

A-3-79

A-3-79

Hutterian Brethren Church of Wilson (Appellant)
(Plaintiff)

v.

The Queen (Respondent) (Defendant)

Court of Appeal, Pratte, Heald and Ryan JJ.—
Edmonton, November 6, 7 and 8; Ottawa, December 3, 1979.

Income tax — Income calculation — Deductions — Religious community carrying on successful, commercial farming operations — Appeal from Trial Division's decision to dismiss appeal from income assessments — Although all attacks made in Trial Division were made on appeal, issues examined of whether or not appellant entitled to exemption in s. 149(1)(f) of the Income Tax Act, and whether or not appellant entitled to deduct actual value, rather than cost, of services provided by its members — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 69(1)(c), 149(1)(f).

Appellant appeals Trial Division's dismissal of its appeal from income tax assessments. Counsel reiterated on appeal all the attacks that had been made in the Trial Division. The arguments included the contention that appellant was a charitable organization entitled to benefit from the exemption in section 149(1)(f) of the *Income Tax Act* and the contention that appellant, in any event, was entitled to deduct in computing its income the actual value, as opposed to the cost, of the services provided to it by its members.

Held, the appeal is dismissed.

Per Pratte J.: In dealing with the contention that appellant as a charitable organization is entitled to benefit from the exemption provided in section 149(1)(f), it is not necessary to determine whether part of the appellant's income was available for the personal benefit of its members or to determine whether appellant's religious purposes qualified as charitable purposes. The evidence shows that the business of farming for profit was appellant's main activity during the years in question and that most of its resources were used to buy farm land and agricultural equipment. 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 does not become a charitable activity within the meaning of that section 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. Section 69(1)(c) does not help appellant since it has acquired no property from its members and has not received anything from them by way of gift.

Per Heald J.: The services provided by the members of the colony to the appellant were not in the nature of a gift but rather were provided pursuant to the covenants with the Company as set out in the memorandum of association and pursuant to the contract between the appellant colony and its members. Section 69(1)(c) has no application to the situation in this case. Appellant contended that it was not being allowed deductions

Hutterian Brethren Church of Wilson (Appelante)
(Demanderesse)

a c.

La Reine (Intimée) (Défenderesse)

Cour d'appel, les juges Pratte, Heald et Ryan—
Edmonton, les 6, 7 et 8 novembre; Ottawa, le 3 décembre 1979.

Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — Communauté religieuse exploitant une entreprise agricole à but lucratif et prospère — Appel contre la décision de la Division de première instance qui a rejeté un appel contre les cotisations d'impôt — Bien que tous les arguments avancés en première instance eussent été réitérés en appel, la Cour n'a examiné que deux questions, savoir si l'appelante avait droit à l'exemption prévue à l'art. 149(1)f de la Loi de l'impôt sur le revenu et si elle avait le droit de déduire la valeur réelle, non pas le coût, des services fournis par ses membres — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 69(1)c, 149(1)f.

Appel formé contre le rejet par la Division de première instance du recours de l'appelante contre ses cotisations d'impôt sur le revenu. L'avocat de l'appelante a réitéré en appel tous les arguments avancés en première instance, savoir entre autres que l'appelante était une œuvre de charité ayant droit à l'exemption prévue à l'article 149(1)f de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et que dans tous les cas, l'appelante avait le droit de déduire du calcul de son revenu la valeur réelle (non pas le coût) des services que lui fournissaient ses membres.

Arrêt: l'appel est rejeté.

Le juge Pratte: Pour se prononcer sur l'argument voulant que l'appelante soit une œuvre de charité ayant droit à l'exemption prévue à l'article 149(1)f, il n'est pas nécessaire de déterminer si une partie de son revenu pouvait servir à l'usage personnel de ses membres, ou si ses activités religieuses pouvaient être qualifiées d'activités de bienfaisance. Il ressort de la preuve que l'entreprise agricole à but lucratif fut l'activité principale de l'appelante durant les années en question et que la majeure partie de ses ressources servait à l'achat de terres et de matériel agricole. Elle ne pouvait bénéficier 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 à but lucratif ne devient pas une activité de bienfaisance au sens de cette disposition 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. L'article 69(1)c n'est d'aucune utilité pour l'appelante puisqu'elle n'a acquis aucun bien de ses membres et qu'elle n'a rien reçu d'eux par donation.

Le juge Heald: Les services fournis par les membres de la colonie à l'appelante n'étaient pas des donations; ils étaient plutôt fournis en application des engagements pris avec la compagnie conformément à ses statuts et conformément au contrat conclu entre la colonie appelante et ses membres. L'article 69(1)c ne s'applique pas en l'espèce. L'appelante soutient qu'elle s'est vu refuser les déductions accordées aux

allowed all other commercial corporations, but those corporations are only allowed those properly deductible expenses which are claimed and proven.

