

A-537-86

A-537-86

**Alberta Institute on Mental Retardation (*Appel-
lant*)**

v.

The Queen (*Respondent*)**INDEXED AS: ALBERTA INSTITUTE ON MENTAL RETARDATION
v. CANADA****Court of Appeal, Pratte, Heald and Mahoney
JJ.—Edmonton, May 14; Ottawa, June 23, 1987.**

Charities — Charitable corporation — Fund-raising vehicle for charities helping mentally retarded — Entering into arrangement with second hand store — Taxpayer collecting used goods for store — Receiving \$2,000 monthly plus 50% of sales over \$2,000 — All funds received from store used for charity — Minister denying charitable registration as taxpayer (1) not operating exclusively for charitable purposes and (2) carrying on business other than "related business" — Statutory scheme — Argument that taxpayer wholesaler to store and carrying on business under s. 248(1) rejected — Involvement with commercial enterprise not end but means of fulfilling charitable purposes — Appellant's sole purpose to raise money for benefit of retarded — As to "related business", Court approving tests in Drache work on taxation of charities — Appeal allowed — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 110(8)(c) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 35(7)), 149(1)(f) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 59(1)), 149.1 (as added idem, s. 60(1)), (1) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 57), (a),(b) (as am. idem, s. 57(2)), (f),(g) (as am. idem, s. 57(4)), (j),(2)(a),(b) (as am. idem, s. 57(8)), (3)(a),(b) (as am. idem, s. 57(9)), (c),(d),(e), 248(1) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 76(2); 1979, c. 5, s. 66(3)).

Income tax — Corporations — Charities — Registration of charity under Income Tax Act — "Related business" — Registrability as charity of corporate entity engaging in commercial activity but turning over all funds received to registered charities — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 110(8)(c) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 35(7)), 149(1)(f) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 59(1)), 149.1 (as added idem, s. 60(1)), (1) (as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 57), (a),(b) (as am. idem, s. 57(2)), (f),(g) (as am. idem, s. 57(4)), (j),(2)(a),(b) (as am. idem, s. 57(8)), (3)(a),(b) (as am. idem, s. 57(9)), (c),(d),(e), 248(1) (as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 76(2); 1979, c. 5, s. 66(3)).

**Alberta Institute on Mental Retardation (*appel-
lant*)**

a c.

La Reine (*intimée*)**RÉPERTORIÉ: ALBERTA INSTITUTE ON MENTAL RETARDATION
v. c. CANADA****Cour d'appel, juges Pratte, Heald et Mahoney—
Edmonton, 14 mai; Ottawa, 23 juin 1987.**

Organismes de charité — Œuvre de charité — Sert à recueillir des fonds pour divers organismes de charité au service des victimes d'arriération mentale — Entente conclue avec un magasin d'articles usagés — Le contribuable recueillait des articles usagés pour le magasin — Avances mensuelles d'au moins 2 000 \$ plus 50 % de toutes les ventes supérieures à 2 000 \$ — Tous les fonds versés par le magasin servaient à des œuvres charitables — Le ministre refuse l'enregistrement de l'appelant à titre d'organisme de charité au motif (1) qu'il n'exerce pas ses activités uniquement à des fins charitables et (2) qu'il exploite une entreprise autre qu'une «activité commerciale complémentaire» — Économie de la loi — Rejet de l'argument selon lequel le contribuable agirait comme gros-siste à l'égard du magasin et exploiterait une entreprise au sens de l'art. 248(1) — Les liens du contribuable avec une entreprise commerciale ne sont pas une fin mais simplement un moyen de poursuivre des fins charitables — Le seul but de l'appelant a toujours été de recueillir de l'argent au profit de personnes atteintes d'arriération mentale — Pour ce qui est de la définition d'une «activité commerciale complémentaire», la Cour approuve les critères proposés dans l'ouvrage de Drache sur l'imposition des organismes de charité — L'appel est accueilli — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 110(8)c) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 35(7); 1985, chap. 45, art. 126), 149(1)f) (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 59(1)), 149.1 (ajouté, idem, art. 60(1)), (1) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 57) a),b) (mod., idem, art. 57(2)), f),g) (mod., idem, art. 57(4)), j),(2)a),b) (mod., idem, art. 57(8)), (3)a),b) (mod., idem, art. 57(9)), c),d),e), 248(1). (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 76(2); 1979, chap. 5, art. 66(3)).

h Impôt sur le revenu — Corporations — Organismes de charité — Enregistrement à titre d'organisme de charité en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu — «Activité commerciale complémentaire» — Caractère enregistrable d'une société en qualité d'organisme de charité qui se livre à des activités commerciales mais remet tous les deniers perçus à des organismes de charité enregistrés — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 110(8)c) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 35(7); 1985, chap. 45, art. 126), 149(1)f) (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 59(1)), 149.1 (ajouté, idem, art. 60(1)), (1) (mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 57) a),b) (mod., idem, art. 57(2)), f),g) (mod., idem, art. 57(4)), j),(2)a),b) (mod., idem, art. 57(8)), (3)a),b) (mod., idem, art. 57(9)), c),d),e), 248(1) (mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 76(2); 1979, chap. 5, art. 66(3)).

The appellant is a corporation constituted exclusively for charitable purposes. It was to serve as a fund-raising vehicle for various registered charities helping the mentally retarded. To that end, the appellant and a second hand business entered into an arrangement whereby the appellant would solicit and collect used household items which the business would sell at a profit. In return, the appellant was to receive a minimum monthly advance of \$2,000 plus 50% of all sales in excess of the monthly guaranteed amount. All the funds received by the appellant pursuant to that arrangement were to be turned over to various registered charities helping the mentally retarded. This is an appeal from the Minister of National Revenue's refusal to register the appellant as a "registered charity" within the meaning of paragraph 110(8)(c) of the *Income Tax Act*.

The issues are (1) whether, in view of its arrangement with a commercial enterprise, the appellant is operating exclusively for charitable purposes and (2) whether the appellant is carrying on a business that is not a "related business" within the meaning of section 149.1 of the Act.

Held (Pratte J. dissenting), the appeal should be allowed.

Per Heald J. (Mahoney J. concurring): It cannot be said that the appellant was not operating in fulfillment of any of its charitable purposes since one of the provisions of its Memorandum of Association empowers it to raise funds for the purpose of carrying out its objects. And it is far from irrelevant that all funds collected were given to charitable organizations as set out in the objects of the appellant. Nor does the association with a commercial enterprise necessarily mean that the appellant is carrying on a business as defined in subsection 248(1) of the Act. In this case, the business aspect of the operation is merely incidental to the attainment of the charitable objects of the appellant. It follows that the appellant can be said to be operating exclusively for charitable purposes.

Furthermore, the business carried on by the appellant, assuming that it is a business, is a "related business" within the meaning of paragraph 149.1(3)(a) of the Act. The appellant meets two of the four criteria suggested, after noting the paucity of case law on the subject, by Arthur B. C. Drache in *Canadian Tax Treatment of Charities and Charitable Donations*: (1) there is a very close connection between the activity and the charity and (2) there is no profit motive in the appellant's operation. The "competition" and "length of time" criteria cannot be applied herein. This interpretation is consistent with the intention to recognize the contemporary reality of the fund-raising activities of modern charitable organizations.

Per Pratte J. (dissenting): While there is no doubt that the appellant is a charitable foundation that uses all its income for charitable purposes, its commercial operation cannot be said to be related to its charitable objects. There is no doubt that it is a "business" within the meaning of paragraph 149.1(3)(a).

