

T-2095-80

T-2095-80

Gull Bay Development Corporation (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Walsh J.—Ottawa, December 7 and 19, 1983.

Income tax — Exemptions — Appeal from assessment for income tax in 1975 — Plaintiff incorporated to promote economic and social welfare of reserve members and to provide support for charitable organizations engaged in assisting economic and social development — Directors not paid nor receiving profits — Plaintiff establishing commercial logging operation to provide employment and training of Indians, maintaining public buildings, funding educational activities — S. 149(1)(l) of the Act exempting from tax associations organized and operated exclusively for any purpose except profit — Defendant contending plaintiff incorporated to carry on commercial activity — Plaintiff contending incorporation to deal with social and welfare problems of reserve — Appeal allowed — Issue turning on facts of each case — Letters patent not mentioning logging operations — Plaintiff itself using logging profits for social objectives — Corporate directors not benefitting personally — Corporation not set up to carry on commercial activity — Incorporation more efficient method of achieving social objectives than Band Council — Social and welfare activities real corporate objectives — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 149(1)(d),(e),(f),(g),(l) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 103(3)).

Indians — Income tax exemptions — Appeal from assessment — Plaintiff incorporated to promote economic and social welfare of reserve — Commercial logging operation established providing employment, revenues for improving social and economic situation — Whether plaintiff exempt under s. 149(1)(l) Income Tax Act as association organized and operated exclusively for any other purpose except profit — Appeal allowed — Facts of each case determining issue — Social and welfare activities real objectives of corporation — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 149(1)(l) (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 103(3)).

The plaintiff is appealing an assessment for income tax in 1975. The letters patent of the plaintiff corporation provide that its objects include promoting the economic and social welfare of members of the Gull Bay Indian Reserve and providing support for charitable organizations engaged in assisting their economic and social development. They further

Gull Bay Development Corporation (demanderesse)

c.

La Reine (défenderesse)

Division de première instance, juge Walsh—
b Ottawa, 7 et 19 décembre 1983.

Impôt sur le revenu — Exemptions — Appel de la cotisation d'impôt sur le revenu de 1975 — La demanderesse a été constituée pour promouvoir le bien-être économique et social des membres de la réserve et pour appuyer les organismes charitables qui participent au développement économique et social — Les administrateurs ne sont pas rémunérés et ne participent pas aux profits — La demanderesse a mis sur pied une exploitation forestière commerciale pour fournir de l'emploi et assurer la formation aux Indiens, entretenir les édifices publics et financer des activités éducatives — L'art. 149(1)(l) de la Loi exonère de l'impôt les associations mises sur pied et exploitées exclusivement à des fins non lucratives — La défenderesse prétend que la demanderesse a été constituée pour exploiter une activité commerciale — La demanderesse prétend que la société a été créée pour faire face aux problèmes sociaux et de bien-être dans la réserve — Appel accueilli — La décision dépend des faits de chaque espèce — Les lettres patentes ne font pas mention de l'exploitation forestière — La demanderesse elle-même emploie les profits de l'exploitation forestière pour promouvoir des objectifs sociaux — Les administrateurs de la société n'en retirent pas d'avantages personnels — La société n'a pas été créée pour exploiter une activité commerciale — Il était plus efficace d'atteindre les objectifs sociaux par la constitution d'une société que par l'intermédiaire du conseil de bande — Les activités sociales et de bienfaisance sont les véritables objets de la société — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 149(1)(d),(e),(f),(g),(l) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 103(3)).

Indiens — Exemption de l'impôt sur le revenu — Appel de la cotisation — La demanderesse a été constituée pour promouvoir le bien-être social et économique dans la réserve — L'exploitation forestière commerciale mise sur pied fournit de l'emploi et des revenus pour améliorer la situation sociale et économique — La demanderesse est-elle une association dont l'unique objet est d'exercer une activité non lucrative et de ce fait, est-elle exonérée de l'impôt sur le revenu comme le prévoit l'art. 149(1)(l) de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Appel accueilli — La solution du litige dépend des faits de chaque espèce — Les activités sociales et de bienfaisance sont les véritables objets de la société — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 149(1)(l) (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 103(3)).

La demanderesse fait appel de la cotisation d'impôt sur le revenu pour l'année 1975. Parmi les objets prévus dans ses lettres patentes, la société demanderesse doit promouvoir le bien-être social et économique des membres de la réserve indienne de Gull Bay et aider les organismes charitables qui participent à leur développement économique et social. Ses

provide that the corporation shall be carried on without purpose of gain for members and that any profits will be used in promoting its objects. The directors were not paid nor did they receive any profit from their position. The plaintiff established a commercial logging operation which provided employment, trained Indian students, maintained public buildings, provided funds to programmes established to give necessities to needy reserve members, and provided funds for educational excursions and for other assistance activities. Paragraph 149(1)(f) of the *Income Tax Act* provides that no tax is payable when a person is "a club, society or association organized and operated exclusively for social welfare, civic improvement, pleasure or recreation or for any other purpose except profit". The plaintiff contends that the primary motive for setting up the corporation was to deal with problems on the reserve and to create fund-raising activities for these purposes.

Held, the appeal should be allowed. To a considerable extent, the issue depends upon the facts of each case. The corporation is operated "exclusively" for the purpose in paragraph 149(1)(f) pursuant to its charter, even though it may raise funds for this purpose by its commercial lumbering enterprise. The members (directors) did not personally benefit from the corporation. In *St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue* it was held that "non-profitable purposes" does not mean that no profits would ever result from carrying out the purposes, but that the purposes are to be carried out without the intention of making profits. It was also held that the term "association" in its ordinary meaning is wide enough to include an incorporated company. That interpretation applies to the wording of paragraph 149(1)(f). The Supreme Court of Canada recently held in *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée* that all relevant factors regarding an operation must be considered and weighed to determine whether an activity has as its preponderant purpose the making of a profit. In *Minister of National Revenue v. Bégin* the respondent was tax exempt because he had no claim to the profits of the partnership. The defendant would distinguish this case since the present plaintiff did actually receive the profits from the lumbering operations. The plaintiff concedes that if a company makes profits from a commercial operation, it cannot avoid taxation by turning them all over to charity, but here the corporation was not merely turning the profits over to someone else but was itself actively engaged in social objectives for which it was formed. Paragraph 149(1)(g), dealing with "Non-profit corporation", does not apply since it further requires that the corporation must not carry on any business. The raising of money was not the basic purpose of the corporation, and its charter makes no reference to logging operations. Paragraph 149(1)(f) requires that the association must be organized and operated exclusively for any purpose except profit. According to *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*, "exclusively" must be given its full effect. Although the logging operations of the plaintiff were extensive and provided considerable revenue, the letters patent make no reference to any business operations. The corporation was not set up to carry on a commercial activity, although the motive for forming the corporation was

lettres patentes prévoient que la société doit être exploitée sans but lucratif pour ses membres et que tous ses profits doivent servir à promouvoir ses objets. Les administrateurs n'ont pas été rémunérés et n'ont tiré aucun profit en raison du poste qu'ils occupent. La demanderesse a mis sur pied une exploitation forestière commerciale qui fournissait de l'emploi, assurait une formation aux étudiants indiens, permettait d'entretenir les édifices publics, finançait les programmes établis pour fournir le nécessaire aux membres de la réserve dans le besoin et accordait des fonds pour des voyages éducatifs et pour d'autres activités d'assistance. L'alinéa 149(1)(f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit qu'aucun impôt n'est payable par une personne qui est «un cercle, une société ou une association dont l'unique objet est d'assurer le bien-être social, les améliorations locales, d'occuper les loisirs ou de fournir des divertissements, ou d'exercer toute autre activité non lucrative». La demanderesse fait valoir que le premier objet de la mise sur pied de la société était d'apporter une solution aux problèmes dans la réserve et de créer des activités permettant de réunir des fonds à ces fins.

Jugement: l'appel est accueilli. Dans une très large mesure, la solution du litige dépend des faits de chaque espèce. En vertu de sa charte, la société est exploitée «exclusivement» aux fins prévues à l'alinéa 149(1)(f), même si elle peut réunir des fonds à cette fin par l'exploitation commerciale de son entreprise forestière. Les membres (administrateurs) n'ont pas retiré d'avantages personnels de la société. Dans *St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue*, la Cour a conclu que les mots «objets non rémunérateurs» ne signifient pas que la poursuite de ces objets ne peut jamais entraîner de profits mais que les buts doivent être poursuivis sans intention de réaliser des profits. Elle a ajouté que dans son sens ordinaire, le terme «association» est assez large pour comprendre une compagnie constituée. Cette interprétation s'applique aux termes de l'alinéa 149(1)(f). La Cour suprême du Canada a conclu dans l'arrêt récent *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée* que pour décider si une activité a comme objet prépondérant la réalisation de profits, il faut examiner et apprécier l'ensemble des facteurs pertinents qui s'y rapportent. Dans l'arrêt *Minister of National Revenue v. Bégin*, l'intimé n'était pas assujéti à l'impôt puisqu'il n'avait aucun droit de réclamer les profits de la société. La défenderesse veut faire une distinction avec cette affaire puisqu'en l'espèce, la demanderesse a effectivement reçu les profits de l'exploitation forestière. La demanderesse admet que si une société retire des profits d'une exploitation commerciale, elle ne peut se soustraire à l'impôt en les versant en entier à une œuvre de charité; en l'espèce cependant, la société ne fait pas simplement que remettre ses profits à d'autres mais elle poursuit elle-même activement les objets à caractère social pour lesquels elle a été constituée. L'alinéa 149(1)(g) qui vise les «corporation[s] sans but lucratif» ne s'applique pas puisqu'il exige en outre que la corporation n'ait exploité aucune entreprise. La mobilisation de fonds n'était pas l'objet principal de la société et sa charte ne mentionne aucunement l'exploitation forestière. L'alinéa 149(1)(f) exige que l'association ait pour unique objet (*exclusively*) une activité non lucrative. Suivant l'arrêt *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*, le terme «exclusivement» doit avoir tout son effet. Les opérations forestières de la demanderesse étaient considérables et fournissaient des revenus importants, mais les lettres patentes ne

probably to provide employment and training to otherwise unemployed Indians by engaging in a commercial activity which would both provide employment and raise funds to be used for charitable activities. It was more efficient to carry on this activity through a corporation than to have the Band Council attempt to do it itself. If the lumbering operation had been carried out by the Band Council, it is unlikely that any attempt would have been made to tax the profits of the enterprise. It is the policy of the Department of Indian Affairs to encourage Indian bands to become self-reliant and to improve living and social conditions on the reserves. The social and welfare activities of the plaintiff are not a cloak to avoid payment of taxation on a commercial enterprise, but are the real objectives of the corporation.