Per Ryan J.: 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. 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 available as such to the members of the Corporation but were available for the future use of the Corporation in the pursuit of its objectives, religious and commercial. All the resources of the Corporation cannot be said to be devoted to charitable activities carried on by it, even assuming that its religious objects were for legal purposes charitable.

Hofer v. Hofer [1970] S.C.R. 958, distinguished. *Wipf v. The Queen* [1975] F.C. 162, considered.

APPEAL.

COUNSEL:

J. A. Matheson for appellant (plaintiff).

P. Ketchum and *B. Saunders* for respondent (defendant).

SOLICITORS:

J. A. Matheson, Edmonton, for appellant (plaintiff).

Deputy Attorney General of Canada for respondent (defendant).

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PRATTE J.: In support of this appeal, the appellant's counsel reiterated all the attacks that had been made in the Trial Division [[1979] 1 F.C. 745] against his client's income tax assessments for the years 1967 to 1975. In my view, all those attacks were rightly rejected by the Judge below and I only wish to comment briefly on two of the appellant's contentions.

One of those contentions is that the appellant is a charitable organization which was, as such, en-

autres sociétés commerciales; or ces autres sociétés n'ont droit qu'aux déductions légitimes qui sont réclamées et justifiées.

a Le juge Ryan: 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. 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. b Aucun de ses membres n'avait le droit de participer directement aux bénéfices. Ceux-ci restaient à la disposition de la société pour la poursuite de ses objectifs religieux et commerciaux. L'on ne saurait dire que toutes les ressources de la société étaient consacrées à des activités de bienfaisance exercées par elle-même, à supposer même que ses objectifs religieux soient, aux fins de la loi, des activités de bienfaisance. c

Distinction faite avec l'arrêt: *Hofer c. Hofer* [1970] R.C.S. 958. Arrêt examiné: *Wipf c. La Reine* [1975] C.F. 162.

APPEL.

AVOCATS:

J. A. Matheson pour l'appelante (demanderesse).

P. Ketchum et *B. Saunders* pour l'intimée (défenderesse).

PROCUREURS:

J. A. Matheson, Edmonton, pour l'appelante (demanderesse).

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

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

h LE JUGE PRATTE: A l'appui du présent appel, l'avocat de l'appelante a réitéré tous les arguments avancés en Division de première instance [[1979] 1 C.F. 745] pour attaquer les cotisations d'impôt sur le revenu de sa cliente pour les années 1967 à 1975. Je suis d'avis que le juge de première instance a eu raison de rejeter tous ces arguments et m'en tiendrai donc à quelques brèves remarques sur deux des prétentions de l'appelante. i

j La première veut que l'appelante soit une œuvre de charité pouvant bénéficier de l'exemption

titled to benefit from the exemption provided for in section 149(1)(f) of the Act.¹

In order to dispose of this contention, it is not necessary, in my view, to determine whether part of the appellant's income was available for the personal benefit of its members; it is not necessary, either, to determine whether the appellant's religious purposes qualified as charitable purposes. One of the main objects for which the 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.

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 this is so even if that business is carried on by persons believing farming to be the only activity compatible with a truly religious life and intending to use their income to assist their co-religionists. As stated by Pigeon J. in his dissenting opinion in the *Hofer* case:²

What is religion, what is a Church in the eyes of the law does not depend on the religious beliefs of any confession,

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.

¹ 149. (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;

² *Hofer v. Hofer* [1970] S.C.R. 958 at p. 980.

prévues à l'article 149(1)f) de la Loi.¹

Pour régler ce premier point il n'est pas nécessaire, à mon avis, de déterminer si une partie du revenu de l'appelante était disponible pour servir au profit personnel de ses membres; il n'est pas nécessaire non plus de déterminer si les activités religieuses de l'appelante pouvaient être considérées comme des activités de bienfaisance. Un des principaux objets pour lesquels l'appelante a été constituée est, selon ses statuts:

[TRADUCTION] de pratiquer l'agriculture, l'élevage et la menuiserie sous toutes leurs formes.

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 bénéficier 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. Ceci, même si cette entreprise est exploitée par des personnes qui croient que l'agriculture est la seule activité compatible avec une vie véritablement religieuse et ont l'intention d'utiliser leurs revenus pour aider leurs coreligionnaires. Comme le dit le juge Pigeon dans son opinion dissidente dans l'arrêt *Hofer*²:

En droit, ce qu'est la religion, ce qu'est une Église, ne saurait dépendre de la croyance religieuse d'aucune dénomination particulière,

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.

