

T-1598-86

T-1598-86

**Glenn Williams (Plaintiff)**

v.

**The Queen (Defendant)**

INDEXED AS: WILLIAMS v. CANADA

Trial Division, Cullen J.—Vancouver, October 6; Ottawa, December 15, 1988.

*Native peoples — Taxation — Unemployment insurance benefits and enhanced benefits paid to Indian residing and having worked on reserve exempt from taxation pursuant to Indian Act ss. 87 and 90(1)(b) — Determination of situs of benefits.*

*Income tax — Exemptions — Unemployment insurance benefits and enhanced benefits paid to Indian residing and having worked on reserve exempt from taxation pursuant to Indian Act ss. 87 and 90(1)(b) as benefits personal property belonging to Indian and situated on reserve — Enhanced benefits paid pursuant to "agreement" between Band and Crown within s. 90(1)(b) — "Agreement" construed liberally and in Indian's favour — Determination of situs of benefits within Act s. 87 according to connecting factors.*

*Unemployment insurance — Benefits and enhanced benefits paid to Indian residing and having worked on reserve exempt from taxation pursuant to Indian Act ss. 87 and 90(1)(b).*

The plaintiff is an Indian living on the Pentiction Indian Reserve No. 1 in British Columbia. After having worked on the reserve, first for a company situated there, then for the Pentiction Indian Band on a "NEED" project, the plaintiff qualified for and received \$3,241 in regular unemployment insurance benefits. He then worked for twenty-five weeks, again on the reserve, on a job creation project set up pursuant to an agreement between the Band and the Canada Employment and Immigration Commission. In lieu of wages, the plaintiff received enhanced unemployment insurance benefits worth \$7,875. The plaintiff's income tax assessment for 1984 included all the benefits in his income pursuant to subparagraph 56(1)(a)(iv) of the *Income Tax Act*. The Minister dismissed the plaintiff's objection and confirmed the assessment. This is an appeal from that assessment.

The plaintiff invokes section 87 of the *Indian Act* pursuant to which the personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation and, with respect to the enhanced benefits, paragraph 90(1)(b) of the same Act, pursuant to which personal property given to Indians under an agreement between a band and Her Majesty is deemed to be situated on a reserve.

The main issue is whether the benefits received by the plaintiff were "situated" on a reserve. The other issue is

**Glenn Williams (demandeur)**

c.

a

**La Reine (défenderesse)**

RÉPERTORIÉ: WILLIAMS c. CANADA

Division de première instance, juge Cullen—  
b Vancouver, 6 octobre; Ottawa, 15 décembre 1988.

*Peuples autochtones — Taxation — Les prestations et les prestations majorées d'assurance-chômage versées à un Indien résidant sur une réserve et y ayant travaillé sont exemptes de taxation en vertu des art. 87 et 90(1)(b) de la Loi sur les Indiens*  
c — Détermination du situs des prestations.

*Impôt sur le revenu — Exemptions — Les prestations et les prestations majorées d'assurance-chômage versées à un Indien résidant sur une réserve et y ayant travaillé sont exemptes de taxation en vertu des art. 87 et 90(1)(b) de la Loi sur les Indiens, puisque les prestations constituent un bien personnel appartenant à un Indien et situé sur une réserve — Les prestations majorées ont été versées en vertu d'une «entente» conclue entre la bande et la Couronne, au sens de l'art. 90(1)(b) — L'«entente» doit être interprétée de façon libérale et en faveur de l'Indien — Détermination du situs des prestations au sens de l'art. 87 de la Loi et selon les facteurs pertinents.*  
d

*Assurance-chômage — Les prestations et les prestations majorées versées à un Indien résidant sur une réserve et y ayant travaillé sont exemptes de taxation en vertu des art. 87 et 90(1)(b) de la Loi sur les Indiens.*  
e

f Le demandeur est un Indien habitant la réserve indienne n° 1 de Pentiction (Colombie-Britannique). Après avoir travaillé sur la réserve, tout d'abord pour une société y située, puis pour la bande indienne de Pentiction dans le cadre d'un projet «RELAIS», le demandeur était admissible à recevoir des prestations régulières d'assurance-chômage et il a reçu, à cet égard, une somme de 3 241 \$. Il a alors travaillé pendant vingt-cinq semaines, de nouveau sur la réserve, dans le cadre d'un projet créateur d'emploi établi en vertu d'une entente entre la Bande et la Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada. En guise de salaire, le demandeur a reçu des prestations d'assurance-chômage majorées qui s'élèvent à 7 875 \$. La cotisation d'impôt sur le revenu du demandeur pour l'année 1984 englobait toutes les prestations dans son revenu, conformément au sous-alinéa 56(1)(a)(iv) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Le ministre a rejeté l'opposition faite par le demandeur et il a confirmé la cotisation. Le présent appel est formé contre cette cotisation.  
g

h Le demandeur invoque l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* en vertu duquel les biens personnels d'un Indien qui se trouvent sur la réserve sont exempts de taxation, et, pour ce qui est des prestations majorées, l'alinéa 90(1)(b) de la même Loi, en vertu duquel les biens personnels donnés aux Indiens en vertu d'un accord entre une bande et Sa Majesté sont tenus pour situés sur une réserve.  
j

La question principale est de savoir si les prestations que le demandeur a reçues étaient «situées» sur une réserve. L'autre

whether the job creation project was an agreement within the meaning of paragraph 90(1)(b).