mentionnent aucune exploitation commerciale. La société n'a pas été constituée pour exploiter une activité commerciale, mais sa constitution avait probablement pour motif de fournir de l'emploi et une formation aux chômeurs indiens par l'exploitation d'une activité commerciale susceptible à la fois de fournir ces emplois et de rassembler des fonds pour les activités charitables. Il était plus commode de poursuivre cette activité par l'intermédiaire d'une société que de permettre au conseil de bande d'essayer de le faire. Si le conseil de bande lui-même avait dirigé l'exploitation forestière, il est peu probable qu'on eût tenté d'imposer les profits de l'entreprise. La politique du ministère des Affaires indiennes est d'encourager les bandes indiennes à devenir autosuffisantes et à améliorer le niveau de vie et les conditions sociales dans les réserves. Les activités sociales et les activités de bienfaisance de la demanderesse ne sont pas un prétexte pour éviter de payer l'impôt sur une entreprise commerciale mais sont les objets véritables de la société.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue, [1955] S.C.R. 738; 55 DTC 1145; revg. (1953), 53 DTC 1232 (Ex. Ct.); *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 S.C.R. 57; *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*, [1949] 1 All E.R. 21 (Eng. C.A.).

DISTINGUISHED:

Hutterian Brethren Church of Wilson v. The Queen, [1980] 1 F.C. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.); *Woodward's Pension Society v. Minister of National Revenue* (1959), 59 DTC 1253 (Ex. Ct.).

CONSIDERED:

Minister of National Revenue v. Bégin, [1962] Ex.C.R. 159; 62 DTC 1099; *Forest Lawn Cemetery Company v. Minister of National Revenue* (1952), 52 DTC 84 (Income Tax Appeal Board); *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue* (1938), 1 DTC 419 (Ex. Ct.); *The King v. The Assessors of the Town of Sunny Brae*, [1952] 2 S.C.R. 76.

REFERRED TO:

Lumbers v. The Minister of National Revenue, [1943] Ex.C.R. 202.

COUNSEL:

Micha J. Menczer for plaintiff.
W. Lefebvre, Q.C. and *B. Hobby* for defendant.

SOLICITORS:

Mattar, Menczer, Savage & Falsetto, Ottawa, for plaintiff.
Deputy Attorney General of Canada for defendant.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue, [1955] R.C.S. 738; 55 DTC 1145; infirmant (1953), 53 DTC 1232 (C. de l'É.); *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, [1983] 1 R.C.S. 57; *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*, [1949] 1 All E.R. 21 (C.A. Angl.).

DISTINCTION FAITE AVEC:

Hutterian Brethren Church of Wilson c. La Reine, [1980] 1 C.F. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.); *Woodward's Pension Society v. Minister of National Revenue* (1959), 59 DTC 1253 (C. de l'É.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Minister of National Revenue v. Bégin, [1962] R.C.É. 159; 62 DTC 1099; *Forest Lawn Cemetery Company v. Minister of National Revenue* (1952), 52 DTC 84 (Commission d'appel de l'impôt sur le revenu); *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue* (1938), 1 DTC 419 (C. de l'É.); *The King v. The Assessors of the Town of Sunny Brae*, [1952] 2 R.C.S. 76.

DÉCISION MENTIONNÉE:

Lumbers v. The Minister of National Revenue, [1943] R.C.É. 202.

AVOCATS:

Micha J. Menczer pour la demanderesse.
W. Lefebvre, c.r. et *B. Hobby* pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Mattar, Menczer, Savage & Falsetto, Ottawa, pour la demanderesse.
Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

WALSH J.: Plaintiff in these proceedings is a corporation incorporated by Province of Ontario letters patent on February 28, 1974, as a corporation without share capital having its head office on the Gull Bay Indian Reserve (No. 55), at Gull Bay, Ontario, a reserve of some 16 square miles on the west shore of Lake Nipigon some 120 miles north of Thunder Bay. The letters patent of the corporation provide that the objects of the corporation include:

To promote the economic and social welfare of persons of native origin who are members of the Gull Bay Indian Reserve (No. 55) and to provide support for recognized benevolent and charitable enterprises, federations, agencies and societies engaged in assisting the development, both economic and social, of native people who are members of the Gull Bay Indian Reserve (No. 55).

They further provide that the corporation may hire employees, maintain offices, and incur reasonable expenses in connection with its objects, that the corporation shall be carried on without purpose of gain for members and that any profits or other accretions to the corporation will be used in promoting its objects. It is further provided that the directors shall serve without remuneration and no director shall directly or indirectly receive any profit from his position, provided only that he may be paid reasonable expenses incurred by him in the performance of his duties. In the event of dissolution of the corporation all remaining property is to be distributed or disposed of to incorporated native peoples organizations in Ontario.

Plaintiff contends that it has from its inception been involved in working for the social and economic development of the Gull Bay Indian Reserve and its members and in the improvement of the social and economic conditions of the members of the Band living there, which activities include the establishment of a viable commercial logging operation to provide employment for members of the reserve, the training of Indian students from the reserve to work both as loggers and as managers in the office facilities, the carrying out of maintenance work on the recreational and administrative buildings and facilities on the reserve, providing funds to reserve programmes established to give food, clothing and other necessities to needy members of the Gull Bay Indian

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

LE JUGE WALSH: La demanderesse en l'espèce est une société sans capital-actions constituée le 28 février 1974 par lettres patentes de la province de l'Ontario; elle a son siège social dans la réserve indienne de Gull Bay (n° 55), à Gull Bay (Ontario), une réserve d'environ 16 milles carrés sur la rive ouest du lac Nipigon, à environ 120 milles au nord de Thunder Bay. Les lettres patentes prévoient parmi les objets de la société les objets suivants:

[TRADUCTION] Promouvoir le bien-être économique et social des autochtones qui sont membres de la réserve indienne de Gull Bay (n° 55) et appuyer les entreprises, fédérations, organismes et sociétés bénévoles et charitables qui participent au développement économique ou social des autochtones qui sont membres de la réserve indienne de Gull Bay (n° 55).

Ces objets prévoient en outre que la société peut embaucher des employés, avoir des bureaux et faire des dépenses raisonnables relativement à ses objets, que la société doit être exploitée sans but lucratif pour ses membres et que tous les profits et autres revenus de la société doivent servir à promouvoir ses objets. Il est en outre prévu que les administrateurs exercent leurs fonctions sans rémunération et aucun administrateur n'a droit à quelque avantage en raison du poste qu'il occupe, mais il a droit d'être remboursé des dépenses raisonnables qu'il a faites dans l'exécution de ses fonctions. À la dissolution de la société, tous ses biens doivent être distribués ou transmis à des organismes autochtones constitués en Ontario.

La demanderesse fait valoir que depuis sa création, elle s'est consacrée au développement économique et social de la réserve indienne de Gull Bay et de ses membres et à l'amélioration des conditions sociales et économiques des membres de la bande qui y vivent; ses activités comprennent la mise sur pied d'une exploitation forestière commerciale rentable qui fournit de l'emploi aux membres de la réserve, la formation d'étudiants indiens de la réserve qui travaillent comme bûcherons ou comme gestionnaires dans les bureaux, l'exécution de travaux d'entretien aux édifices et aux installations récréatives et administratives dans la réserve, l'aide financière aux programmes créés dans la réserve pour fournir de la nourriture, des vêtements et des objets de première nécessité aux

Reserve, providing of funds for travel expenses for school-age children on the reserve to enable them to take educational excursions that the school from time to time determines to be beneficial, providing of other assistance activities on the reserve determined to be beneficial to social and economic welfare of the members of the reserve, and that it was therefore a non-profit organization within the meaning of that term as defined in paragraph 149(1)(l) of the *Income Tax Act* [S.C. 1970-71-72, c. 63 (as am. by S.C. 1974-75-76, c. 26, s. 103(3))].

While a further argument was raised at trial based on paragraph 149(1)(d) of the *Income Tax Act* to the effect that the members and directors of plaintiff are members of the Band Council which controls plaintiff and that the Band Council carries out the functions of municipal government on the reserve, so that plaintiff is a municipal corporation, this was rejected by the Court at the trial. During the course of the argument plaintiff also invoked paragraph 149(1)(f) of the Act which reads as follows:

149. (1) No tax is payable under this Part upon the taxable income of a person for a period when that person was

(f) a charitable organization, whether or not incorporated, all the resources of which were devoted to charitable activities carried on by the organization itself and no part of the income of which was payable to, or was otherwise available for the personal benefit of, any proprietor, member or shareholder thereof;

Paragraph 149(1)(l) reads as follows:

149. (1) No tax is payable under this Part upon the taxable income of a person for a period when that person was

(l) a club, society or association organized and operated exclusively for social welfare, civic improvement, pleasure or recreation or for any other purpose except profit, no part of the income of which was payable to, or was otherwise available for the personal benefit of, any proprietor, member or shareholder thereof unless the proprietor, member or shareholder was a club, society or association the primary purpose and function of which was the promotion of amateur athletics in Canada;

On June 14, 1977 plaintiff was assessed for corporate income tax for the year 1975 in the amount of \$3,272.40. A notice of objection was

membres de la réserve de Gull Bay qui sont dans le besoin, le financement des frais de voyage des enfants d'âge scolaire dans la réserve pour leur permettre de faire les voyages éducatifs que l'école estime profitable de faire à l'occasion, d'autres activités d'assistance dans la réserve qui sont utiles au bien-être social et économique des membres de la réserve; par conséquent, la demanderesse fait valoir qu'elle est un organisme sans but lucratif au sens de la définition de l'alinéa 149(1)l) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.C. 1970-71-72, chap. 63 (mod. par S.C. 1974-75-76, chap. 26, art. 103(3))].