A business can be said to be related to the objects of a charity when the commercial activity can be said to be contributing to the realization of the charitable objects of the charity. It is not sufficient that all the income from a business

L'appelant est une société constituée exclusivement à des fins charitables. Il devait servir à recueillir des fonds pour divers organismes de charité enregistrés venant en aide aux personnes atteintes d'arriération mentale. À cette fin, l'appelant et un magasin d'articles usagés ont conclu une entente prévoyant que l'appelant solliciterait et recueillerait des articles de ménage usagés que le magasin vendrait à profit. En retour, l'appelant devait recevoir une avance mensuelle d'au moins 2 000 \$ plus 50 % de toutes les ventes dépassant l'avance mensuelle garantie. Tous les fonds que recevrait l'appelant conformément à ce contrat devaient être remis à divers organismes de charité enregistrés aidant les victimes d'arriération mentale. Il s'agit d'un appel à l'encontre du refus du ministre du Revenu national d'enregistrer l'appelant en qualité d'«organisme de charité enregistré» au sens de l'alinéa 110(8)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Les questions en litige consistent à savoir (1) si, étant donné l'entente avec une entreprise commerciale, l'appelant est exploité exclusivement à des fins charitables et (2) si l'appelant exerce une entreprise qui n'est pas une «activité commerciale complémentaire» au sens de l'article 149.1 de la Loi.

Arrêt (le juge Pratte dissident): l'appel devrait être accueilli.

Le juge Heald (avec l'appui du juge Mahoney): On ne peut dire que l'appelant ne poursuit pas les fins charitables qu'il s'était proposées puisque l'une des dispositions de ses statuts lui permet de recueillir des fonds dans la poursuite de ses objets. Il est pertinent que tous les deniers recueillis ont été versés à des organismes de charité conformément aux objets de l'appelant. Les liens de l'appelant avec une entreprise commerciale ne signifient pas nécessairement qu'il exploite une entreprise au sens du paragraphe 248(1) de la Loi. En l'espèce, l'aspect commercial des activités de l'appelant est simplement accessoire à la réalisation de ses fins charitables. Il s'ensuit qu'il peut être considéré que l'appelant poursuit des fins exclusivement charitables.

De plus, les activités commerciales de l'appelant, s'il s'agit bien là d'activités commerciales, constituent une «activité commerciale complémentaire» au sens de l'alinéa 149.1(3)a) de la Loi. L'appelant répond à deux des quatre critères proposés par Arthur B. C. Drache dans son ouvrage intitulé *Canadian Tax Treatment of Charities and Charitable Donations* (l'auteur a souligné le peu de jurisprudence sur ce sujet): (1) l'étroitesse du rapport entre l'activité et l'organisme de charité en cause, (2) l'absence d'un objet lucratif dans les activités de l'appelant. Les critères relatifs à la «concurrence» et à la «période pendant laquelle l'activité a été exercée» ne s'appliquent pas en l'espèce. Une telle interprétation est compatible avec l'intention de reconnaître la réalité contemporaine en ce qui concerne les activités de collecte de fonds des organismes charitables d'aujourd'hui.

Le juge Pratte (dissident): Bien que l'appelant soit indubitablement une fondation de charité qui utilise la totalité de son revenu à des fins charitables, ses activités commerciales ne peuvent être considérées comme étant complémentaires de ses fins charitables. Il ne fait aucun doute qu'elles constituent une «activité commerciale» au sens de l'alinéa 149.1(3)a).

On peut dire qu'une activité commerciale est complémentaire des objets d'un organisme de charité lorsque l'activité en question peut être considérée comme contribuant à la poursuite des fins charitables de l'organisme. Il ne suffit pas que la totalité du

operated by a charity is used for charitable purposes, otherwise paragraph 149.1(3)(a) would be devoid of effect. It would apply only when the income from the business was not used for charitable purposes. But there would be no need to invoke that provision since registration could be revoked on the ground that the foundation is not operated exclusively for charitable purposes.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

British Launderers' Research Association v. Borough of Hendon Rating Authority, [1949] 1 K.B. 462; *Guaranty Trust Company of Canada v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 S.C.R. 133; (1966), 67 DTC 5003.

DISTINGUISHED:

Hutterian Brethren Church of Wilson v. R., [1980] 1 F.C. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

REFERRED TO:

McLeod, James B., v. Minister of Customs and Excise (1925), 1 DTC 73 (Ex. Ct.).

COUNSEL:

C. Philip Clarke and Chereda L. Bodner for appellant.
Helen C. Turner for respondent.

SOLICITORS:

Field & Field, Edmonton, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

PRATTE J. (*dissenting*): I have had the advantage of reading the reasons for judgment prepared by my brother Heald. I regret not to be able to agree with him.

The appellant is undoubtedly a charitable foundation that uses the whole of its income for charitable purposes. However, I am of opinion that it carries on a business that is unrelated to its charitable objects. For that reason, I cannot criticize the Minister's decision refusing to register it as a registered charity.

The expression "business" found in paragraph 149.1(3)(a) of the *Income Tax Act* [R.S.C. 1952,

revenu tiré d'une activité commerciale poursuivie par un organisme de charité serve à des fins charitables, autrement l'alinéa 149.1(3)a) ne produirait aucun effet. Il ne s'appliquerait que si le revenu tiré de l'activité commerciale ne servait pas à des fins charitables. Toutefois, il ne serait pas nécessaire dans ce cas d'invoquer cette disposition étant donné que l'enregistrement pourrait être annulé pour le motif que la fondation n'est pas exploitée uniquement à des fins charitables.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

British Launderers' Research Association v. Borough of Hendon Rating Authority, [1949] 1 K.B. 462; *Guaranty Trust Company of Canada v. Minister of National Revenue*, [1967] 1 R.C.S. 133; (1966), 67 DTC 5003.

DISTINCTION FAITE AVEC:

Hutterian Brethren Church of Wilson c. R., [1980] 1 C.F. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

DÉCISION CITÉE:

McLeod, James B., v. Minister of Customs and Excise (1925), 1 DTC 73 (C. de l'É.).

AVOCATS:

C. Philip Clarke and Chereda L. Bodner pour l'appellant.
Helen C. Turner pour l'intimé.

PROCUREURS:

Field & Field, Edmonton, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimé.

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

LE JUGE PRATTE (*dissident*): J'ai eu l'avantage de lire les motifs rédigés par mon collègue le juge Heald. Je regrette de ne pouvoir être d'accord avec lui.

L'appellant est indubitablement une fondation de charité qui utilise la totalité de son revenu à des fins charitables. J'estime toutefois qu'il exerce une activité commerciale qui n'est pas complémentaire de ses fins charitables. C'est pourquoi je ne puis désapprouver la décision par laquelle le ministre a refusé d'enregistrer l'appellant comme organisme de charité.

Le paragraphe 248(1) [mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 66(3)] donne une définition très large

c. 148 (as am. by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1; 1976-77, c. 4, s. 60(1)) is given a very wide definition by subsection 248(1) [as am. by S.C. 1979, c. 5, s. 66(3)]; in the French version of paragraph 149.1(3)(a), it is rendered by the phrase "*activité commerciale*" which, though not defined in the Act, has also a very wide meaning. In my opinion, the appellant, when it collects used clothing or other household items and sells them at a profit, is clearly both carrying on a business and engaged in a commercial activity. The only question, in my view, is whether that business or commercial activity is related to the charitable purposes of the appellant.