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

² *Hofer c. Hofer* [1970] R.C.S. 958, à la p. 980.

The appellant also contended, and this is the second point with which I wish to deal, that it was, in any event, entitled to deduct, in the computation of its income, the actual value (not the cost) of the services provided to it by its members. The appellant based that contention on section 69(1)(c) of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, under which:

69. (1) ...

(c) where a taxpayer has acquired property by way of gift, bequest or inheritance, he shall be deemed to have acquired the property at its fair market value at the time he so acquired it.

This section, however, does not help the appellant since it has acquired no property from its members and has not received anything from them by way of gift.

For those reasons, I would dismiss the appeal with costs.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: I have had the advantage of reading the reasons for judgment of my brother Pratte J. in this appeal. I agree with him that the appellant is not entitled to benefit from the exemption provided by section 149(1)(f) of the *Income Tax Act*. I also agree with his reasons for arriving at that conclusion.

I also agree with Mr. Justice Pratte that the appellant is unable to bring itself within the provisions of section 69(1)(c) of the *Income Tax Act*³ since it has acquired no property from its members, by gift or otherwise. Clauses 2(o) and (p) of the appellant's memorandum of association provide:

(o) That each and every member of the Company shall give and devote all his or her time, labour, services, earnings and energies to the Company and the purposes for which it is formed, freely, voluntarily and without compensation or regard of any kind whatsoever other than hereinafter expressed;

³ Section 69(1)(c) reads as follows:

69. (1) Except as expressly otherwise provided in this Act,

(c) where a taxpayer has acquired property by way of gift, bequest or inheritance, he shall be deemed to have acquired the property at its fair market value at the time he so acquired it.

L'appelante soutient également,—et c'est là le second point que je veux examiner—, qu'elle avait de toute façon le droit de déduire, dans le calcul de son revenu, la valeur réelle (non pas le coût) des services qui lui étaient fournis par ses membres. Elle fonde sa prétention sur l'article 69(1)(c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63 en vertu duquel:

69. (1) ...

c) lorsqu'un contribuable a acquis des biens par donation, legs ou succession, il est réputé les avoir acquis pour une somme égale à leur juste valeur marchande à la date de leur acquisition.

Cet article ne lui est cependant d'aucune utilité puisqu'elle n'a acquis aucun bien de ses membres et qu'elle n'a rien reçu d'eux par donation.

Par ces motifs, je rejette l'appel avec dépens.

* * *

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

LE JUGE HEALD: J'ai eu la chance de lire les motifs de mon collègue le juge Pratte. Je suis d'accord avec lui que l'appelante n'a pas le droit de bénéficier de l'exemption prévue à l'article 149(1)(f) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Je suis également d'accord avec les motifs sur lesquels il fonde sa conclusion.

J'estime également, avec M. le juge Pratte, que l'appelante ne peut bénéficier des dispositions de l'article 69(1)(c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*³, puisqu'elle n'a acquis aucun bien de ses membres, par donation ou autrement. Les articles 2o) et p) des statuts de l'appelante prévoient ce qui suit:

[TRADUCTION] o) Les membres de la compagnie devront consacrer tous leur temps, leur travail, leurs soins, leurs gains et leurs forces à la compagnie et aux objets pour lesquels elle est formée, librement et volontairement, et sans aucune rémunération ou récompense autre que ce qui est ci-après mentionné;

³ Cet article est ainsi rédigé:

69. (1) Sauf dispositions contraires expresses contenues dans la présente loi,

c) lorsqu'un contribuable a acquis des biens par donation, legs ou succession, il est réputé les avoir acquis pour une somme égale à leur juste valeur marchande à la date de leur acquisition.

(p) The members of the Company shall be entitled to be supported, maintained, instructed and educated by the Company according to the rules, regulations, requirements and by-laws of the Company and the Christian religion, religious teachings and beliefs promoted, engaged in and carried on by the Company during the time and so long as they are members of the Company and obey, abide by and conform to the rules, regulations, requirements and by-laws of the Company, but not otherwise howsoever;

In the case of *Wipf v. The Queen*⁴, where the provisions of the memorandum of association were identical to clauses 2(o) and (p) *supra*, this Court held that the memorandum of association and the articles of association constitute a contract between the Company and each of its members. The following passage from the judgment of Ryan J. in the *Wipf* case (*supra*) applies with equal force, in my view, to the case at bar⁵:

Extensive farming operations were conducted during the taxation years in question in each of the colonies. The actual services were performed by the appellants who are members of the companies and other members of the companies and by members of their families. In my opinion, however, the farming was done by the companies acting pursuant to the power conferred on them by clause 3 of the Memorandum of Association to engage in farming and related undertakings. The services provided by the appellants were provided under their covenants with the companies as set out in the Memorandum of Association.