La Cour a rejeté au procès l'argument fondé sur l'alinéa 149(1)d) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* que les membres et les administrateurs de la demanderesse sont les membres du conseil de bande qui a la haute main sur la demanderesse et que le conseil de bande exerce dans la réserve les fonctions d'un gouvernement municipal, de sorte que la demanderesse serait un organisme municipal. Au cours du débat, la demanderesse a invoqué en outre l'alinéa 149(1)f) de la *Loi* qui dispose:

149. (1) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente Partie, sur le revenu imposable d'une personne, pour la période où cette personne était

f) une oeuvre de charité constituée ou non en corporation, dont toutes les ressources étaient consacrées à des activités de bienfaisance exercées par l'oeuvre elle-même, et dont aucun revenu n'était payable à un propriétaire, membre ou actionnaire de cette oeuvre, ou ne pouvait par ailleurs être disponible pour servir au profit personnel de ceux-ci;

L'alinéa 149(1)l) dispose:

149. (1) Aucun impôt n'est payable en vertu de la présente Partie, sur le revenu imposable d'une personne, pour la période où cette personne était

l) un cercle, une société ou une association dont l'unique objet est d'assurer le bien-être social, les améliorations locales, d'occuper les loisirs ou de fournir des divertissements, ou d'exercer toute autre activité non lucrative, et dont aucun revenu n'était payable à un propriétaire, un membre ou un actionnaire, ou ne pouvait par ailleurs être disponible pour servir au profit personnel de ceux-ci, à condition que le propriétaire, le membre ou actionnaire soit un cercle, une société ou une association dont le but premier et la fonction sont de promouvoir l'athlétisme amateur au Canada;

Le 14 juin 1977, la demanderesse a été cotisée aux fins de l'impôt sur le revenu des sociétés pour l'année 1975 pour une somme de 3 272,40 \$. Un

made but defendant sent notice of confirmation. This action is an appeal from the assessment.

Defendant contends that in its 1975 taxation year plaintiff carried out with a view to profit a logging business from which it earned a profit of at least \$23,538, taking the position that plaintiff was not exempt from tax as it was not a non-profit organization within the meaning of paragraph 149(1)(l) of the Act nor a municipal corporation within the meaning of paragraph 149(1)(d) of the Act and that plaintiff is not an organization described by subsection 149(1) of the Act.

While the issue is a clearly defined one, the extensive jurisprudence to which the Court was referred by both parties indicates that it is very controversial and to a considerable extent depends on the facts of each case so that it was necessary to introduce considerable factual evidence. At the opening of the hearing plaintiff's counsel indicated that arguments based on paragraph 149(1)(f) of the *Income Tax Act* would be added, although it was not specifically pleaded and defendant's counsel did not object to this.

Chief Tim Esquega testified that he has lived on the reserve all his life and has seven children. There are 323 people in all on the reserve. Since 1962 he has worked as a caretaker employed by the Department of Indian Affairs and was elected Chief of the Band from 1972 to 1978 and again since 1980, as such being a member of the Band Council which administers the funds provided by the Department of Indian Affairs. The only work which could be done on the reserve prior to the formation of the Gull Bay Development Corporation was some commercial fishing and trapping which is very poor and some seasonal work in fire-fighting. By 1972 membership on the reserve was depleting and alcohol, vandalism and rape were prevalent. The Hudson Bay store in the community moved away as did the teachers. A few members of the Band worked outside the community in logging operations. The community had acquired a bad reputation so that the Government was taking the core funding back and administering it themselves. As Chief in 1972 he wanted to create some work in the community. He had help-

avis d'opposition a été produit, mais un avis de confirmation a été délivré. La présente action constitue un appel à l'encontre de la cotisation.

La défenderesse fait valoir que, dans son année d'imposition 1975, la demanderesse a exploité à des fins lucratives une entreprise forestière et en a retiré un profit de 23 538 \$ au moins; elle prétend que la demanderesse n'était pas exonérée de l'impôt puisqu'elle n'était pas un organisme sans but lucratif au sens de l'alinéa 149(1)l) de la Loi ni une corporation municipale au sens de l'alinéa 149(1)d) de la Loi et que la demanderesse n'est pas un organisme décrit au paragraphe 149(1) de la Loi.

Bien que la question en litige soit clairement définie, la jurisprudence volumineuse que les parties ont citée indique que c'est une question controversée qui dépend dans une large mesure des faits de chaque espèce; il était donc nécessaire d'établir de nombreux faits en preuve. Au début de l'audition, l'avocat de la demanderesse a indiqué que des arguments qui se fondent sur l'alinéa 149(1)f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pourraient être invoqués, bien qu'ils n'aient pas été invoqués de façon précise, et l'avocat de la défenderesse ne s'y est pas opposé.

Le chef Tim Esquega a témoigné qu'il a vécu toute sa vie dans la réserve et qu'il a sept enfants. Il y a 323 personnes en tout dans la réserve. Depuis 1962, il a travaillé comme gardien au service du ministère des Affaires indiennes et a été chef de la bande de 1972 à 1978; il a été réélu en 1980; à ce titre, il est membre du conseil de bande qui administre les sommes fournies par le ministère des Affaires indiennes. Avant la création de la Gull Bay Development Corporation, la réserve ne pouvait offrir comme seul travail que la pêche commerciale, le piégeage, qui est très maigre, et le travail saisonnier de sapeur-pompier. En 1972, le nombre de membres de la réserve était en baisse, et l'alcoolisme, le vandalisme et le viol étaient prédominants. Le magasin Hudson Bay a fermé ses portes et les enseignants sont partis. Quelques membres de la bande travaillaient à l'extérieur de la réserve dans des exploitations forestières. La collectivité s'était fait une mauvaise réputation de sorte que le gouvernement reprenait ses fonds et les administrait lui-même. En tant que chef en 1972, il a voulu créer de l'emploi dans la réserve. Il

ful advice from John Belair, a professor at Lakehead University, who was working on a contract basis with other bands giving them advice on underbrushing and other forestry operations. The corporation was formed as a vehicle to provide employment.

When questioned by the Court as to why the Band itself could not have carried on the lumbering operation he said that this would not be feasible because of the many social problems. The Government money was slow to come in. The by-laws of the corporation provided for nine directors, of whom the Chief and all three councillors of the Gull Bay Indian Reserve would hold office *ex officio*.

Chief Esquega testified that the other directors were selected from reputable members of the Band. A lawyer from Thunder Bay was engaged to assist them. The corporation had approximately 25 employees and initiated logging operations and gave work of a social nature, cleaning up the community, cutting wood for elderly residents, moving unsightly abandoned cars, moving a garbage dump which was objectionable on windy days, making hockey rinks, improving the fencing around the cemetery, and painting old buildings. Younger women were engaged to help older ones who could not do washing for themselves. Some members were taken on tours of the logging operation to show them how the work was done. A generating system was built as there were frequent power failures and fuel was sometimes bought for persons on the reserve who could not afford it. An alcoholic control programme was initiated and a programme worker hired for this. The Government money was always slow in coming in even after the corporation was formed. The Government funds were provided for the Band, but the corporation was able to build up and improve the lifestyle of the community with the corporation and the Band Council working closely together. If the corporation had to advance money to the Band Council for necessary expenses for which Government funds had not yet been received most of these advances were paid back by the Band, and conversely if the corporation received any advances from the Band Council it would pay them back. Perhaps 15 members of the Band worked in the logging operation while the others worked on the other social activi-

a obtenu des conseils utiles de John Belair, un enseignant à l'Université Lakehead, qui travaillait à contrat avec d'autres bandes et les conseillait sur le débroussaillage et sur d'autres opérations forestières. La société a été créée comme un moyen de fournir de l'emploi.

Quand la Cour lui a demandé pourquoi la bande elle-même ne pouvait pas diriger l'exploitation forestière, il a dit que ce n'était pas possible en raison des nombreux problèmes sociaux. Les fonds gouvernementaux mettaient du temps à venir. Les règlements de la société prévoyaient neuf administrateurs parmi lesquels le chef de bande et les trois conseillers de la réserve indienne de Gull Bay étaient d'office administrateurs.