When can a business be said to be related to the objects of a charity?—When, in my view, there exists between the commercial activity in question, considered in itself, and the charitable objects of the charity such a relationship that it can be said that by engaging in the commercial activity in question the charity is, in effect, contributing to the realization of its charitable objects. For instance, such a relationship can be said to exist between the commercial operation of a parking lot or a cafeteria and the operation of a hospital. The mere fact that the whole of the income derived from a business operated by a charity is used for the charitable purpose of the charity is not sufficient to make that business a related business. And this is so because the necessary relationship must exist between the charitable objects and the commercial activity or business itself. If it were sufficient, in order to create the necessary relationship, that the income of the business be entirely used for charitable purposes, paragraph 149.1(3)(a) would be devoid of effect. Indeed, according to that interpretation, the Minister could only cancel a registration on the ground that the charity operates a business "that is not related" if the income derived from that business was not used for charitable purposes; in such a case, however, there would be no need for the Minister to invoke paragraph 149.1(3)(a) since he could revoke the registration on the ground that the foundation is not operated exclusively for charitable purposes.

I would dismiss the appeal with costs.

* * *

du mot "*business*" [«entreprise ou affaire»] utilisé à l'alinéa 149.1(3)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [S.R.C. 1952, chap. 148 (mod. par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1; 1976-77, chap. 4, art. 60(1))]; dans la version française de cet alinéa, il est rendu par l'expression «*activité commerciale*» qui, bien qu'elle ne soit pas définie par la Loi, a également un sens très large. Il est manifeste à mon avis que, lorsque l'appelant ramasse des vêtements ou d'autres articles usagés et les vend à profit, il exploite une entreprise et s'adonne en même temps à une activité commerciale. La seule question qui se pose selon moi est de savoir si l'entreprise ou l'activité commerciale est complémentaire des fins charitables de l'appelant.

Quand peut-on dire qu'une activité commerciale est complémentaire des objectifs d'un organisme de charité?—Lorsque, à mon avis, il existe entre l'activité commerciale en question, prise en elle-même, et les fins charitables de l'organisme de charité un rapport tel qu'on puisse dire qu'en s'adonnant à l'activité commerciale en question, l'organisme de charité contribue, de fait, à la poursuite de ses fins charitables. À titre d'exemple, on peut soutenir qu'il existe un tel rapport entre l'exploitation commerciale d'un parc de stationnement ou d'une cafétéria et la gestion d'un hôpital. Il ne suffit pas que la totalité du revenu tiré d'une entreprise exploitée par un organisme de charité serve aux fins charitables de l'organisme de charité pour faire de cette entreprise une activité commerciale complémentaire. Et il en est ainsi parce que le rapport requis doit exister entre les fins charitables et l'activité ou entreprise commerciale elle-même. S'il suffisait, pour établir le rapport requis, que le revenu de l'activité commerciale serve entièrement aux fins charitables, l'alinéa 149.1(3)a) ne produirait aucun effet. En effet, suivant cette interprétation, le ministre pourrait annuler un enregistrement pour le motif que l'organisme de charité exerce une activité commerciale «qui n'est pas complémentaire» uniquement si le revenu tiré de cette activité commerciale ne servait pas à des fins charitables; dans ce cas, toutefois, il ne serait pas nécessaire pour le ministre d'invoquer l'alinéa 149.1(3)a) étant donné qu'il pourrait annuler l'enregistrement pour le motif que la fondation n'est pas exploitée uniquement à des fins charitables.

Je rejetterais l'appel avec dépens.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

HEALD J.: This is an appeal from a decision of the Minister of National Revenue refusing the appellant's application for registration as a "registered charity" as that expression is defined in paragraph 110(8)(c) of the *Income Tax Act* [as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 35(7)]. The appellant, constituted exclusively for charitable purposes, and incorporated under the laws of Alberta for such purposes, was established by the Alberta Association for the Mentally Handicapped (the Association). The appellant was to serve as a fund-raising vehicle for various registered charities carrying on programmes for the benefit of persons suffering from mental retardation. For that purpose, the appellant entered into a fund raising arrangement with Value Village Stores Ltd. (Value Village). Value Village was a British Columbia corporation, which also operated in Alberta. It was operated for profit and was completely independent of the appellant.

The contract between the appellant and Value Village provided that:

(a) used household items were to be solicited and collected by the appellant using collection vehicles leased by the appellant from Value Village;

(b) the appellant was to be reimbursed by Value Village for all expenses incurred by the appellant in the course of its solicitation and collection activities; and

(c) Value Village agreed to provide to the appellant minimum monthly advances of \$2,000 in respect of the sale of the goods collected pursuant to (a) *supra*. Value Village further agreed to contribute 50% of all retail sales in excess of the guaranteed monthly advance of \$2,000.

The agreement between the appellant and the Association was to the effect that all of the funds received by the appellant from Value Village were forwarded to the Association for its use in chari-

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

LE JUGE HEALD: Il s'agit d'un appel à l'encontre d'une décision par laquelle le ministre du Revenu national refusait la demande d'enregistrement de l'appelant en qualité d'«organisme de charité enregistré» au sens donné à cette expression à l'alinéa 110(8)c) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 35(7); 1985, chap. 45, art. 126]. L'appelant, créé exclusivement à des fins charitables et constitué à de telles fins selon les lois de l'Alberta, a été établi par l'Alberta Association for the Mentally Handicapped (l'Association). L'appelant devait servir à recueillir des fonds pour divers organismes de charité enregistrés mettant en œuvre des programmes pour l'avantage de personnes atteintes d'arriération mentale. À cette fin, l'appelant a conclu, avec Value Village Stores Ltd. (Value Village), une entente visant la collecte de fonds. Value Village était une société de la Colombie-Britannique, qui était aussi exploitée en Alberta. Elle avait un but lucratif et était complètement indépendante de l'appelant.

Le contrat conclu entre l'appelant et Value Village prévoyait que

a) l'appelant devait solliciter et recueillir des articles de ménage usagés, à l'aide de véhicules que lui louerait Value Village;

b) Value Village devait rembourser à l'appelant toutes les dépenses que ce dernier aurait pu subir en sollicitant et en recueillant les articles en question;

c) Value Village a convenu de verser à l'appelant des avances mensuelles d'au moins 2 000 \$ à l'égard de la vente des articles recueillis conformément à l'alinéa a). Value Village s'est de plus engagée à contribuer 50 % de toutes les ventes au détail dépassant l'avance mensuelle garantie de 2 000 \$.

L'entente conclue entre l'appelant et l'Association prévoyait que tous les fonds que l'appelant recevrait de Value Village seraient adressés à l'Association pour servir à ses œuvres charitables. On ne

table projects. There is no suggestion that this term of the agreement was not carried out.

The appellant applied to the Minister of National Revenue for registration as a "registered charity" on the basis that it was a "public foundation" as that term is defined in the *Income Tax Act*. This application was refused because, in the view of the Minister, the appellant was:

(a) not operating exclusively for charitable purposes; and

(b) it was carrying on a business other than a "related business" as partially defined in paragraph 149.1(1)(j) of the *Income Tax Act* [as added by S.C. 1976-77, c. 4, s. 60(1)].

THE ISSUES

The issues in this appeal are twofold and may be shortly stated:

(a) Whether, because of its relationship with Value Village, the appellant is not operating exclusively for charitable purposes; and

(b) Whether the appellant is carrying on a business that is not a "related business" within the meaning set out in section 149.1 of the *Income Tax Act* [as added by S.C. 1976-77, c. 4, s. 60(1)].