It is, accordingly, my view that the services provided by the members of the colony to the appellant were not in the nature of a gift but were rather provided pursuant to the covenants with the Company as set out in the memorandum of association *supra* and pursuant to the contract between the appellant colony and its members. The consideration for the provision of those services is the covenant of the Company to support, maintain, instruct and educate the members of the colony, their husbands, wives and children as more particularly set out in clause 2(p) of the memorandum of association quoted *supra*. It is therefore clear, in my view, that section 69(1)(c) of the Act has no application to the situation in this case.

The only other contention of the appellant on which I wish to comment is its submission as set out in paragraph 45 of its memorandum as follows:

⁴ *Wipf v. The Queen* [1975] F.C. 162. The Court of Appeal judgment herein was affirmed by the Supreme Court of Canada.

⁵ Ryan J. at pp. 168-169.

p) Les membres de la compagnie auront droit de recevoir de celle-ci la subsistance, l'enseignement et l'éducation, selon les règles, les prescriptions, les exigences et les statuts de la compagnie, selon la religion chrétienne et conformément aux croyances et aux enseignements religieux préconisés et pratiqués par la compagnie, tant et aussi longtemps qu'ils obéiront et qu'ils se soumettront aux règles, prescriptions, exigences et statuts de ladite compagnie;

Dans l'arrêt *Wipf c. La Reine*⁴, où les dispositions des statuts étaient identiques aux articles 2o) et p) précités, la présente Cour a statué que les statuts constituaient un contrat entre la compagnie et chacun de ses membres. L'extrait suivant des motifs du jugement du juge Ryan dans cet arrêt *Wipf* s'applique aussi bien, à mon avis, à la présente affaire⁵:

Dans chacune des colonies d'importantes opérations agricoles ont été entreprises pendant les années d'imposition en cause. Ce sont les appelants et les autres membres des compagnies, ainsi que les membres de leurs familles, qui ont effectué les travaux. A mon avis cependant, les travaux agricoles ont été effectués par les compagnies agissant en conformité du pouvoir que leur confère la clause 3 du mémoire des conventions, de se consacrer à l'agriculture et à des entreprises connexes. Les services rendus par les appelants l'ont été en vertu de leurs engagements envers les compagnies tels que décrits au mémoire des conventions.

J'estime donc que les services fournis par les membres de la colonie à l'appelante n'étaient pas des donations; ils étaient plutôt fournis en application des engagements pris avec la compagnie tels que prévus dans les statuts précités et du contrat conclu entre la colonie appelante et ses membres. La contrepartie de la fourniture de ces services est l'engagement de la compagnie d'assurer à ses membres, à leur conjoint et à leurs enfants subsistance, enseignement et éducation tel que stipulé expressément à l'article 2p) des statuts précités. Il est donc clair selon moi que l'article 69(1)c) de la Loi ne s'applique pas en l'espèce.

J'examinerai enfin la prétention de l'appelante énoncée au paragraphe 45 de son mémoire:

⁴ *Wipf c. La Reine* [1975] C.F. 162. Ce jugement de la Cour d'appel a été confirmé par la Cour suprême du Canada.

⁵ Le juge Ryan aux pp. 168 et 169.

45. The amended returns as filed claimed that all the surplus revenue over and above expenses was a community gift to the Church. No dollar valuation was placed on the labour factor (other than food, clothing and shelter) contributed by all of the individuals of the Colony from the age of 6 years and up as indicated by the evidence. On the other hand the assessments did not allow as a deduction from income any valuation of the labour factor, which, of course, is allowed for all other commercial corporations.

The learned Trial Judge in dealing with this phase of the matter stated at page 750:

The actual cost to each colony of labour, being the cost of goods and services supplied to and consumed by members and their families has been allowed. The cost of outside purchases is deducted from revenue in arriving at taxable income while the value of goods and services produced on the colony is simply ignored for both revenue and expense purposes. There is no basis for the proposition that the fair market value of donated labour should be deducted from the net profit of a colony. It is not among the deductions from income allowed to a taxpayer in the calculation of taxable income.