Le chef Esquega a témoigné que les autres administrateurs étaient choisis parmi les membres honorables de la bande. Ils ont retenu les services d'un avocat de Thunder Bay pour les aider. La société avait environ 25 employés; elle a mis sur pied une exploitation forestière et a entrepris des travaux communautaires, nettoyer les lieux, couper du bois pour les personnes âgées, enlever les véhicules abandonnés, relocaliser un dépôt qui dégageait des odeurs les jours de vent, faire des patinoires, améliorer la clôture qui entoure le cimetière et peindre les vieux bâtiments. Des jeunes femmes ont été embauchées pour aider les plus vieilles qui ne peuvent faire leur lessive. Certains membres ont visité l'exploitation forestière pour voir comment ce travail est accompli. Une génératrice a été installée pour pallier aux fréquentes pannes d'électricité et on achetait parfois du combustible pour les membres de la réserve qui n'avaient pas les moyens de s'en procurer. Un programme de prévention de l'alcoolisme a été créé et un responsable de programme a été embauché. Même après la création de la société, les fonds gouvernementaux mettaient toujours du temps à venir. Le gouvernement destinait des fonds à la bande, mais par une collaboration étroite, la société et le conseil de bande ont pu amasser des fonds et améliorer le mode de vie de la collectivité. Lorsque la société a avancé des sommes au conseil de bande pour des dépenses nécessaires pour lesquelles les fonds gouvernementaux ne lui étaient pas encore parvenus, le conseil a remboursé la plupart des avances faites et inversement, lorsque la société a reçu des avances du conseil de bande, il

ties of the corporation. Unfortunately the initial audited statements for 1975 did not clearly separate the logging operations from Band business. A revised statement of March 31, 1976 restated the 1975 figures, and the Crown indicated it would accept these figures as the basis for the assessment, but even this does not show the breakdown although subsequent statements for the 1977 to 1981 years separate the figures of the logging operations. In reply to a question from the Court as to why the net income figures show a dramatic drop from substantial profit in 1978 to an actual loss in 1979 and 1981 and only a small net income in 1980 the Chief explained that he had lost the election in 1978 and not only he but all directors of the corporation had been replaced. The resulting operations of the corporation were very poor and when he was re-elected the corporation owed some \$90,000 which has since been paid off. He testified that little assistance was obtained from the Department of Indian Affairs for most of the social programmes carried on by the corporation. In 1975 for instance a beach area was cleared on the lake for swimming and picnic tables were put in the park. No directors were ever paid anything as such, but one who worked as a foreman in the logging operation was paid for this and another one was paid for looking after the office books. There are now about 72 employees of the corporation, some 49 engaged in logging and 22 others engaged in other activities paid by the Band.

He testified that the head office of the corporation is in a building owned by the Band and the corporation pays for a share of the rent and heating. The logging contract from Northern Wood Preservers which was negotiated by Mr. Belair and the Council is a standard contract given to all logging operators.

John Belair, Professor of Forestry at Lakehead University has had great experience in forest harvesting, transportation and forest management having worked for 24 years with Boise Cascade in

les a remboursées. Environ 15 membres de la bande ont travaillé à l'exploitation forestière alors que les autres travaillaient à d'autres activités sociales de la société. Malheureusement, les premières déclarations vérifiées pour l'année 1975 ne distinguaient pas clairement les opérations de l'exploitation forestière des affaires de la bande. Une déclaration révisée en date du 31 mars 1976 a modifié les chiffres de 1975, et le ministère public a indiqué qu'il acceptait ces chiffres pour servir de base à la cotisation, mais même cela ne donne pas le détail bien que les déclarations subséquentes pour les années 1977 à 1981 indiquent séparément les chiffres relatifs à l'exploitation forestière. En réponse à la Cour qui demandait pourquoi les chiffres du revenu net indiquent une baisse dramatique, partant d'un profit important en 1978 à une perte réelle en 1979 et 1981 et à un faible revenu net en 1980, le chef a expliqué qu'il avait perdu les élections en 1978 et non seulement lui mais tous les administrateurs de la société avaient été remplacés. Il en est résulté des opérations désastreuses pour la société et lorsqu'il a été réélu, la société devait environ 90 000 \$ qu'elle a remboursés depuis. Il a déclaré que le ministère des Affaires indiennes avait très peu contribué à la plupart des programmes sociaux que la société a établis. Par exemple, en 1975, une plage a été aménagée près du lac pour permettre la natation et le parc a été doté de tables de pique-nique. Les administrateurs n'ont jamais reçu de salaire à ce titre, mais un administrateur qui travaillait comme contremaître à l'exploitation forestière a été rémunéré pour son travail et un autre l'a été pour tenir les livres de la société. Actuellement, la société a environ 72 employés, environ 49 à l'exploitation forestière et 22 autres qui accomplissent d'autres travaux rémunérés par la bande.

Il a témoigné que la société a son siège social dans un édifice qui appartient à la bande et qu'elle paie une part du loyer et du chauffage. Le contrat de coupe de bois avec Northern Wood Preservers négocié par M. Belair et le conseil est un contrat type accordé à tous les exploitants forestiers.

John Belair, un professeur de science forestière à l'Université Lakehead, a une vaste expérience des opérations forestières, du transport du bois et de la gestion forestière puisqu'il a été 24 ans au

Kenora and Fort Frances. In 1972 the Department of Indian Affairs asked him to assess the work being done by the Band members on the reserve some of whom are employed in thinning out the woods. He discussed this with the then Chief and met Esquega who told him that he would be running as Chief. He suggested that by using resources near the community the Band could provide employment for its members. While on the reserve he saw evidence of alcoholism, unsightly junk, cars abandoned here and there, buildings in disrepair, and the garbage disposal site which was an eyesore with loose papers being thrown around by the wind. While some baseball was being played there was no formal diamond and no recreational facilities that he could see. He subsequently worked with Chief Esquega and the Council applying for the charter of the corporation which was to be used as a key to bringing the desired social improvements about. He estimates that in 1975 there were about 12 to 15 employees working directly in logging while the others were doing work in the community. He went there from the University every Thursday for over a year, going through the bush with the logging crew who were very inexperienced and needed training. He brought along with him logging films as well as travelogues, cartoons for the children and put on a film show on Thursday evening. The only remuneration he received from the corporation was for his expenses. The Department of Indian Affairs paid him for the feasibility studies which he was doing.

To his personal knowledge some firewood was cut for elderly residents, and work was done on the houses and the schools. The old cars were removed out of sight and a new garbage disposal site was created. The office staff at the start consisted of the Band administrator who was knowledgeable and was assisted by a lady Band clerk.

Before setting up the corporation several community meetings were held. While it was enthusiastically received some concern was expressed by the trappers and guides who worked during the hunting and fishing season as to the damage which would be caused to the environment and wildlife by the logging operation. Moose hunting supplied a major source of food for the Band.

service de Boise Cascade à Kenora et à Fort Frances. En 1972, le ministère des Affaires indiennes lui a demandé d'évaluer le travail accompli dans la réserve par les membres de la bande, dont certains travaillent à l'éclaircie des forêts. Il en a parlé avec le chef et a rencontré Esquega qui lui a dit qu'il se présenterait comme chef. Il a laissé entendre qu'en employant les ressources locales, la bande pouvait fournir de l'emploi à ses membres. Lorsqu'il est allé dans la réserve, il a constaté les méfaits de l'alcoolisme, la présence de rebuts, des voitures abandonnées ici et là, des bâtiments délabrés, et un dépotoir qui était une horreur et d'où les papiers volaient au vent. On jouait au baseball dans la réserve mais il n'y avait pas un véritable terrain de baseball ni d'installations récréatives. Par la suite, il a collaboré avec le chef Esquega et le conseil pour demander la charte de la société qui devait être la clé pour obtenir les améliorations sociales souhaitées. Il estime qu'il y avait en 1975 environ 12 à 15 employés qui travaillaient directement à l'exploitation forestière alors que les autres travaillaient pour la collectivité. Tous les jeudis pendant plus d'un an, il quittait l'université pour se rendre à la réserve et allait en forêt avec les bûcherons sans expérience qui avaient besoin de formation. Il apportait des films sur la coupe du bois, sur des expéditions ainsi que des dessins animés pour les enfants et donnait une représentation le jeudi soir. La seule rémunération qu'il a reçue de la société couvrait ses dépenses. Le ministère des Affaires indiennes l'a payé pour faire une étude de faisabilité.

À sa connaissance, on a coupé du bois de chauffage pour les résidents âgés et on a fait des travaux sur les maisons et les écoles. Les vieilles automobiles sont disparues et un nouveau dépotoir a été aménagé. À l'origine, l'administrateur de la bande, qui avait la formation voulue, et la secrétaire de la bande qui l'assistait constituaient le personnel du bureau.

Plusieurs assemblées communautaires ont eu lieu avant la création de la société. Bien que le projet ait été accueilli avec enthousiasme, les trappeurs et les guides qui travaillent dans les saisons de chasse et de pêche se sont montrés inquiets des dommages que l'exploitation de la forêt pouvait causer à l'environnement et à la faune. La chasse à l'original constituait une source de nourriture

He concluded that the logging must not be done in a conventional manner by large clear cuts but rather it was done by what might be described as a checker-board pattern, areas of about 6 acres being cut with adjacent areas of similar size being left untouched. Cutting rights for the area in question belong to Northern Wood Preservers (Saskatchewan) Limited and an agreement was entered into with them to permit plaintiff to do the logging and sell the wood to Northern Wood Preservers at a price fixed by the agreement. The area in question consisted largely of stands of jack pine and Northern Wood Preservers wanted it in tree lengths to use as telephone poles. Great Lakes Paper Company which had provided the corporation with a licence had an excess inventory of jack pine at the time and Domtar, the only other operator in the area would accept wood but wanted it in eight foot lengths and it was a long haul to their mill. He testified that marking the blocks to be cut is quite labour intensive, and also requires more roads. In a fully commercial operation an entire area would be cleared which would be more profitable, but would destroy the wildlife. He eventually increased the size of the areas marked to be cut from 6-acre blocks to 10-acre blocks so the equipment could be moved more readily, but about 50% of the total timber was left uncut as a browse for the wildlife. Everybody including the timber licensees was happy with what they were doing. He testified that he was successful in working out a very favourable agreement with Northern Wood Preservers (Saskatchewan) Limited due to his friendship with a Mr. Headley, their Vice-President. Initially the purchaser wanted wood delivered to the mill, but he was able to persuade them to build the roads as they had the equipment to do so, deducting the cost of the roads from the initial price. He was also able to arrange to have Northern Wood Preservers do the hauling of the wood themselves and they only charged a token amount for this. He was also able to persuade them to supply the necessary skidders and to assist in training the operators in the care and operation of these machines. Once a week a mobile repair truck was sent to the site to perform maintenance training for the loggers who were operating these machines. He was also able to persuade Northern Wood Preservers to do the scaling of the wood; if they had not done so somebody else would have had to be paid to do this work. Plaintiff therefore