THE STATUTORY SCHEME

The relevant sections of the *Income Tax Act* for the purposes of this appeal are:

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

(j) a registered charity; [as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 59(1)]

248. (1) In this Act,

"business" includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever and, except for the purposes of paragraph 18(2)(c), an adventure or concern in the nature of trade but does not include an office or employment;

laisse aucunement entendre que cette condition de l'entente n'a pas été respectée.

L'appelant a demandé au ministre du Revenu national son enregistrement en qualité d'«organisme de charité enregistré» au motif qu'il était une «fondation publique» selon la définition de cette expression dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le ministre a rejeté cette demande parce que, selon lui, l'appelant

a) n'était pas exploité exclusivement à des fins charitables;

b) exploitait une entreprise autre qu'une «activité commerciale complémentaire» selon la définition partielle de cette expression à l'alinéa 149.1(1)(j) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [ajouté par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 60(1)].

LES QUESTIONS EN LITIGE

Les questions contestées en l'espèce, au nombre de deux, peuvent s'exposer succinctement:

a) L'appelant, en raison de ses liens avec Value Village, n'est-il pas exploité exclusivement à des fins charitables?

b) L'appelant exploite-t-il une entreprise qui n'est pas une «activité commerciale complémentaire» au sens donné à cette expression à l'article 149.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* [ajouté par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 60(1); 1984, chap. 45, art. 57; 1985, chap. 45, art. 126]?

L'ÉCONOMIE DE LA LOI

Voici, aux fins du présent appel, les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

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) un organisme de charité enregistré; [mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 59(1)]

248. (1) Dans la présente loi,

«entreprise ou affaire» comprend une profession, un métier, un commerce, une manufacture ou une activité de quelque genre que ce soit et, sauf aux fins de l'alinéa 18(2)(c), comprend un projet comportant un risque ou une affaire de caractère commercial mais ne comprend pas une charge ni un emploi; [mod. par S.C. 1979, chap. 5, art. 66(3)]

“registered charity” has the meaning assigned by subsection 110(8); [as am. by S.C. 1976-77, c. 4, s. 76(2)]

110. (8) In this section,

(c) “registered charity” at any time means

(i) a charitable organization, private foundation or public foundation, within the meanings assigned by subsection 149.1(1), that is resident in Canada and was either created or established in Canada, or

(ii) a branch, section, parish, congregation or other division of an organization or foundation described in subparagraph (i), that is resident in Canada and was either created or established in Canada and that receives donations on its own behalf,

that has applied to the Minister in prescribed form for registration and that is at that time registered as a charitable organization, private foundation or public foundation.

149.1 (1) In this section, section 172 and Part V, [as am. by S.C. 1984, c. 45, s. 57]

(a) “charitable foundation” means a corporation or trust constituted and operated exclusively for charitable purposes, no part of the income of which is payable to, or is otherwise available for, the personal benefit of any proprietor, member, shareholder, trustee or settlor thereof and that is not a charitable organization; [Emphasis added.]

(b) “charitable organization” means an organization, whether or not incorporated,

(i) all the resources of which are devoted to charitable activities carried on by the organization itself,

(ii) no part of the income of which is payable to, or is otherwise available for, the personal benefit of any proprietor, member, shareholder, trustee or settlor thereof,

(iii) more than 50% of the directors, trustees, officers or like officials of which deal with each other and with each of the other directors, trustees, officers or officials at arm’s length, and

(iv) where it has been designated as a private foundation or public foundation pursuant to subsection 110(8.1) or (8.2) or has applied for registration under paragraph 110(8)(c) after February 15, 1984, not more than 50% of the capital of which has been contributed or otherwise paid in to the organization by one person or members of a group of persons who do not deal with each other at arm’s length and, for the purpose of this subparagraph, a reference to any person or to members of a group does not include a reference to Her Majesty in right of Canada or a province, a municipality, another registered charity that is not a private foundation, or any club, society or association described in paragraph 149(1)(l); [as am by S.C. 1984, c. 45, s. 57(2)]

(f) “private foundation” means a charitable foundation that is not a public foundation;

«organisme de charité enregistré» a le sens que lui attribue le paragraphe 110(8); [mod. par S.C. 1976-77, chap. 4, art. 76(2)]

a 110. (8) Dans le présent article,

c) «organisme de charité enregistré» à une date quelconque, désigne

(i) une œuvre de charité, une fondation privée ou une fondation publique, au sens du paragraphe 149.1(1), dont la résidence est au Canada et qui y a été créée ou établie,

(ii) toute division—annexe, section, paroisse, congrégation—, d’une œuvre ou fondation visée au sous-alinéa (i), dont la résidence est au Canada et qui y a été créée ou établie, qui reçoit des dons en son nom propre,

qui a fait une demande d’enregistrement selon le formulaire prescrit auprès du Ministre et qui, à cette date, était enregistré comme œuvre de charité, fondation privée ou fondation publique.

d 149.1 (1) Pour l’application du présent article, de l’article 172 et de la partie V,

a) «fondation de charité» désigne une corporation ou une fiducie constituée et administrée exclusivement à des fins charitables, dont aucun revenu n’est payable à un propriétaire, membre, actionnaire, fiduciaire ou auteur de la fiducie ou de la corporation ou ne peut par ailleurs être disponible pour servir au profit personnel de ceux-ci, et qui n’est pas une œuvre de charité; [C’est moi qui souligne.]

b) «œuvre de charité» désigne une œuvre, constituée ou non en corporation:

(i) dont la totalité des ressources est consacrée à des activités de bienfaisance qu’elle mène elle-même,

(ii) dont aucune partie du revenu n’est payable à l’un de ses propriétaires, membres, actionnaires, fiduciaires ou auteurs ni ne peut servir, de quelque façon, à leur profit personnel,

(iii) dont plus de 50 % des administrateurs, dirigeants, fiduciaires ou tels officiers traitent entre eux et avec chacun des autres administrateurs, dirigeants, fiduciaires ou officiers sans lien de dépendance,

(iv) dont, lorsqu’elle a demandé l’enregistrement après le 15 février 1984 au titre de l’alinéa 110(8)c) ou a été désignée comme fondation privée ou publique, au titre des paragraphes 110(8.1) ou (8.2), au plus 50 % des capitaux qui lui ont été fournis ou versés de quelque façon l’ont été par une personne ou par les membres d’un groupe de personnes ayant entre elles un lien de dépendance. Pour l’application du présent sous-alinéa, ne sont pas assimilés à une personne ou aux membres d’un groupe, Sa Majesté du chef du Canada ou d’une province, une municipalité, un autre organisme enregistré qui n’est pas une fondation privée, ou tout organisme visé à l’alinéa 149(1)l); [mod. par S.C. 1984, chap. 45, art. 57(2)]

j) «fondation privée» désigne une fondation de charité qui n’est pas une fondation publique;

(g) "public foundation" means a charitable foundation of which,

(i) where the foundation has been registered after February 15, 1984 or designated as a private foundation or charitable organization pursuant to subsection 110(8.1) or (8.2),

(A) more than 50% of the directors, trustees, officers or like officials deal with each other and with each of the other directors, trustees, officers or officials at arm's length, and

(B) not more than 50% of the capital contributed or otherwise paid into the foundation has been so contributed or otherwise paid in by one person or members of a group of such persons who do not deal with each other at arm's length, or

(ii) in any other case,

(A) more than 50% of the directors or trustees deal with each other and with each of the other directors or trustees at arm's length, and

(B) not more than 75% of the capital contributed or otherwise paid in by one person or by a group of persons who do not deal with each other at arm's length

and, for the purpose of clause (i)(B), a reference to any person or to members of a group does not include a reference to Her Majesty in right of Canada or a province, a municipality, another registered charity that is not a private foundation, or any club, society or association described in paragraph 149(1)(l); [Emphasis added.] [as am. idem, s. 57(4)].