I agree with the learned Trial Judge that the appellant would not be entitled to deduct from its net profit the fair market value of donated labour if there had been donated labour. I also agree that to the extent the appellant has claimed the actual cost of labour, it has been allowed and this of itself, is sufficient to dispose of appellant's submission so far as this appeal is concerned. However, the appellant is obligated by contract to provide to the members of the colony and their families, *inter alia*: food, clothing, necessary medical, dental, optical and pharmaceutical services and housing. It seems to me that the cost of providing all of these essential items is a properly deductible expense to the appellant since it truly represents its cost of obtaining the services of its members and their families which are so necessary to the proper operation of their very extensive farming activities and which it agreed by contract to provide. Looking at the appellant's amended tax returns for the years under review, it is obvious that appellant's farming venture in addition to being extensive is also quite profitable and successful. The evidence establishes that the appellant owns some 8,502 acres of farm lands in the Lethbridge area of Southern Alberta; that of this total acreage, some 6,000 acres is under cultivation; that the cost of this land to the appellant was approximately \$290,000 but that because of greatly increased

[TRANSLATION] 45. La déclaration d'impôt modifiée, telle que déposée, présentait comme don communautaire à l'Église l'excédent des revenus sur les dépenses. Comme l'indique la preuve, le travail (sauf en ce qui concerne la nourriture, les vêtements et le logement) fourni par tous les membres de la colonie âgés de 6 ans et plus n'a pas été évalué en argent. Par contre, les cotisations n'ont admis à titre de déduction du revenu aucune somme ou titre du travail, alors que cette déduction, évidemment, est admise pour toute autre entreprise commerciale.

Le juge de première instance a déclaré sur ce point à la page 750:

Déduction a été faite du prix réel que chaque colonie a payé pour la main-d'œuvre, c'est-à-dire le coût des biens et des services qu'elle a fournis à ses membres et à leurs familles et que ces derniers ont consommés. Le prix de revient des achats faits à l'extérieur de la colonie est déduit des recettes pour calculer le revenu imposable tandis que la valeur des biens et des services produits à l'intérieur de la colonie n'est comptée ni dans les recettes ni dans les dépenses. Rien ne justifie l'argument selon lequel il faut déduire du bénéfice net d'une colonie la juste valeur au prix du marché de la main-d'œuvre qu'elle reçoit à titre bénévole. Cette déduction ne figure pas au nombre des déductions permises pour calculer le revenu imposable d'un contribuable.

Je crois, avec le juge de première instance, que l'appelante n'aurait pas le droit de déduire de son bénéfice net la juste valeur marchande du travail fourni à titre bénévole, si travail à titre bénévole il y avait eu. Je suis également d'accord que dans la mesure où l'appelante a réclamé le coût effectif de la main-d'œuvre, cette déduction a été admise, ce qui en soi est suffisant pour régler la prétention de l'appelante en ce qui concerne le présent appel. Cependant, le contrat oblige l'appelante à fournir aux membres de la colonie ainsi qu'à leurs familles, entre autres: le logement, la nourriture, le vêtement, les soins nécessaires d'ordre médical et dentaire et des services d'opticien et de pharmacien. Il me semble que le coût de tous ces éléments essentiels constitue une dépense déductible pour l'appelante, puisque cela représente vraiment ce qu'il lui en coûte pour obtenir les services de ses membres et de leurs familles, services qui sont indispensables à la bonne marche de ses très importantes activités agricoles, et qu'elle s'était engagée par contrat à fournir ces choses. D'après les déclarations d'impôt modifiées faites par l'appelante pour les années en cause, il est évident que l'exploitation agricole de l'appelante n'est pas seulement de grande envergure, mais également très prospère. La preuve démontre que l'appelante est propriétaire d'environ 8,502 acres de terre dans la région de Lethbridge, dans le sud de l'Alberta; que

prices of farm land in latter years, it is, at the present time, worth considerably more than the \$290,000 which the appellant paid for it. Appellant's gross profit in 1973 was \$597,000; in 1974 it was \$721,000; and in 1975 it was \$990,000. Turning to the expenses claimed by the appellant, in 1975, for example, an item entitled "church expenses" in the sum of "\$38,256.79" was said to include the cost of feeding the colony members over and above the food produced on the farm plus medical and clothing costs. However, the evidence is unsatisfactory as to whether the "church expense" item includes all of the matters which the appellant is obligated to provide under its contract with its members. Mr. J. K. Wurz, in giving evidence at page 115 of the transcript, states there are "... a lot of other items" but unfortunately those items are not specified or quantified. The evidence is that there are 110 individuals in the appellant colony for whom the appellant is responsible. To properly house them, the appellant has constructed three four-dwelling houses; has furnished and maintained those houses; has erected a community laundry with large modern laundry machines; and, has erected, equipped and maintained a modern community kitchen where the meals are prepared and served for the entire community. Since the "church expense" item is not broken down and since costs related to housing cannot be identified in the other expense items claimed and allowed, it is not possible to determine with precision whether or not all properly chargeable housing costs have been claimed. I cite housing costs only as an example. There may well be other cost items that could be claimed which have not been claimed. In perusing appellant's financial statements, it is apparent that the "church expense" item is a very modest figure in all of the years under review when compared to the gross profit figure. As stated, it was \$38,256.79 in 1975 compared to a gross profit figure of over \$990,000. In 1974, it was \$39,128.85 compared to a gross profit figure of over \$721,000. In 1973, it was \$22,771.72 compared to a gross profit figure of over \$597,000. When one considers the fact that there are some 110 individuals covered by the appellant's contractual obligation, these figures seem inordinately low even after having regard to the evidence to the effect that the colony provides approximately one half of its own food requirements. However, as I stated earlier, the Minister