importante pour la bande. Il a conclu que la coupe ne devait pas être faite de la manière conventionnelle sur de vastes étendues coupées à blanc mais qu'on devait plutôt employer la méthode dite de motif à damier, soit le déboisement d'étendues d'environ six acres adjacentes à des étendues de même dimension laissées intactes. Les droits de coupe de la région concernée appartiennent à Northern Wood Preservers (Saskatchewan) Limited, avec laquelle a été conclu un contrat qui permet à la demanderesse de faire la coupe et de vendre le bois à Northern Wood Preservers pour un prix établi au contrat. La région en question est peuplée en grande partie de pins gris que Northern Wood Preservers voulait d'une seule pièce pour en faire des poteaux téléphoniques. Great Lakes Paper Company, qui avait fourni un permis à la société, avait à l'époque un surplus d'inventaire de pin gris et Domtar, le seul autre exploitant dans la région, aurait accepté d'acheter du bois, mais le voulait en longueurs de huit pieds, et l'usine où il fallait le transporter était éloignée. Il a témoigné que la délimitation des superficies de coupe est une tâche très ardue et que cette méthode exige plus de chemins. Dans une exploitation purement commerciale, on rase complètement tout un secteur, ce qui est plus rentable mais qui détruit la faune. Il a finalement augmenté de 6 acres à 10 acres la superficie des secteurs de coupe pour permettre de déplacer l'équipement plus facilement, mais environ 50% du bois a été épargné pour ne pas détruire la faune. Cette méthode a satisfait tout le monde, y compris les titulaires de permis de coupe. Il a témoigné qu'en raison de ses liens d'amitié avec M. Headley, le vice-président de Northern Wood Preservers (Saskatchewan) Limited, il a obtenu de cette société un contrat très avantageux. L'acheteur voulait d'abord que le bois soit livré à son usine, mais il a persuadé l'acheteur, puisqu'il avait l'équipement requis, de construire les chemins et d'en déduire les coûts du prix initial. Il a également obtenu que Northern Wood Preservers transporte elle-même le bois moyennant une somme symbolique. En outre, il a pu convaincre l'acheteur de fournir les débuseuses nécessaires et d'aider à former les opérateurs à la conduite et à l'entretien de ces machines. Une fois par semaine, un camion de service venait au chantier pour dispenser aux bûcherons qui conduisaient ces machines la formation pour les entretenir. Il a en outre persuadé Northern Wood Preservers d'écorder-

contends that the agreement with Northern Wood Preservers was almost of a quasi-charitable nature, as it would not have been able to make nearly as much profit, carrying on the operations as it did in a manner to preserve the environment if Northern Wood Preservers had not been sympathetic with what they were doing for the community and given them a very generous contract.

With respect to the argument based on paragraph 149(1)(I) of the Act plaintiff contends that the primary motive for setting up the corporation was to deal with problems on the reserve and to create activity to raise funds to use for these purposes. The members (i.e. directors) were not themselves in a position to get any benefit from the corporation. Reference was made to the case of *St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue*¹ in which although appellant was incorporated under Part I of *The Companies Act, 1934* of Canada [S.C. 1934, c. 33] to give elementary flying training in conjunction with the British Commonwealth Air Training Plan there was a provision in the charter which prohibited the declaration of dividends. The company actually made profits and the Minister contended that as it was incorporated as a commercial company and was not organized for non-profitable purposes its profits were taxable. Thorson P. held however that non-profitable purposes does not mean that no profits would ever result from carrying the purposes out but simply that the purposes are to be carried out without the intention of making profits. Appellant could not keep or distribute profits and it was not in the business of conducting a school for profit even if it did make profits. Dealing with the argument that paragraph 4(h) (which was the predecessor of paragraph 149(1)(I) although the wording is not identical) Thorson P. stated at page 1235:

One of the contentions of counsel for the respondent was that section 4(h) did not apply to the appellant at all, the submission being that it was not a club or a society and that the term association excluded a company incorporated, as the appellant was, under Part I of *The Companies Act, 1934*. This submis-

¹ (1953), 53 DTC 1232 (Ex. Ct.).

cer le bois; si elle ne l'avait pas fait, il aurait fallu payer d'autres personnes pour le faire. Par conséquent, la demanderesse fait valoir que le contrat avec Northern Wood Preservers était presque un contrat de charité, puisqu'elle n'aurait pu faire de tels profits et pratiquer une exploitation de manière à préserver l'environnement si Northern Wood Preservers n'avait pas été sympathique à l'œuvre de la demanderesse dans la collectivité et ne lui avait pas accordé un contrat très généreux.

Concernant l'argument fondé sur l'alinéa 149(1)(I) de la Loi, la demanderesse fait valoir que le but principal de la création de la société était de résoudre les problèmes qui se posaient sur la réserve et de créer des activités pour rassembler les fonds nécessaires à cette fin. La situation des membres (c.-à-d. les administrateurs) ne leur permet pas de toucher de bénéfices de la société. On a cité l'affaire *St. Catharines Flying Training School Limited v. Minister of National Revenue*¹ dans laquelle une disposition de la charte de l'appelante lui interdisait de déclarer des dividendes bien que l'appelante ait été constituée en vertu de la Partie I de la *Loi des Compagnies, 1934*, du Canada [S.C. 1934, chap. 33] pour dispenser les notions élémentaires d'entraînement au vol de concert avec le Plan d'entraînement aérien du Commonwealth britannique. La compagnie a réalisé des profits et le Ministre a fait valoir que puisque sa charte en faisait une compagnie commerciale et qu'elle n'était pas créée pour des objets non rémunérateurs, ses profits étaient imposables. Le président Thorson a cependant conclu que le caractère non rémunérateur des objets ne signifie pas que la poursuite de ces objets ne peut jamais entraîner de profits mais simplement que les buts doivent être poursuivis sans intention de réaliser des profits. L'appelante ne pouvait conserver ou distribuer ses profits et elle n'exploitait pas une école sur une base commerciale en vue de réaliser des profits même s'il y a eu des profits. Lorsqu'il a examiné l'argument de l'alinéa 4(h) (qui est devenu l'alinéa 149(1)(I) bien qu'il soit rédigé différemment), le président Thorson a dit à la page 1235:

[TRADUCTION] L'avocat de l'intimé a fait valoir que l'alinéa 4(h) ne s'applique aucunement à l'appelante parce qu'elle n'est pas un cercle ou une société et que le terme association exclut une compagnie constituée en vertu de la Partie I de la *Loi des Compagnies, 1934*, ce qu'est l'appelante. Cet argument n'est

¹ (1953), 53 DTC 1232 (C. de l'É.).

sion cannot be accepted. The term "association" in its ordinary meaning is wide enough to include an incorporated company.

While the section of the Act on which the learned President was relying used the words "non-profitable purposes" whereas the present paragraph 149(1)(I) uses the words "or for any other purpose except profit" his comments at page 1236 might be applicable. He states:

In my judgment, the purposes referred to must be purposes that are carried out without the motive or intention of making a profit, that is to say, purposes other than that of profit making. That being the meaning of the term, I am satisfied that the appellant was organized and operated solely for non-profitable purposes. Its purpose was the conduct of a school for the elementary flying training of prospective pilots under the British Commonwealth Air Training Plan. It was organized and operated for that purpose and it had no other purpose. It was not part of its purpose to make profits and it operated without any profit making motive or intention. Mr. Seymour's evidence to that effect was clear. Moreover, it is supported by the fact that the appellant could never keep any of its profits or distribute them to its stockholders or members. How could it properly be said that it was in the business of conducting its school for the purpose of making a profit when it was quite impossible for it to keep or distribute any profit that might come to it in the course of carrying out the purpose for which it was organized and operated? The question answers itself.

This judgment was partially reversed on appeal² in which it was held that, like other companies incorporated under Part I of *The Companies Act, 1934*, the respondent had profit-making as one of its objects and that the prohibition against declaring dividends was restricted to a certain period after which time the profit could be ultimately distributed. However, the profits earned in a second agreement which provided that they should not be distributed but held in a reserve account until the termination of the contract after which they would be paid to a flying club approved by the Minister or revert to the Crown, were not taxable. The present plaintiff is in a much stronger position having been organized as a non-profit organization.

Plaintiff also relies on the Tax Appeal Board case of *Forest Lawn Cemetery Company v. Minis-*

² [1955] S.C.R. 738; 55 DTC 1145.

pas acceptable. Dans son sens ordinaire, le terme «association» est assez large pour comprendre une compagnie constituée.

Bien que l'article de la Loi sur lequel s'est appuyé le président ait employé les mots «objets non rémunérateurs» alors que l'alinéa 149(1)(I) actuel emploie les mots «ou d'exercer toute autre activité non lucrative», ses remarques à la page 1236 peuvent être applicables. Il a dit:

[TRADUCTION] À mon avis, les objets en question doivent être des objets qui sont poursuivis sans intention de réaliser un profit, c'est-à-dire des objets autres que celui de faire un profit. Puisque c'est là le sens de ce terme, je suis convaincu que l'appelante a été constituée et exploitée uniquement pour des objets non lucratifs. Elle avait pour objet de diriger une école qui dispense les notions élémentaires d'entraînement au vol à des futurs pilotes en vertu du Plan d'entraînement aérien du Commonwealth britannique. C'est pour cet objet qu'elle a été créée et exploitée et elle n'avait pas d'autre objet. Elle n'avait pas pour objet de réaliser des profits et elle a exercé ses activités sans aucune intention de réaliser des profits. Le témoignage de M. Seymour en ce sens est explicite. Ce témoignage s'appuie en outre sur le fait que l'appelante ne pouvait pas conserver ses profits ou les distribuer à ses actionnaires ou à ses membres. Comment peut-on valablement dire qu'elle exerçait le commerce de diriger son école dans le but de réaliser des profits lorsqu'il lui était impossible de conserver ou de distribuer les profits que pouvait lui rapporter la poursuite de ses objets? Poser cette question c'est donner la réponse.