(j) "related business" in relation to a charity includes a business that is unrelated to the objects of the charity if substantially all of the people employed by the charity in the carrying on of that business are not remunerated for such employment; [Emphasis added.]

(2) The Minister may, in the manner described in section 168, revoke the registration of a charitable organization for any reason described in subsection (1) of that section or where the organization

(a) carries on a business that is not a related business of that charity; or

(b) fails to expend in any taxation year, on charitable activities carried on by it and by way of gifts made by it to qualified donees, amounts that, in the aggregate, are at least equal to the amount that would be determined for the year under subparagraph (1)(e)(i) in respect of the organization if it were a charitable foundation. [as am. idem, s. 57(8)]

(3) The Minister may, in the manner described in section 168, revoke the registration of a public foundation for any reason described in subsection (1) of that section or where the foundation

(a) carries on a business that is not a related business of that charity;

g) «fondation publique» désigne une fondation de charité

(i) dont, lorsqu'elle a été enregistrée après le 15 février 1984 ou désignée comme fondation privée ou organisme de charité au titre des paragraphes 110(8.1) ou (8.2),

(A) plus de 50 % des administrateurs, dirigeants, fiduciaires ou tels officiers traitent entre eux et avec chacun des autres administrateurs, dirigeants, fiduciaires ou officiers sans lien de dépendance,

(B) au plus 50 % des capitaux qui lui ont été fournis ou qui lui ont été versés de quelque façon l'ont été par une personne ou par les membres d'un groupe de personnes ayant entre elles un lien de dépendance, ou

(ii) dont, dans les autres cas,

(A) plus de 50 % des administrateurs ou fiduciaires traitent entre eux et avec chacun des autres administrateurs ou fiduciaires sans lien de dépendance,

(B) au plus 75 % des capitaux qui lui ont été fournis ou qui lui ont été versés de quelque façon l'ont été par une personne ou par un groupe de personnes ayant entre elles un lien de dépendance.

Pour l'application de la disposition (i)(B), ne sont pas assimilés à une personne ou à un membre d'un groupe, Sa Majesté du chef du Canada ou d'une province, une municipalité, un autre organisme de charité enregistré qui n'est pas une fondation privée, ou tout organisme visé à l'alinéa 149(1)l); [C'est moi qui souligne.] [mod. idem, art. 57(4)].

j) «activité commerciale complémentaire», relativement à un organisme de charité, comprend une activité commerciale étrangère aux fins de l'organisme de charité si, de toutes les personnes employées par l'organisme de charité pour exercer cette activité, il n'en est presque aucune qui soit rémunérée à ce titre; [C'est moi qui souligne.]

(2) Le Ministre peut, de la façon prévue à l'article 168, annuler l'enregistrement d'une œuvre de charité pour l'un ou l'autre des motifs énumérés au paragraphe (1) dudit article, ou encore, si l'œuvre

a) exerce une activité commerciale qui n'est pas une activité commerciale complémentaire de cet organisme de charité; ou

b) ne dépense pas dans une année d'imposition, pour les activités de bienfaisance qu'elle mène elle-même ou par des dons à des donateurs reconnus, des sommes qui, au total, sont au moins égales au montant qui serait déterminé pour l'année en application du sous-alinéa (1)e)(i) à l'égard de l'œuvre si celle-ci était une fondation de charité. [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 126]

(3) Le Ministre peut, de la façon prévue à l'article 168, annuler l'enregistrement d'une fondation publique pour l'un ou l'autre des motifs énumérés au paragraphe (1) dudit article, ou encore, si la fondation

a) exerce une activité commerciale qui n'est pas une activité commerciale complémentaire de cet organisme de charité;

(b) fails to expend in any taxation year, on charitable activities carried on by it and by way of gifts made by it to qualified donees, amounts that, in the aggregate, are at least equal to its disbursement quota for that year; [as am. idem, s. 57(9)]

(c) since June 1, 1950, acquired control of any corporation;

(d) since June 1, 1950, incurred debts, other than debts for current operating expenses, debts incurred in connection with the purchase and sale of investments and debts incurred in the course of administering charitable activities; or

(e) at any time within the 24 month period preceding the day on which notice is given to the public foundation by the Minister pursuant to subsection 168(1) and at a time when the public foundation was a private foundation, took any action or failed to expend amounts such that the Minister was entitled, pursuant to subsection (4), to revoke its registration as a private foundation. [Emphasis added.]

ISSUE A—IS THE APPELLANT OPERATING EXCLUSIVELY FOR CHARITABLE PURPOSES?

At the outset, and in response to a question from the Court, counsel for the respondent agreed that the imposition of the appellant, a corporate entity, into the Association's fund-raising activities is not a factor in the determination of the issues in this appeal. It was her position that although the appellant corporation was constituted exclusively for charitable purposes, it is not being operated exclusively for charitable purposes as required by paragraph 149.1(1)(a) *supra*. She submitted that since the appellant's sole activity is its commercial involvement with Value Village in which it is acting as a wholesaler supplying goods to Value Village, it is in fact carrying on a business in the ordinary sense. In her view, such an activity would be encompassed by the definition of business contained in subsection 248(1) of the Act *supra*. It was her further submission that since the fund-raising arrangement with Value Village is presently the appellant's sole activity, it is not operating in fulfillment of any of its charitable purposes as described in its Memorandum of Association (Case, pages 10 and 11).

Dealing initially with her last submission relating to lack of fulfillment of any of the charitable purposes enumerated in the Memorandum of Association, I see no merit in this submission. Subparagraphs 2(a) to (h) of the Memorandum set out objects, all of which, *inter alia*, relate to the welfare of persons suffering from mental retarda-

b) ne dépense pas dans une année d'imposition, pour les activités de bienfaisance qu'elle mène elle-même ou par des dons à des donateurs reconnus, des sommes qui, au total, sont au moins égales à son contingent des versements pour cette année; [mod. par S.C. 1985, chap. 45, art. 126]

^a c) a, depuis le 1^{er} juin 1950, acquis le contrôle d'une corporation; [mod. par S.C. 1977-78, chap. 1, art. 101]

^d d) a, depuis le 1^{er} juin 1950, contracté des dettes autres que des dettes au titre des frais courants d'administration, a contracté des dettes afférentes à l'achat et à la vente de placements et des dettes contractées dans le cours de l'administration d'activités de bienfaisance; ou [mod., idem]

^e e) au cours de la période de 24 mois qui précède le jour où le Ministre avise la fondation publique, conformément au paragraphe 168(1), et à une date où cette fondation était une fondation privée, a pris des mesures ou omis d'effectuer des paiements de façon que le Ministre était en droit, conformément au paragraphe (4), d'annuler son enregistrement à titre de fondation privée. [C'est moi qui souligne.]

QUESTION A—L'APPELANT EST-IL EXPLOITÉ EXCLUSIVEMENT À DES FINS CHARITABLES?