là-dessus, 6,000 acres environ sont cultivés; que l'appelante a payé ces terres environ \$290,000, mais que le prix des terres agricoles ayant beaucoup augmenté depuis, leur valeur actuelle est de beaucoup supérieure à cette somme. Le bénéfice brut de l'appelante en 1973 était de \$597,000; en 1974, de \$721,000; et en 1975, de \$990,000. Venons en maintenant aux dépenses déclarées par l'appelante. Pour l'année d'imposition 1975, par exemple, une déduction de «\$38,256.79» est réclamée au titre de «dépenses de l'Église», ce qui, a-t-on dit, comprenait le coût de la nourriture fournie aux membres de la colonie en plus de celle produite dans la ferme, ainsi que les frais médicaux et les frais de vêtement. Toutefois la preuve ne permet pas de déterminer si les «dépenses de l'Église» comprennent tout ce que l'appelante est obligée de fournir à ses membres en vertu du contrat. M. J. K. Wurz, dans son témoignage, à la page 115 de la transcription, déclare qu'il y a [TRADUCTION] «... beaucoup d'autres choses», mais malheureusement il ne dit pas de quoi il s'agit ni ne précise la quantité. La preuve révèle qu'il y a dans la colonie appelante 110 personnes dont l'appelante est responsable. Pour les loger convenablement, l'appelante a construit trois habitations à quatre unités de logement; elle les a meublées et entretenues; elle a construit une buanderie communautaire dotée de machines puissantes et modernes; et elle a construit, équipé et entretenu une cantine moderne où les repas sont préparés et servis à toute la communauté. Puisque la déduction au titre des «dépenses de l'Église» n'est pas décomposée et puisque les coûts afférents au logement ne peuvent être distingués des autres dépenses dont la déduction a été réclamée et accordée, il n'est pas possible de déterminer avec certitude si tous les coûts de logement déductibles ont été réclamés. Je prends les coûts de logement à titre d'exemple seulement. Il est fort possible qu'il y ait d'autres dépenses dont la déduction aurait pu être réclamée mais ne l'a pas été. Au vu des états financiers de l'appelante, il semble que la déduction réclamée au titre des «dépenses de l'Église» soit une somme très modeste pour toutes les années d'imposition en cause, si on la compare au montant du bénéfice brut. Cette déduction était de \$38,256.79 en 1975, pour un bénéfice brut de plus de \$990,000. En 1974, elle était de \$39,128.85, pour un bénéfice brut de plus de \$721,000. En 1973, elle était de \$22,771.72, pour un bénéfice

of National Revenue has allowed to the appellant the amounts claimed for these items. Thus, the fact that the items may be lower than actual cost to the appellant does not assist the appellant in this appeal. The appellant is only entitled to deduct the allowable items properly claimed by it and properly authenticated by it. The onus is on a taxpayer to claim and establish properly deductible expense items, not on the Minister of National Revenue.

I make these comments by way of answer to the appellant's submission that it is not being allowed to make deductions which are allowed for all other commercial corporations. Those corporations will likewise be allowed only those properly deductible expenses which are claimed and proven.

I also agree that the learned Trial Judge rightly rejected all of the other attacks made on the appellant's income tax assessments for the years 1967 to 1975 inclusive.

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

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

RYAN J.: I have had the advantage of reading the reasons for judgment of Mr. Justice Pratte. I agree with his conclusions and with his reasons for reaching those conclusions. I have also had the advantage of reading Mr. Justice Heald's reasons and I agree with what he says. I therefore agree with both that the appeal should be dismissed with costs.

Without limiting in any way my agreement with Mr. Justice Pratte and Mr. Justice Heald, I would add a comment on a matter which caused me some concern.

brut de plus de \$597,000. Si l'on considère que les obligations contractuelles de l'appelante visent quelque 110 personnes, ces chiffres, même en tenant compte de la preuve selon laquelle la colonie suffit à la moitié environ de ses besoins alimentaires, semblent beaucoup trop bas. Toutefois, comme je l'ai dit plus haut, le ministre du Revenu national a accordé les déductions réclamées par l'appelante pour ces dépenses. Ainsi donc, même si les déductions réclamées par l'appelante sont inférieures au coût réel, cela ne l'aide pas dans le présent appel. L'appelante n'a le droit de déduire que les sommes déductibles réclamées de la façon prescrite, avec pièces justificatives à l'appui. C'est au contribuable qu'il incombe de réclamer les déductions auxquelles il a droit pour ses dépenses et de justifier de ces dernières, non au ministre du Revenu national.