Cette décision a été infirmée en partie en appel² où on a conclu que, comme d'autres compagnies constituées en vertu de la Partie I de la *Loi des Compagnies, 1934*, un des objets de l'intimée était de réaliser des profits et que l'interdiction de déclarer des dividendes était limitée à une certaine période à l'expiration de laquelle les profits pouvaient finalement être distribués. Cependant, les profits réalisés dans un deuxième contrat qui prévoyait qu'ils ne seraient pas distribués mais conservés dans un compte de réserve jusqu'à l'expiration du contrat et qu'ils seraient par la suite versés à un aéro-club approuvé par le Ministre ou remis à la Couronne, n'étaient pas imposables. La situation de la demanderesse en l'espèce est beaucoup plus claire puisque, par sa charte, elle est un organisme sans but lucratif.

La demanderesse s'appuie en outre sur la décision de la Commission d'appel de l'impôt dans

² [1955] R.C.S. 738; 55 DTC 1145.

*ter of National Revenue*³ in which appellant showed a profit from the sale of plots although by virtue of the provincial Act under which it was incorporated this could not be distributed to shareholders. It was held that it was a non-profit organization operating solely for civic improvement and hence was tax exempt. Dividends had never been declared and could not be declared by virtue of the *Cemetery Companies Act* [R.S.B.C. 1924, c. 39].

In a recent Supreme Court case of *Regional Assessment Commissioner et al. v. Caisse populaire de Hearst Ltée*, a judgment pronounced on February 8, 1983, now reported [1983] 1 S.C.R. 57, the issue was not income tax but the liability of the respondent credit union for assessment under *The Assessment Act* of Ontario [R.S.O. 1970, c. 32] for land it occupied and used in connection with its operation. At page 9 of the typewritten copy [page 64, Supreme Court Reports] of the decision McIntyre J. states:

The preponderant purpose test is based upon a determination of the purpose for which an activity is carried on. If the preponderant purpose is the making of a profit, then the activity may be classified as a business. However, if there is another preponderant purpose to which any profit earned is merely incidental, then it will not be classified as a business.

At page 18 [page 70, Supreme Court Reports] he states:

Many community and charitable organizations, relying from time to time on what would be termed commercial activity to raise funds for the fulfilment of their objectives, could be classed as businesses by such a test. To attach primary importance to the commercial aspect of an operation in question will offer, in my opinion, no sure or helpful guide. In my view, the commercial activity test is too indefinite to allow consistent application. I agree that, in deciding whether or not any activity may be classed as a business under the provisions of s. 7(1)(b) of *The Assessment Act*, all relevant factors regarding an operation must be considered and weighed. However, they must be considered and weighed in order to determine not whether in some general sense the operation is of a commercial nature or has certain commercial attributes, but whether it has as its preponderant purpose the making of a profit. If it has, it is a business; if it has not, it is not a business.

³ (1952), 52 DTC 84 (Income Tax Appeal Board).

l'affaire *Forest Lawn Cemetery Company v. Minister of National Revenue*³ dans laquelle l'appelante indiquait un profit sur la vente de lopins, même si selon la loi provinciale en vertu de laquelle elle était constituée, ce profit ne pouvait être distribué aux actionnaires. La Commission a conclu qu'il s'agissait d'un organisme sans but lucratif qui visait uniquement des améliorations locales et que, par conséquent, elle n'était pas assujettie à l'impôt. En vertu de la *Cemetery Companies Act* [R.S.B.C. 1924, chap. 39], des dividendes n'avaient jamais été et ne pouvaient pas être déclarés.

Dans l'arrêt récent de la Cour suprême *Commissaire régional à l'évaluation et autre c. Caisse populaire de Hearst Ltée*, rendu le 8 février 1983, maintenant publié à [1983] 1 R.C.S. 57, il ne s'agissait pas d'une affaire d'impôt sur le revenu mais de la question de savoir si, en vertu de *The Assessment Act* de l'Ontario [R.S.O. 1970, chap. 32], l'intimée, une caisse populaire, devait être assujettie à l'impôt à l'égard du bien-fonds qu'elle occupait et utilisait à des fins reliées à ses activités. Le juge McIntyre a dit, à la page 11 [page 64, Recueil des arrêts de la Cour suprême] de son jugement:

Le critère de l'objet prépondérant est fondé sur une détermination du but d'une activité. Si l'objet prépondérant est la réalisation de profits, l'activité peut alors être considérée comme une entreprise. Si, par contre, l'objet prépondérant est différent et que la réalisation de profits s'y greffe accessoirement, il ne s'agit plus alors d'une entreprise.

Il a dit aux pages 20 et 21 [page 70, Recueil des arrêts de la Cour suprême]:

Bon nombre d'organismes de bienfaisance qui œuvrent au sein de la collectivité et qui ont recours de temps à autre à des activités qu'on qualifierait de commerciales afin de réunir des fonds pour pouvoir remplir leurs objets, risqueraient, par l'application de pareil critère, d'être considérés comme des entreprises. Attacher une importance primordiale à l'aspect commercial d'une opération litigieuse ne constitue pas, à mon avis, un guide sûr ni utile. J'estime que le critère de l'activité commerciale est trop imprécis pour qu'il puisse être appliqué avec uniformité. Je suis d'accord que, pour décider si une activité peut être qualifiée d'entreprise au sens de l'al. 7(1)(b) de *The Assessment Act*, il faut examiner et apprécier l'ensemble des facteurs pertinents qui s'y rapportent. Cependant, il faut les examiner et les apprécier pour déterminer non pas si, dans un sens général, l'opération est de nature commerciale ou revêt des aspects commerciaux, mais si elle a comme objet prépondérant la réalisation de profits. Si c'est le cas, il s'agit d'une entreprise; dans le cas contraire, ce n'en est pas une.

³ (1952), 52 DTC 84 (Commission d'appel de l'impôt sur le revenu).

This viewpoint was carried very far by Dumoulin J. in *Minister of National Revenue v. Bégin*⁴ in which leading citizens of a Quebec town organized the formation of a partnership to sell beer in the community with the purpose of distributing all profits for purposes of social welfare, charity, education and civic improvement. The agreement specified that the partners could not draw, retain or appropriate any of the sums to be distributed and that if the partnership were dissolved all assets would be distributed for the same charitable purposes. It was held that it was tax exempt as neither the respondent nor his partners ever received anything from the profits from the sale of beer; they had no claim and no right to the profits of the partnership.

Defendant would distinguish this case since plaintiff in the present case did actually receive the profits from the lumbering operations. Plaintiff concedes that if a company makes profits from a commercial operation it cannot avoid taxation on them by turning them all over to charity. There are limits to the charitable donations which a commercial corporation can make. However in the present case the corporation was not merely turning the profits over to someone else but was itself actively engaged in social objectives for which it was formed. In fact perhaps more than 50% of the time of its actual employees was spent on these activities.

Certainly plaintiff although incorporated for charitable purposes with a provision that none of its income was payable for the personal benefit of any member could nevertheless not claim exemption under paragraph 149(1)(g) since that paragraph has a further requirement that the corporation must not carry on any business. For this reason plaintiff does not invoke paragraph 149(1)(g), but rather paragraph 149(1)(f) which deals with "Charitable organizations" rather than "Non-profit corporation" under paragraph 149(1)(g). In the *St. Catharines Flying Training School* case (*supra*) Thorson P. had held that the word "association" is broad enough to include an incorporated company. Paragraph 149(1)(f) under the heading "Non-profit organizations" includes an "association" operated exclusively for social

⁴ [1962] Ex.C.R. 159; 62 DTC 1099.

Le juge Dumoulin est allé beaucoup plus loin en ce sens dans l'affaire *Minister of National Revenue v. Bégin*⁴ dans laquelle des citoyens en vue d'une ville du Québec ont mis sur pied une société pour vendre de la bière dans la collectivité et distribuer tous les profits à des fins d'œuvres sociales, de charité, d'éducation et d'amélioration locale. L'entente précisait que les associés ne pouvaient retirer, ou conserver les sommes à distribuer et qu'en cas de dissolution de la société, tous les éléments d'actif devaient être distribués à des fins charitables semblables. Le juge a conclu que l'association n'était pas assujettie à l'impôt puisque ni l'intimé ni ses associés n'ont reçu aucune partie des profits de la vente de bière; ils n'avaient aucun droit de réclamer les profits de la société.

La défenderesse veut faire une distinction avec cette affaire puisqu'en l'espèce, la demanderesse a effectivement reçu les profits de l'exploitation forestière. La demanderesse admet que si une société retire des profits d'une exploitation commerciale, elle ne peut se soustraire à l'impôt en les versant en entier à des œuvres de charité. Il y a des limites aux dons de charité que peut faire une société commerciale. En l'espèce cependant, la société ne fait pas simplement que remettre ses profits à d'autres mais elle poursuit elle-même activement les objets à caractère social pour lesquels elle a été constituée. De fait, ses employés consacrent probablement plus de 50 % de leur temps à ces activités.