*Held*, the appeal should be allowed.

The *Nowegijick* (S.C.C.) and *National Indian Brotherhood* (F.C.T.D.) cases lend support to the proposition that residence of the debtor should not be the only factor considered in determining the *situs* of the benefits. In other words, the residence of debtor criterion should be determinative of *situs* only in absence of evidence that the *situs* should be elsewhere. In this case, there is evidence that the *situs* of the benefits should be the reserve. The place where the benefits were paid to the plaintiff should be considered, along with the place of employment, where the employer was situated, residence, and place of payment of salary. The plaintiff's interpretation of the *situs* test is consistent with the view that courts should deal with native rights in a liberal and progressive manner. It would also avoid the possible inconsistent result of an Indian taxpayer's income earned from employment on a reserve being exempt from tax, but the unemployment insurance benefits earned as a result of that employment being taxable. Moreover, that interpretation is consistent with the intent of the *Indian Act* not to tax Indians on income earned on a reserve.

The enhanced benefits are tax exempt not only by virtue of paragraph 87(b) of the *Indian Act* but also by virtue of paragraph 90(1)(b) of that Act since they were paid in accordance with an agreement between the Band and the Crown. The word "agreement" in paragraph 90(1)(b) should be given a liberal construction and any doubt resolved in favour of the Indian.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 56(1)(a)(iv) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26), (n), 81 (as am. *idem*, s. 46).  
*Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 2(1), 87 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25), 90(1).  
*Indian Remission Order*, SI/85-144.  
*Unemployment Insurance Act, 1971*, S.C. 1970-71-72, c. 48, s. 38 (as am. by S.C. 1976-77, c. 54, s. 41; 1978-79, c. 7, s. 6; 1980-81-82-83, c. 47, s. 53).

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

- Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; 83 DTC 5041; *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 78 DTC 6488 (T.D.); *Greyeyes v. R.*, [1978] 2 F.C. 385; 78 DTC 6043 (T.D.).

##### DISTINGUISHED:

- Launière v. M.N.R.*, [1987] 1 C.N.L.R. 55 (T.C.C.); *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, [1983] 5 W.W.R. 117 (Man. Q.B.).

question se pose de savoir si le projet créateur d'emploi constituait un accord au sens de l'alinéa 90(1)b).

*Jugement*: l'appel devrait être accueilli.

Les arrêts *Nowegijick* (C.S.C.) et *National Indian Brotherhood* (C.F. 1<sup>re</sup> inst.) étayaient l'idée que la résidence du débiteur ne devrait pas être le seul facteur examiné dans la détermination du *situs* des prestations. Autrement dit, le critère de la résidence du débiteur ne devrait déterminer le *situs* que lorsqu'il n'y a aucune preuve indiquant que le *situs* devrait se trouver ailleurs. En l'espèce, il y a preuve que le *situs* des prestations devrait être la réserve. Il faut tenir compte de l'endroit où les prestations ont été versées au demandeur, ainsi que du lieu de l'emploi, où se trouvait l'employeur, l'endroit de la résidence et l'endroit du paiement du salaire. L'interprétation par le demandeur du critère du *situs* va dans le même sens que ceux qui favorisent une interprétation libérale et progressiste de la part des tribunaux lorsqu'il s'agit des droits des autochtones. Cette interprétation permettrait d'éviter une conséquence absurde, dans la mesure où le revenu d'un contribuable indien tiré de son emploi sur la réserve serait exonéré d'impôts, alors que les prestations d'assurance-chômage découlant de cet emploi seraient imposables. En outre, cette interprétation est compatible avec le but de la *Loi sur les Indiens*, soit de ne pas exiger d'impôts des Indiens à l'égard du revenu gagné sur une réserve.