Je fais ces observations en réponse à la prétention de l'appelante selon laquelle il ne lui est pas permis de faire des déductions qui sont accordées aux autres sociétés commerciales. Or ces autres sociétés n'ont droit qu'aux déductions légitimes qui sont réclamées et justifiées.

Je trouve également que c'est à bon droit que le juge de première instance a rejeté tous les autres arguments présentés contre les cotisations d'impôt sur le revenu de l'appelante pour les années d'imposition 1967 à 1975 inclusivement.

Par ces motifs, je rejette l'appel avec dépens.

g

* * *

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

LE JUGE RYAN: J'ai lu les motifs du jugement de M. le juge Pratte. J'endosse ses conclusions et les motifs sur lesquels il les fonde. J'ai également pris connaissance des motifs de M. le juge Heald et je suis d'accord avec ce qu'il dit. Je crois donc, avec eux, que l'appel doit être rejeté avec dépens.

Ceci dit, je ferai quelques observations sur une question qui m'a beaucoup préoccupé.

My concern was based on a passage from the reasons for judgment of Mr. Justice Ritchie in *Hofer v. Hofer*⁶ and a passage from the reasons of Mr. Justice Freedman (as he then was) in the same case when it was before the Manitoba Court of Appeal⁷. Mr. Justice Ritchie said:

I am satisfied after having read a great deal of the material submitted by both sides in this case and after having considered the analysis thereof as contained in the judgments of the learned trial judge and the Court of Appeal, that the Hutterite religious faith and doctrine permeates the whole existence of the members of any Hutterite Colony and in this regard I adopt the language which the learned trial judge employed in the course of his reasons for judgment where he said:

To a Hutterian the whole life is the Church. The colony is a congregation of people in spiritual brotherhood. The tangible evidence of this spiritual community is the secondary or material community around them. They are not farming just to be farming—it is the type of livelihood that allows the greatest assurance of independence from the surrounding world. The minister is the spiritual and temporal head of the community.

It follows in my view that, notwithstanding the fact that the Interlake Colony was a prosperous farming community, it cannot be said to have been a commercial enterprise in the sense that any of its members was entitled to participate in its profits. The Colony was merely an arm of the church and the overriding consideration governing the rights of all the Brethren was the fulfilment of their concept of Christianity. To the Hutterian Brethren the activities of the community were evidence of the living church. In this context I find it impossible to view the Interlake Colony as any form of partnership known to the law.

And Mr. Justice Freedman said:

The way of life of the Hutterites is in many respects distinctive and unique. Perhaps its dominant characteristic is the interpenetration of religion into every aspect of Hutterian existence. In the secular sense Hutterites carry on life as farmers; but this pursuit has a motivation closely connected with the religious impulses which govern their life. It is because farming is a rural pursuit, enabling the members of the Colony conveniently to live within themselves as a religious unit, away from the disturbing and disruptive influences of urban life, that it has been selected as the avenue in which they will be gainfully employed. In that connection the learned trial Judge quotes Prof. H. L. Trevor-Roper thus:

Each *Bruderhof* . . . is an agricultural family . . . but it is not only or mainly an economic organism. It is a church which has chosen this organism as a means to realize religious beliefs and a religious way of life.

The learned trial Judge concluded that the Interlake Colony of Hutterian Brethren was a congregation of the Hutterian Brethren Church; and I agree.

⁶ [1970] S.C.R. 958, at pp. 968 and 969.

⁷ (1968) 65 D.L.R. (2d) 607, at pp. 609 and 610.

Je songe ici à un passage des motifs du jugement de M. le juge Ritchie dans *Hofer c. Hofer*⁶, ainsi qu'à une partie des motifs de M. le juge Freedman (tel était alors son titre) dans la même affaire lorsqu'elle était devant la Cour d'appel du Manitoba⁷. Le juge Ritchie a dit ce qui suit:

Je suis convaincu, après avoir lu une grande partie de la preuve soumise de part et d'autre dans la présente affaire et après avoir étudié l'analyse qu'en ont faite le juge de première instance et la Cour d'appel dans leurs motifs de jugement, que la foi et la doctrine de la religion hutterite imprègnent toute l'existence des membres de toutes les colonies hutterites et, à cet égard, j'adopte le langage dont s'est servi le savant juge de première instance dans ses motifs de jugement quand il dit:

[TRADUCTION] Pour un Huttérite, l'Église est toute sa vie. La colonie est une association de personnes en fraternité spirituelle. La preuve tangible de cette communauté spirituelle est la communauté matérielle (secondaire) qui les entoure. Ils ne cultivent pas uniquement pour cultiver, c'est le moyen d'existence qui leur garantit le plus d'indépendance vis-à-vis du monde extérieur. Le ministre est le chef spirituel et séculier de la communauté.