Manifestement, bien qu'elle soit constituée à des fins charitables et que sa charte comporte une disposition portant qu'aucune part de ses revenus ne doit être versée pour le profit personnel de ses membres, la demanderesse ne pourrait pas néanmoins se prévaloir de l'exemption prévue à l'alinéa 149(1)(g) puisque cet alinéa exige en outre que la société n'ait exploité aucune entreprise. Pour cette raison, la demanderesse n'invoque pas l'alinéa 149(1)(g) mais plutôt l'alinéa 149(1)(f) qui vise une «Oeuvre de charité» et non une «Corporation sans but lucratif» visée à l'alinéa 149(1)(g). Dans l'affaire *St. Catharines Flying Training School*, précitée, le président Thorson a conclu que le terme «association» est suffisamment large pour englober une compagnie constituée. Sous la rubrique «Organisations sans but lucratif», l'alinéa 149(1)(f) inclut

⁴ [1962] R.C.É. 159; 62 DTC 1099.

welfare, civic improvement, pleasure or recreation or for any other purpose except profit.

In the case of *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue*⁵ it was held that a charitable institution is an organization created for the promotion of some public object of a charitable nature and functioning as such; that a charitable institution was clearly distinguishable from a charity, or a charitable trust.

In the case of *The King v. The Assessors of the Town of Sunny Brae*⁶ the profits of a laundry operated by a religious society devoted to the education of wayward girls and orphans were held to be taxable although there were three dissenting decisions. The remarks of Cartwright J. [as he then was] in his dissent however at page 85 would appear to be particularly apt in the present case. He states:

In the contemplation of the legislature as expressed in the Statute and in fact as shewn by the material filed, the operation of the laundry business, large though it be, is merely incidental to the charitable purposes of the appellant and for the maintenance thereof. This is not the case of an institution carrying on a commercial business and incidentally performing sundry charitable works or paying over its profits to be used by others for charitable purposes but rather that of a society or institution of which all the primary purposes are purely charitable which is actively engaged in carrying on charitable works and which as an incidental means of providing some of the money which is required for the prosecution of such charitable works carries on a business under statutory powers.

That case dealt with municipal rates rather than income tax.

Defendant also refers to considerable jurisprudence. The case of *Hutterian Brethren Church of Wilson v. The Queen*⁷ dealt with profits from a farming operation conducted by the taxpayer. It was held that the taxpayer was engaged in the business of farming for a profit, an activity which itself is neither religious nor charitable in nature. In rendering the judgment of the Court of Appeal Pratte J. stated at page 5475 [page 759, Federal Court Reports]:

⁵ (1938), 1 DTC 419 (Ex. Ct.).

⁶ [1952] 2 S.C.R. 76.

⁷ [1980] 1 F.C. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

une «association» dont l'unique objet est d'assurer le bien-être social, les améliorations locales, d'occuper les loisirs ou de fournir des divertissements, ou d'exercer toute autre activité non lucrative.

^a Dans l'affaire *Peter Birtwistle Trust v. Minister of National Revenue*⁵, on a conclu qu'une institution charitable est un organisme créé pour promouvoir un objet public de nature charitable et qui agit en ce sens; qu'une institution charitable se distingue clairement d'une œuvre de bienfaisance ou d'une œuvre de charité.

^b Dans l'affaire *The King v. The Assessors of the Town of Sunny Brae*⁶, les profits d'une buanderie qu'exploitait une communauté religieuse qui se consacrait à l'éducation des jeunes filles difficiles et des orphelins ont été déclarés imposables en dépit de la dissidence de trois juges. Cependant, le commentaire du juge Cartwright [tel était alors son titre], en dissidence, à la page 85 paraît convenir particulièrement en l'espèce. Il a dit:

^c [TRADUCTION] Dans l'intention du législateur exprimée dans la Loi et dans les faits que révèlent les documents produits, l'exploitation de la buanderie, si importante soit-elle, est simplement accessoire aux fins charitables de l'appelante et à leur maintien. Il ne s'agit pas en l'espèce d'une institution qui exploite un commerce et qui accessoirement accomplit divers travaux charitables ou qui verse ses profits à d'autres personnes qui les emploient à des fins charitables, mais plutôt d'une œuvre ou d'une institution dont toutes les fins principales sont purement charitables, qui se consacre activement à des œuvres de bienfaisance et qui, pour obtenir une partie des sommes requises pour poursuivre ses œuvres de bienfaisance, exerce accessoirement un commerce en vertu des pouvoirs que la loi lui accorde.

^d Cette affaire concernait l'imposition municipale plutôt que l'impôt sur le revenu.

^e La défenderesse cite elle aussi une jurisprudence volumineuse. L'affaire *Hutterian Brethren Church of Wilson c. La Reine*⁷, concernait les profits de l'exploitation d'une ferme par le contribuable. On a conclu que le contribuable exploitait une entreprise agricole dans un but de profit, ce qui n'est pas une activité religieuse ou une activité de bienfaisance. Dans le jugement qu'il a rendu au nom de la Cour d'appel, le juge Pratte a dit à la page 5475 [page 759, Recueil des arrêts de la Cour fédérale]:

⁵ (1938), 1 DTC 419 (C. de l'É.).

⁶ [1952] 2 R.C.S. 76.

⁷ [1980] 1 C.F. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

The evidence also shows that the business of farming for a profit actually was, during the years here in question, the appellant's main activity and that most of its assets were used to buy farm land and agricultural equipment. In those circumstances, it is clear, in my view, that the appellant could not benefit from section 149(1)(f) because it did not devote all its resources to charitable activities carried on by itself. The business of farming is neither a religious nor a charitable activity; it is a commercial activity.

and again:

Moreover, a commercial activity like farming for a profit does not become a charitable activity within the meaning of section 149 for the sole reason that it is carried on by a charitable person with the intention of using the income derived from that business for charitable purposes.

That case can perhaps be distinguished however since it was pointed out [at page 759] that one of the main objects for which appellant was established was, according to its memorandum of association "to engage in and carry on farming, agriculture, stock-raising, milling and all branches of these industries" and it was found that this was its main activity.

The same comment also applies in the case of *Woodward's Pension Society v. Minister of National Revenue*⁸ in which the sole business of appellant, a non-profit organization was to acquire shares of the operating companies of Woodward's and sell them to employees, surplus funds going from time to time to appointed pension trustees to provide funds for payment of pensions. Thorson P. accepted the argument that exempting provisions of the taxing statute must be applied strictly referring to the case of *Lumbers v. The Minister of National Revenue*.⁹ At page 1260 he states:

The section presupposes that if a club, society or association is to be exempt from tax under it it should be organized and operated exclusively for a purpose "except profit", that is to say, for a purpose other than a profit one. That necessary condition does not exist in the present case.

and again on the same page:

The raising of money was its basic purpose and for that purpose, namely, the raising of money, it was directed to deal in shares of the various Woodward companies by acquiring and selling them and it was intended that its dealings should result in the raising of money so that it could provide the necessary monetary assistance to the appellant's actual organization was

⁸ (1959), 59 DTC 1253 (Ex. Ct.).

⁹ [1943] Ex.C.R. 202.

La preuve démontre également que l'exploitation d'une entreprise agricole à but lucratif fut l'activité principale de l'appelante durant les années en question et que la plus grande partie de ses actifs fut utilisée pour l'achat de terres et de matériel agricole. Il me paraît donc évident que l'appelante ne pouvait être bénéficiaire de l'article 149(1)(f) puisqu'elle ne consacrait pas toutes ses ressources à des activités de bienfaisance exercées par elle-même. Une entreprise agricole n'est ni une activité religieuse ni une activité de bienfaisance; c'est une activité commerciale.

b et plus loin:

Qui plus est, une activité commerciale telle une entreprise agricole à but lucratif ne devient pas une activité de bienfaisance au sens de l'article 149 du seul fait qu'elle est exploitée par une œuvre de charité ayant l'intention d'utiliser les revenus provenant de cette entreprise à des fins de bienfaisance.

c

Pendant, il faut peut-être distinguer cette affaire puisque la Cour a souligné [à la page 759] qu'un des principaux objets pour lesquels l'appelante a été constituée était, selon ses statuts, [TRANSDUCTION] «de pratiquer l'agriculture, l'élevage et la meunerie sous toutes leurs formes», et qu'elle a conclu que c'était là sa principale activité.

La même remarque s'applique à l'affaire *Woodward's Pension Society v. Minister of National Revenue*⁸ dans laquelle la seule activité de l'appelante, un organisme sans but lucratif, consistait à acquérir des actions des compagnies exploitées par Woodward, de les vendre aux employés et de verser régulièrement les surplus aux fiduciaires désignés d'un régime de retraite pour alimenter la caisse de retraite. Le président Thorson a accepté l'argument que les dispositions d'exemption de la loi de l'impôt doivent être appliquées strictement conformément à la décision *Lumbers v. The Minister of National Revenue*.⁹ Il a dit à la page 1260:

[TRANSDUCTION] L'article presuppose qu'un cercle, une société ou une association qu'il exempte de l'impôt doivent avoir uniquement un objet «non lucratif», c'est-à-dire un objet autre que celui de réaliser des profits. Cette condition essentielle ne se retrouve pas en l'espèce.

et plus loin à la même page:

[TRANSDUCTION] La mobilisation de fonds était son objet principal et à cette fin, savoir la mobilisation de fonds, elle s'appliquait à faire le commerce des actions de diverses sociétés Woodward qu'elle achetait et vendait et ce commerce devait lui procurer des fonds pour lui permettre de fournir l'aide pécuniaire nécessaire; l'activité véritable de l'appelante avait donc

⁸ (1959), 59 DTC 1253 (C. de l'É.).

⁹ [1943] R.C.É. 202.

a profit one. It was certainly not organized for a purpose "except profit" within the meaning of the term "any other purpose except profit."

The facts are clearly different in the present case, for the raising of money was not the basic purpose of the corporation, and its charter makes no reference to logging operations.