^d Dès le départ et en réponse à une question de la Cour, l'avocate de l'intimée a convenu que la participation de l'appellant, une société, aux activités de collecte de fonds de l'Association n'est pas un facteur dans la détermination des questions soulevées dans le cadre du présent appel. L'avocate a soutenu que, même si la société appelante était constituée à des fins exclusivement charitables, elle n'était pas exploitée exclusivement à de telles fins comme l'exige l'alinéa 149.1(1)a) précité. Elle a fait valoir que, puisque l'unique activité de l'appellant réside dans ses relations commerciales avec Value Village, en vertu desquelles il agit comme grossiste en fournissant des marchandises à ce dernier, il exploite en fait une entreprise au sens ordinaire de ce terme. Selon l'avocate de l'intimée, une telle activité serait visée par la définition du mot entreprise au paragraphe 248(1) de la Loi précitée. Elle a de plus avancé que, puisque l'entente conclue entre Value Village et l'appellant relativement à la collecte de fonds constitue présentement la seule activité de ce dernier, celui-ci ne poursuit pas les fins charitables mentionnées dans ses statuts (Dossier, pages 10 et 11).

ⁱ Je ne vois pas le bien-fondé de ce dernier argument, selon lequel les fins charitables énumérées dans les statuts de l'appellant ne seraient pas poursuivies. Les alinéas 2a) à h) des statuts font mention d'objets qui se rapportent tous, notamment, au bien-être des victimes de l'arriération mentale et d'autres handicaps mentaux et aussi au bien-être

tion and other developmental handicaps and the welfare of their families as well. Subparagraph 2(j)(i) empowers the appellant "to raise funds for the purpose of carrying out the objects of the company in a manner not inconsistent with the objects of the company." The raising of funds permitted pursuant to subparagraph 2(j)(i) is just as much an object of the appellant as any of the other objects enumerated in paragraph 2. As noted *supra*, all monies collected were given to charitable organizations as set out in the objects of the appellant. Accordingly, I conclude that the appellant's charitable purposes as described in the Memorandum of Association were being fulfilled.

Turning now to the submission that the appellant is carrying on a business as defined in subsection 248(1) of the Act because of its commercial involvement with Value Village, I do not think that the association of a charitable organization with a commercial enterprise necessarily impresses that charitable organization with the characteristics of a "business" within the definition set out in subsection 248(1) *supra*. Where, as in this case, the involvement of the charitable organization with a commercial enterprise is not an end or purpose in itself but is merely a means to the fulfillment of the purposes of the charitable organization which are exclusively charitable, that involvement will not result in the charitable organization losing its exemption.¹ In that case, Lord Denning goes on to point out, however, that if such an "incidental" purpose ceases to be a means to an end and becomes an end in itself, it becomes an additional or collateral purpose of the organization, thereby transforming it into an organization which is no longer exclusively charitable. Such a circumstance would cause it to lose its exemption. In my view, such a change has not occurred in the case at bar so as to make the appellant an organization having a number of purposes, some charitable and some non-charitable. Counsel for the respondent cited the decision of this Court in

¹ See: *British Launderers' Research Association v. Borough of Hendon Rating Authority*, [1949] 1 K.B. 462, at p. 467, per Denning L.J. This decision was followed by the Supreme Court of Canada in *Guaranty Trust Company of Canada v. Minister of National Revenue*, [1967] S.C.R. 133; (1966), 67 DTC 5003.

de leurs familles. Le sous-alinéa 2j)(i) permet à l'appelant [TRADUCTION] «de réunir des fonds dans le but de poursuivre les objets de la société d'une façon qui soit compatible avec ses objets». La collecte des fonds autorisée au sous-alinéa 2j)(i) constitue tout autant un objet de l'appelant que les autres objets énumérés au paragraphe 2. Comme on l'a dit plus haut, tous les deniers recueillis ont été versés à des organismes charitables en conformité avec les objets de l'appelant. En conséquence, je conclus que les fins charitables de l'appelant, comme les définissent ses statuts, ont été poursuivies.

Pour en venir maintenant à l'argument selon lequel l'appelant exploite une entreprise au sens donné à cette expression au paragraphe 248(1) de la Loi en raison de ses liens de nature commerciale avec Value Village, je ne crois pas que l'association d'un organisme charitable avec une entreprise commerciale confère nécessairement à l'organisme charitable le caractère d'une «entreprise» au sens de la définition de ce mot au paragraphe 248(1) précité. Les liens d'un organisme charitable avec une entreprise commerciale qui ne sont pas en eux-mêmes, comme c'est le cas en l'espèce, un objet ou une fin, mais seulement un moyen de poursuivre les fins exclusivement charitables de l'organisme en question, ne font pas perdre à ce dernier son exemption¹. Dans l'arrêt auquel je renvoie, lord Denning souligne cependant que l'objet secondaire qui cesse d'être un moyen permettant d'atteindre une fin pour devenir lui-même une fin, se transforme alors en un objet supplémentaire ou subsidiaire de l'organisme visé, et fait donc de ce dernier un organisme qui n'est plus exclusivement charitable, et qui perdrait de ce fait son exemption. À mon sens, il ne s'est pas produit en l'espèce un changement qui ferait de l'appelant un organisme ayant plusieurs fins, dont certaines seraient charitables et d'autres pas. L'avocate de l'intimée a cité la décision rendue par cette Cour

¹ Voir à ce sujet: *British Launderers' Research Association v. Borough of Hendon Rating Authority*, [1949] 1 K.B. 462, à la p. 467, les motifs du lord juge Denning. La Cour suprême du Canada a suivi cette décision dans l'arrêt *Guaranty Trust Company of Canada v. Minister of National Revenue*, [1967] R.C.S. 133; (1966), 67 DTC 5003.

*Hutterian Brethren Church of Wilson v. R.*² The facts in that case present a classic example of an organization with mixed objects, some charitable and some non-charitable since there that appellant was, *inter alia*, in the business of farming for a profit. That, however, is not the situation in the particular circumstances of this case. The sole purpose of the appellant, at all times, has been and is to raise money for the benefit of persons (and their families) suffering from mental retardation. The means chosen to raise such monies, i.e., the solicitation for and collection of used goods is, in reality, simply a conversion of goods into money and does not itself change the nature of the appellant's operation in any way.³

For these reasons I have concluded that, in the somewhat unusual circumstances here present where all of the monies received are dedicated to the charitable purposes for which the appellant was incorporated and where the business aspect of the operation is merely incidental to the attainment of its charitable objects, the appellant can, indeed, be said to be operating exclusively for charitable purposes.

ISSUE B—IS THE APPELLANT CARRYING ON A BUSINESS THAT IS NOT A “RELATED BUSINESS”?

Since I have concluded that the appellant is operating exclusively for charitable purposes, it would appear that it meets the definition of charitable foundation as set out in paragraph 149.1(1)(a) of the Act. Likewise, it appears to meet the definition of “public foundation” set out in paragraph 149.1(1)(g) of the Act. Thus, *prima facie*, it would appear to be entitled to registration as a public foundation. However, paragraph 149.1(3)(a) provides for de-registration of a public foundation where it carries on a business that is not a related business of that foundation. In the view of the respondent, the appellant carries on a business that is unrelated to its charitable objectives. As noted earlier herein, the respondent has the view that because of the contractual relationship between the appellant and Value Village, the

² [1980] 1 F.C. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

³ Compare: *McLeod, James B., v. Minister of Customs and Excise* (1925), 1 DTC 73, at p. 76, Exchequer Court of Canada per Maclean J.

dans l'affaire *Hutterian Brethren Church of Wilson c. R.*². Les faits de cette affaire présentent l'exemple classique d'un organisme ayant des objets mixtes, dont certains sont simplement à caractère charitable et d'autres ne le sont pas, puisque l'appelant en cause exploitait notamment une entreprise agricole à but lucratif. La situation en l'espèce n'est cependant pas la même. Le seul but de l'appelant est et a toujours été de recueillir de l'argent au profit de personnes (et de leurs familles) atteintes d'arriération mentale. Le moyen utilisé pour obtenir ces fonds, c'est-à-dire solliciter et recueillir des articles usagés, ne fait que constituer, en réalité, la conversion de biens en argent et ne modifie nullement, en soi, la nature des activités de l'appelant³.