Il s'ensuit, à mon avis, que nonobstant le fait que la colonie d'Interlake soit une exploitation agricole florissante on ne peut pas dire qu'il s'agit d'une entreprise commerciale au sens qu'aucun de ses membres aurait un droit de participer aux bénéfices. La colonie n'est que le prolongement de l'Église et la considération primordiale qui préside à la détermination des droits de tous les membres est la réalisation de leur conception du christianisme. Pour les Huttérites, les activités de leur association sont le signe de l'Église temporelle. Dans ce contexte, il m'est impossible de considérer en droit la colonie d'Interlake comme une espèce de société.

Le juge Freedman s'est exprimé en ces termes:

[TRADUCTION] Le mode de vie des Huttérites est à maints égards unique. Son trait dominant est probablement la présence de l'élément religieux dans tous les aspects de la vie de l'Huttérite. A première vue, les Huttérites mènent une vie d'agriculteurs; mais le choix de cette activité leur est dicté par les croyances religieuses qui gouvernent leur vie. C'est parce que l'agriculture est une activité rurale, permettant aux membres de la colonie de vivre ensemble comme unité religieuse, à l'abri des influences perturbatrices de la vie urbaine, qu'elle a été choisie comme gagne-pain. A cet égard le premier juge cite le professeur H. L. Trevor-Roper:

Chaque *Bruderhof* . . . est une communauté . . . mais elle n'est ni uniquement ni principalement une entité économique. C'est une Église qui a choisi cette voie comme moyen de se conformer à ses croyances religieuses et de mener une vie religieuse.

Le juge de première instance a donc conclu que la Interlake Colony of Hutterian Brethren était une congrégation de la Hutterian Brethren Church; et je suis d'accord avec lui.

⁶ [1970] R.C.S. 958, aux pp. 968 et 969.

⁷ (1968) 65 D.L.R. (2^e) 607, aux pp. 609 et 610.

The learned Trial Judge in this case said in his reasons that nothing in the evidence would lead him to a conclusion “radically different” from that expressed by Mr. Justice Ritchie in relation to the facts in the *Hofer* case⁸.

The problem which concerned me was whether, assuming that the farming which was being carried on by the Corporation was being carried on as part of an overriding religious purpose, the profits from the farming could not be said to have been used solely for the purposes of that religious activity. And if one were also to assume that the religious activity had the element of public benefit essential for legal purposes to a charity, could it not be said that all of the resources of the Corporation, the “organization”, were being devoted to charitable activities carried on by the organization itself?

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.

⁸ I would note that in the *Hofer* case the questions involved were concerned with whether certain members of a Hutterite colony, who had been expelled because they had left the Hutterian faith, had a property interest in the assets of the colony and whether they had been properly expelled. These are, of course, very different questions from the question in this case, the taxability of the income of the Corporation.

Le juge de première instance en l'espèce a dit dans ses motifs qu'aucun élément de preuve ne lui permettait d'aboutir à une conclusion «radicalement différente» de celle à laquelle en était arrivé le juge Ritchie dans l'arrêt *Hofer*⁸.

La question qui me préoccupait était de savoir si, en presumant que l'entreprise agricole était exploitée par la société à titre accessoire, le but fondamental étant de nature religieuse, les bénéfices provenant de l'agriculture ne pouvaient pas être considérés comme ayant été utilisés uniquement aux fins de cette activité religieuse. Et si l'on presumait également que cette activité religieuse comportait un élément d'intérêt social, élément essentiel aux fins de la loi pour être considérée comme une œuvre de charité, ne pouvait-on pas dire que toutes les ressources de la société de «l'œuvre», étaient consacrées à des activités de bienfaisance exercées par l'œuvre elle-même?

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.

⁸ Je tiens à souligner que dans l'arrêt *Hofer* les questions qui se posaient étaient de savoir si certains membres d'une colonie huttérite, qui avaient été expulsés pour avoir renoncé à la foi huttérite, avaient un droit de propriété dans les actifs de la colonie et s'ils avaient été valablement expulsés. Ce sont là des questions évidemment très différentes de celles qui se posent en l'espèce, c'est-à-dire l'assujettissement à l'impôt du revenu de la société.