Defendant points out that paragraph 149(1)(l) requires that the club, society, or association must be organized and operated exclusively for social welfare civic improvement, pleasure or recreation or for any other purpose except profit. He refers to the case of *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*¹⁰ in which Lord Denning stated at page 23:

There is one thing which is clear both on the wording of the statute and on the cases. The word "exclusively" must be given its full effect. It is not sufficient that the society should be instituted "mainly" or "primarily" or "chiefly" for the purposes of science, literature, or the fine arts. It must be instituted "exclusively" for those purposes.

In the *Hutterian Brethren Church* case (*supra*) Ryan J. stated at page 5478 [page 766, Federal Court Reports]:

I am satisfied, however, that the correct analysis of the evidence in this case is that the business purpose of the Corporation was not merely an aspect of a single overriding religious purpose. The Corporation had a business as well as a religious object—farming on a commercial basis—an activity which was pursued on a large scale and pursued profitably. The motivation of the individuals who farmed may well have been religious. But the farming itself was conducted by the Corporation as a business. The business profits were not, of course, available as such to the members of the Corporation. They were, however, available for the future use of the Corporation in the pursuit of its objectives, religious and commercial. In these circumstances, it can hardly be said that all of the resources of the Corporation were devoted to charitable activities carried on by it, even assuming that its religious objects were for legal purposes charitable.

There is no doubt that in the present case the logging operations of plaintiff were extensive and provided considerable revenue much of which is still held in surplus, so these remarks may well be apt, but, as has been pointed out previously the farming operation was part of the objects set out in the memorandum of association of the church, while in the present case the letters patent makes

un but lucratif. Son activité n'était manifestement pas «non lucrative» au sens de l'expression «tout autre objet non rémunérateur».

De toute évidence, les faits sont différents en l'espèce puisque la mobilisation de fonds n'est pas l'objet principal de la société, et sa charte ne mentionne aucunement l'exploitation forestière.

La défenderesse souligne que l'alinéa 149(1)(l) exige que le cercle, la société ou l'association aient pour unique objet d'assurer le bien-être social, les améliorations locales, d'occuper les loisirs ou de fournir des divertissements, ou d'exercer toute autre activité non lucrative. Elle cite l'arrêt *British Launderers' Research Association v. Central Middlesex Assessment Committee and Hendon Rating Authority*¹⁰ dans lequel lord Denning a dit à la page 23:

[TRADUCTION] Selon les termes de la loi et la jurisprudence, une chose est claire. Le terme «exclusivement» doit avoir tout son effet. Il ne suffit pas que la société soit constituée «surtout», «essentiellement» ou «principalement» à des fins scientifiques, littéraires ou artistiques. Elle doit être constituée «exclusivement» à ces fins.

Dans l'arrêt *Hutterian Brethren Church* (précité), le juge Ryan a dit à la page 5478 (page 766, Recueil des arrêts de la Cour fédérale):

Je suis toutefois convaincu que la seule conclusion à tirer de la preuve devant nous est que les fins commerciales de la société n'étaient pas entièrement subordonnées à une fin religieuse. La société avait un objet commercial aussi bien que religieux—exploiter un établissement agricole à caractère commercial—qu'elle poursuivait sur une grande échelle et de façon rentable. Les motifs des personnes qui s'adonnaient à l'agriculture pouvaient fort bien être religieux. Mais l'entreprise agricole elle-même était exploitée par la société comme une entreprise commerciale. Aucun de ses membres n'avait, il est vrai, le droit de participer directement aux bénéfices. Ceux-ci restaient toutefois à la disposition de la société pour la poursuite de ses objectifs religieux et commerciaux. L'on ne peut donc vraiment dire que toutes les ressources de la société concernée étaient consacrées à des activités de bienfaisance exercées par elle-même, même si l'on admet que ses objectifs religieux étaient, aux fins de la loi, des activités de bienfaisance.

Il est évident qu'en l'espèce, les opérations forestières de la demanderesse étaient considérables et fournissaient des revenus importants dont une bonne partie est encore disponible, de sorte que ces remarques pourraient s'y appliquer; mais comme je l'ai déjà souligné, l'exploitation agricole était un des objets énoncés aux statuts de l'Église, alors qu'en l'espèce, la charte ne mentionne aucune

¹⁰ [1949] 1 All E.R. 21 (Eng. C.A.).

¹⁰ [1949] 1 All E.R. 21 (C.A. Angl.).

no reference to any business operations whatsoever. I believe that this is a substantial distinction.

During the course of argument there was a generalized discussion as to the manner in which the Department deals with activities such as the sale of Christmas greeting cards and calendars by UNICEF or apples, candy bars, Christmas cakes and Christmas trees by organizations such as Rotary and Kiwanis clubs to raise funds for their welfare activities, and it was generally conceded that it is unlikely that tax would be claimed on the profits derived therefrom, although such operations are frequently quite substantial in nature and frequently competitive with businesses carrying on the same commercial activity.

The real issue in the present case appears to be that the corporation was not set up, as its letters patent indicate, to carry on a commercial activity although it is no doubt true that the motive for forming the corporation may have been that it was desirable to provide employment and training to otherwise unemployed Indians on the reserve by engaging in a commercial activity which would not only provide such employment but raise funds to be used for the very worthy social and charitable activities required on the reserve. However, it was more efficient to carry on this activity through a corporation than to have the Band Council attempt to do it itself. Elections from time to time change the membership of the Band Council and different factions in the Band have different objectives, and while even the corporation was not immune from this, as appears from what happened during the brief period when Chief Esquega was replaced by another chief and his associates, it was nevertheless more practical to operate as a corporation and negotiate as such with the company for whom the lumber was being cut. If this lumbering operation had been carried out by the Band Council itself it is unlikely that any attempt would have been made to tax the profits of the enterprise. It is certainly the policy of the Department of Indian Affairs to encourage Indian bands to become self-reliant and to improve living and social conditions on the reserves, and there is no doubt from the evidence in this case that a great deal has been accomplished in improving living conditions on the reserve by the work done by employees of the corporation with funds derived from the lumbering

exploitation commerciale. À mon avis, il s'agit là d'une distinction importante.

Au cours du débat, il y a eu une discussion générale sur la manière suivant laquelle le Ministère traite les activités telle la vente de cartes de Noël et de calendriers par l'UNICEF ou la vente de pommes, de bonbons, de gâteaux de Noël et d'arbres de Noël par des organismes comme les cercles Rotary et Kiwanis pour rassembler des fonds pour leurs activités de bienfaisance, et on a admis d'emblée qu'il serait peu probable qu'on réclame un impôt sur les bénéfices tirés de ces activités, bien qu'elles soient souvent très profitables et qu'elles fassent souvent concurrence aux commerces qui s'adonnent à ces mêmes activités.

La véritable question en l'espèce paraît être que la société n'a pas été constituée, comme l'indique sa charte, pour exploiter une activité commerciale bien qu'il soit manifeste que la société a été constituée parce qu'il était souhaitable de fournir de l'emploi et une formation aux chômeurs indiens de la réserve par l'exploitation d'une activité commerciale susceptible non seulement de fournir ces emplois mais de rassembler des fonds pour les activités sociales et de bienfaisance nécessaires dans la réserve. Cependant, il était plus commode de poursuivre cette activité par l'intermédiaire d'une société que de permettre au conseil de bande d'essayer de le faire. Les élections modifient à l'occasion la composition du conseil de bande et différentes factions dans la bande ont des buts différents et, bien que la société elle-même n'ait pas été à l'abri de la politique, comme le montre ce qui s'est produit lorsque le chef Esquega a, pendant une courte période, été remplacé par un autre chef avec son équipe, il était néanmoins plus pratique de former une société qui négocie avec la compagnie pour laquelle le bois était coupé. Si le conseil de bande lui-même avait dirigé l'exploitation forestière, il est peu probable qu'on eût tenté d'imposer les profits de l'entreprise. La politique du ministère des Affaires indiennes est manifestement d'encourager les bandes indiennes à devenir autosuffisantes et à améliorer le niveau de vie et les conditions sociales dans la réserve; la preuve en l'espèce établit clairement des progrès marqués dans l'amélioration des conditions de vie dans la réserve par les travaux accomplis par les employés de la société avec les sommes qui proviennent des

operations, and in providing gainful employment for members of the Band who would otherwise be on welfare.

I do not believe that because a corporation was formed for these purposes this should alter the liability for income tax.

The social and welfare activities of plaintiff are not a cloak to avoid payment of taxation on a commercial enterprise but are the real objectives of the corporation.

While the jurisprudence in this difficult area has led to varying results, depending on the facts applicable in each case, I have concluded that in the present case, whether by the application of paragraph 149(1)(f) or of paragraph 149(1)(l) plaintiff's appeal should be maintained. The corporation is operated "exclusively" for the purpose set out in paragraph 149(1)(l) pursuant to its charter, even though it may raise funds for this purpose by its commercial lumbering enterprise.

opérations forestières; on a en outre fourni des emplois rémunérateurs aux membres de la réserve qui seraient sans cela à la charge du bien-être social.

^a Je ne crois pas que, parce qu'une société a été constituée à ces fins, cela doive modifier l'assujettissement à l'impôt sur le revenu.

^b Les activités sociales et les activités de bienfaisance de la demanderesse ne sont pas un prétexte pour éviter de payer l'impôt sur une entreprise commerciale mais sont les objets véritables de la société.

^c Bien que la jurisprudence dans ce domaine difficile ait fourni des solutions variées selon les faits applicables dans chaque cas, je conclus qu'en l'espèce, que ce soit l'alinéa 149(1)f) ou l'alinéa 149(1)l) qui s'applique, l'appel de la demanderesse doit être accueilli. L'objet visé à l'alinéa 149(1)l) est «l'unique» objet de la société conformément à sa charte, même si elle se procure les fonds à cette fin par l'exploitation commerciale des ressources forestières.