Pour ces motifs, j'ai conclu que, dans les circonstances plutôt exceptionnelles de l'espèce où tous les deniers recueillis sont consacrés aux fins charitables pour lesquelles l'appelant a été constitué, et où l'aspect commercial des activités de ce dernier est simplement accessoire à la réalisation de ses fins charitables, celui-ci peut fort bien être considéré comme agissant uniquement dans un but charitable.

QUESTION B—L'APPELLANT EXPLOITE-T-IL UNE ENTREPRISE QUI N'EST PAS UNE «ACTIVITÉ COMMERCIALE COMPLÉMENTAIRE»?

Puisque j'ai conclu que l'appelant se consacre uniquement à la poursuite de fins charitables, il semblerait répondre à la définition d'une fondation de charité donnée à l'alinéa 149.1(1)a) de la Loi. De la même façon, il paraît satisfaire à la définition de l'expression «fondation publique» exposée à l'alinéa 149.1(1)g) de la Loi. De prime abord, il semblerait donc que l'appelant ait droit à l'enregistrement en qualité de fondation publique. Cependant, l'alinéa 149.1(3)a) prévoit l'annulation de l'enregistrement d'une fondation publique qui exerce une activité commerciale qui n'est pas une activité commerciale complémentaire de cette fondation. Selon l'intimée, l'appelant exerce une activité commerciale qui n'est pas complémentaire de ses fins charitables. Comme il est souligné plus haut, l'intimée estime qu'étant donné les liens con-

² [1980] 1 C.F. 757; (1979), 79 DTC 5474 (C.A.).

³ Comparer à cet égard l'arrêt *McLeod, James B., v. Minister of Customs and Excise* (1925), 1 DTC 73, à la p. 76, Cour de l'Échiquier du Canada, les motifs du juge MacLean.

appellant is carrying on a business in the ordinary sense of the word and as defined in subsection 248(1). The retail/wholesale relationship anticipates profits and has in fact produced profits for the appellant. Pursuant to the terms of the agreement with Value Village, the appellant assumes commercial risks and obligations as set out in the agreement. In the view of the respondent, the major focus for the appellant must be its commercial operations. Finally, the respondent refers to the definition of "related business" as set out in paragraph 149.1(1)(j). Her submission is that since "substantially all" of the employees of the appellant who are engaged in carrying out the appellant's obligations under the contract with Value Village are paid by the appellant, the condition set out in paragraph 149.1(j) has not been satisfied. It is the respondent's further submission that the appellant's commercial operation is not converted into a "related business" simply because the funds generated by its commercial activities are dedicated solely to charitable purposes. In her submission, the fund-raising activities of the appellant are incidental to its business activities and not the reverse.

In view of my conclusion under Issue A *supra*, that the business aspect of the appellant's operation was merely incidental to the attainment of its charitable objects, I doubt that the appellant can be said to be carrying on business as that term is generally understood. However, the definition of "business" in subsection 248(1) is very wide. Since that definition includes an "undertaking" and since normal dictionary definitions of "undertaking" include an "enterprise" which, by normal definition includes "a firm or business" an argument can be made that the appellant was here engaged in an undertaking or business. However, such a finding is not necessary or decisive in the circumstances at bar because the real issue here is whether the appellant's activity, assuming it to be a "business" is a "related business". A useful approach to the problem of defining a "related business" is to be found in the work by Arthur B. C. Drache entitled *Canadian Tax Treatment of Charities and Charitable Donations*, Second Edition, 1980. Mr. Drache, at page 12, quotes from

actuels entre Value Village et l'appellant, ce dernier exploite une entreprise au sens ordinaire du mot, tel qu'il est défini au paragraphe 248(1). Dans leurs rapports détaillant/grossiste, Value Village et l'appellant escomptent des profits, et l'appellant en a effectivement réalisés. Conformément aux termes de l'entente conclue avec Value Village, l'appellant assume des risques et des obligations de nature commerciale comme il est exposé à l'entente. Selon l'intimée, ce qui importe surtout pour l'appellant, ce sont ses activités commerciales. Enfin, l'intimée renvoie à la définition de l'expression «activité commerciale complémentaire» exposée à l'alinéa 149.1(1)(j). Elle fait valoir qu'étant donné que presque toutes les personnes employées par l'appellant pour remplir les obligations contractuelles que ce dernier a assumées à l'égard de Value Village sont rémunérées par l'appellant, il n'a pas été satisfait à la condition contenue à l'alinéa 149.1(j). L'avocate de l'intimée soutient également que l'entreprise commerciale de l'appellant ne se transforme pas en une «activité commerciale complémentaire» simplement parce que les fonds découlant de ses activités commerciales sont consacrés uniquement à des fins charitables. Selon elle, les activités de collecte de fonds de l'appellant sont accessoires à ses activités commerciales, et non pas l'inverse.

Vu la réponse que j'ai apportée à la Question A énoncée plus haut, c'est-à-dire que l'aspect commercial des activités de l'appellant est simplement accessoire à la réalisation de ses fins charitables, je doute que l'on puisse dire que celui-ci exploite une entreprise au sens ordinaire de ce mot. Cependant, la définition de l'expression «*business*» («entreprise ou affaire») au paragraphe 248(1) est très large. Comme cette définition comprend une «*undertaking*» («activité» dans la version française) et puisque les définitions lexicographiques ordinaires du mot «*undertaking*» comprennent une «*enterprise*» (un «établissement» en français) qui, par définition, comprend «*a firm or business*» (une «société ou une entreprise»), on peut avancer que l'appellant exploitait une «*undertaking*» (une «entreprise»). Une telle conclusion n'est cependant pas nécessaire ni décisive en l'espèce, car la véritable question qui se pose ici est de savoir si les activités de l'appellant, en admettant qu'elles soient une «entreprise», constituent aussi une «activité commerciale complémentaire». L'ouvrage de Arthur B. C. Drache

the Budget Speech of May 25, 1976, when the charities amendments were being introduced in Parliament. On that occasion the Minister of Finance said:

Under the present rules, technically no charity can carry on a business. Nonetheless, many charities do indeed carry on worthwhile fund-raising activities which might be construed as business activities. I see no reason to alter this situation as it exists in practice. On the contrary, I want to bring the law into conformity with the current standards of the community. [Emphasis added.]

When these provisions were being considered in Committee in the House of Commons, the Minister gave as an example of a related business the operation of a cafeteria on the premises of an art gallery or a hospital. He said that "the basic principle is that the activity should be related to those of the charity and it should not become the vehicle of a substantial commercial business."

After noting a "paucity of case law" on this subject, Mr. Drache (pages 12-13) suggests four different criteria for deciding this issue:

1. The degree of relationship of the activity to the charity;
2. Profit motive;
3. The extent to which the business operation competes with other businessmen; and
4. The length of time the operation has been carried on by the charity.

Mr. Drache concludes by suggesting that "meeting one or more of these tests will probably ensure that the business activity will be acceptable from the point of view of Revenue Canada." While it must be understood that Mr. Drache's approach in this article is more pragmatic than jurisprudential, the tests suggested by him strike me as being in accordance with the statutory scheme as well.

In my view, the factual situation at bar satisfies the first test *supra*, because the commercial opera-

intitulé *Canadian Tax Treatment of Charities and Charitable Donations*, deuxième édition, 1980, nous aide à aborder la difficulté qu'il y a à définir l'expression «activité commerciale complémentaire». À la page 12, l'auteur cite le Discours sur le budget du 25 mai 1976, date à laquelle des modifications aux organismes de charité étaient déposées devant le Parlement. À cette occasion, le ministre des Finances a dit ce qui suit:

D'après la réglementation actuelle, aucun organisme de charité ne peut, techniquement, exploiter une entreprise. Néanmoins, de nombreux organismes poursuivent des activités louables de collecte de fonds qui peuvent être considérées comme une entreprise. Je ne vois aucune raison de modifier une situation inscrite dans les faits. Au contraire, je préfère adapter la loi à notre société. [C'est moi qui souligne.]

Lors de l'étude de ces dispositions devant un comité de la Chambre des communes, le ministre a donné comme exemple d'une activité commerciale complémentaire l'exploitation d'une cafétéria dans une galerie d'art ou un hôpital. Il a dit que [TRADUCTION] «le principe fondamental qu'il convient d'appliquer est que l'activité doit être liée aux fins de l'organisme de charité et qu'elle ne doit pas devenir le véhicule d'une entreprise commerciale considérable».

Après avoir souligné le peu de jurisprudence sur ce sujet, M. Drache (aux pages 12 et 13) propose quatre critères différents pour résoudre cette question:

1. L'étroitesse du rapport entre l'activité et l'organisme de charité en cause.
2. L'objet lucratif.
3. La mesure dans laquelle l'activité commerciale entre en concurrence avec d'autres entreprises.
4. La longueur de la période pendant laquelle l'activité a été exercée par l'organisme de charité.

M. Drache conclut en disant que [TRADUCTION] «le respect de l'un ou plusieurs de ces critères aura probablement pour effet de rendre l'activité commerciale acceptable aux yeux de Revenu Canada». Il est vrai que l'approche adoptée par M. Drache dans cet article est plus pragmatique que jurisprudentielle, mais les critères qu'il propose me semblent être en accord avec l'économie de la loi.

À mon avis, la situation de fait en l'espèce satisfait au premier critère exposé plus haut, parce

tion at bar is exclusively related to charitable purposes since all monies collected are so allocated. Accordingly, the commercial activity has a very close connection with the charity. Likewise, the second test is met since there is no profit motive in the appellant's operation. All monies received are remitted to the Association (including the monies reimbursed to it for its solicitation and collection activities). Insofar as the third test is concerned, there is a lack of evidence on this issue. Accordingly, it is not possible to make any finding in this regard. Likewise, the fourth test has no application here since the appellant has only been in existence since 1985.

Based then on Mr. Drache's suggested tests, I conclude that the appellant would satisfy those tests insofar as the circumstances of this case are concerned.

Dealing with the submission by the respondent in respect of paragraph 149.1(1)(j), I do not think the extended definition of "related business" as set out therein has any application to these facts because it operates only in respect of "a business that is unrelated to the objects of the charity". Since I have concluded that the appellant's "business" here is closely associated with and related to the objects of the charity, it is unnecessary to consider the application of paragraph 149.1(1)(j). If the operation of a cafeteria on the premises of an art gallery or the operation of a parking lot adjacent to and on premises owned by a hospital, for example, can be said to be related businesses even though the cafeteria and the parking lot may be operated by concessionaires for profit, then surely an activity such as that of this appellant must be in the same category. This type of activity, so long as it does not become "the vehicle of a substantial commercial business" is of the kind clearly envisaged by the charities amendments as being included in the expression "related business of that charity". Such an interpretation is consistent with the clear intention of Parliament to recognize the contemporary reality insofar as the

que l'activité commerciale contestée est exclusivement liée à des fins charitables puisque c'est à elles que sont consacrés tous les fonds recueillis. En conséquence, l'activité commerciale a un rapport ^a très étroit avec l'organisme de charité en cause. De même, il est aussi satisfait au second critère puisque l'activité de l'appellant n'a pas un but lucratif. Tous les deniers recueillis sont remis à l'Association (y compris l'argent qui a été remboursé à ^b l'appellant à l'égard de la sollicitation et de la collecte dont il se charge). Quant au troisième critère, la preuve est insuffisante sur ce point, aussi n'est-il pas possible de tirer une conclusion à cet égard. De la même façon, le quatrième critère ne ^c s'applique pas en l'espèce puisque l'appellant n'existe que depuis 1985.

Donc, si l'on se fonde sur les critères proposés par M. Drache, je conclus que l'appellant y satisfait en ce qui concerne les circonstances de ^d l'espèce.

Pour ce qui est de l'argument de l'intimée visant l'alinéa 149.1(1)(j), je ne crois pas que la définition ^e étendue de l'expression «activité commerciale complémentaire» comme elle est exposée à la Loi, s'applique aux faits en cause car elle ne vise qu'«une activité commerciale étrangère aux fins de l'organisme de charité». Puisque j'ai conclu que ^f l'«entreprise» de l'appellant est en l'espèce étroitement associée et reliée aux objets de l'organisme de charité, il est inutile d'étudier l'application de l'alinéa 149.1(1)(j). Si l'on peut dire de l'exploitation ^g d'une cafétéria dans une galerie d'art et de l'exploitation d'un parc de stationnement à côté d'un hôpital et sur le terrain de celui-ci, par exemple, qu'elles constituent des activités commerciales complémentaires bien que la cafétéria et le parc de stationnement puissent être exploités par des concessionnaires dans un but lucratif, assurément une ^h activité comme celle qu'exerce l'appellant doit-elle se ranger dans la même catégorie. Cette sorte d'activité, pourvu qu'elle ne devienne pas «le véhicule ⁱ d'une entreprise commerciale considérable» appartient clairement aux activités que les modifications relatives aux organismes de charité considèrent être comprises dans l'expression «activité commerciale complémentaire de cet organisme de charité». Une telle interprétation est compatible ^j avec la nette intention du législateur de reconnaître la réalité contemporaine en ce qui concerne les

fund-raising activities of modern charitable organizations are concerned.

Accordingly, and for all of the above reasons, I would allow the appeal, set aside the decision of the Minister and refer the matter back to the Minister with the direction that the appellant be granted registration as a registered charity. Since the appellant did not ask for costs, and since no special reasons were advanced in support of an award of costs, I would make no order in respect thereof.

MAHONEY J.: I agree.

activités de collecte de fonds des organismes charitables d'aujourd'hui.

En conséquence, et pour toutes les raisons susmentionnées, j'accueillerais l'appel, j'annulerais la décision du ministre et je lui renverrais l'affaire avec la directive d'accorder à l'appellant son enregistrement en qualité d'organisme de charité enregistré. Comme l'appellant n'a pas demandé que ses frais lui soient accordés, et comme on n'a excipé d'aucune raison spéciale à l'appui de l'adjudication des frais, il n'y en aura pas.

LE JUGE MAHONEY: Je souscris à ces motifs.