Les prestations majorées sont exonérées d'impôts non seulement en vertu de l'alinéa 87b) de la *Loi sur les Indiens*, mais aussi en vertu de son alinéa 90(1)b), puisqu'elles ont été versées conformément à une entente entre la Bande et la Couronne. Il faut interpréter de façon libérale le mot «accord» figurant à l'alinéa 90(1)b) et, en cas de doute, le litige devrait être résolu en faveur de l'Indien.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

- Décret de remise visant les Indiens*, TR/85-144.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 56(1)a)(iv) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 26), n), 81 (mod., *idem*, art. 46).  
*Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, S.C. 1970-71-72, chap. 48, art. 38 (mod. par S.C. 1976-77, chap. 54, art. 41; 1978-79, chap. 7, art. 6; 1980-81-82-83, chap. 47, art. 53).  
*Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, chap. I-6, art. 2(1), 87 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47, art. 25), 90(1).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; 83 DTC 5041; *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 78 DTC 6488 (1<sup>re</sup> inst.); *Greyeyes c. R.*, [1978] 2 C.F. 385; 78 DTC 6043 (1<sup>re</sup> inst.).

##### DISTINCTION FAITE AVEC:

- Launière c. M.R.N.*, [1987] 1 C.N.L.R. 55 (C.C.I.); *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, [1983] 5 W.W.R. 117 (B.R. Man.).

## REFERRED TO:

*Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Govt.)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.).

## AUTHORS CITED

Purich, Don. *Indians and Income Tax: A Case Comment on Nowegijick v. The Queen*, (1983-84), 48 *Sask. Law Rev.* 122.

## COUNSEL:

*Gary S. Snarch* for plaintiff.  
*Ian S. MacGregor* and *Sandra E. Phillips* for defendant.

## SOLICITORS:

*Snarch & Allen*, Vancouver, for plaintiff.  
*Deputy Attorney General of Canada* for defendant.

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

CULLEN J.: The parties agreed to the following facts:

1. The plaintiff is an Indian pursuant to the *Indian Act* [R.S.C. 1970, c. I-6] and, at all material times, was a member of the Penticton Indian Band (hereinafter referred to as the "Band"). He resides at R.R. #2, Site 80, Comp. 10, Penticton, British Columbia on the Penticton Indian Reserve No. 1 (hereinafter referred to as the "reserve"), which is a reserve within the meaning of the *Indian Act*.

2. In the 1984 taxation year, the plaintiff received regular unemployment insurance benefits from the Canada Employment & Immigration Commission (hereinafter referred to as the "Commission") at a rate of \$225 per week for a period commencing January 1 and continuing for 13 weeks. The plaintiff received a total of \$2,925 during this period.

3. The plaintiff qualified to receive the regular unemployment insurance benefits referred to in paragraph 2 hereof on the basis of his having been employed in insurable employment with Greenwood Forest Products Ltd., a company situated on the reserve, during 1982 and 1983.

## DÉCISION CITÉE:

*Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Govt.)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.).

## a DOCTRINE

Purich, Don. *Indians and Income Tax: A case Comment on Nowegijick v. The Queen*, (1983-84), 48 *Sask. Law Rev.* 122.

## b AVOCATS:

*Gary S. Snarch* pour le demandeur.  
*Ian S. MacGregor* et *Sandra E. Phillips* pour la défenderesse.

## c PROCUREURS:

*Snarch & Allen*, Vancouver, pour le demandeur.  
*Le sous-procureur général du Canada*, pour la défenderesse.

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

e LE JUGE CULLEN: Les parties ont admis les faits suivants:

f 1. Le demandeur est un Indien au sens de la *Loi sur les Indiens* [S.R.C. 1970, chap. I-6] et, en tout temps pertinent, il était membre de la bande indienne de Penticton (ci-après appelée la «bande»). Il demeure route rurale n° 2, Site 80, Comp. 10, à Penticton (Colombie-Britannique), sur la réserve indienne n° 1 de Penticton (ci-après appelée la «réserve»), qui est une réserve au sens de la *Loi sur les Indiens*.

g 2. Au cours de l'année d'imposition 1984, le demandeur a reçu des prestations régulières d'assurance-chômage de la Commission de l'emploi et de l'immigration du Canada (ci-après appelée la «Commission») selon un montant de 225 \$ par semaine à compter du 1<sup>er</sup> janvier et pour les 13 semaines qui ont suivi cette date. Au cours de cette période-là, le demandeur a reçu une somme totale de 2 925 \$.

i 3. Le demandeur était admissible à recevoir les prestations régulières d'assurance-chômage mentionnées au paragraphe 2 des présentes, parce qu'en 1982 et 1983, il a exercé un emploi assurable auprès de Greenwood Forest Products Ltd., société située sur la réserve.

4. The plaintiff was employed by the Band on a "NEED" project on the reserve for the period from March 23, 1984 to June 1, 1984. During this period he received wages in the amount of \$2,995 from the Band.

5. The plaintiff applied for unemployment insurance benefits on June 7, 1984 and on June 17, 1984 began to receive regular unemployment insurance benefits at a rate of \$158 per week for two weeks for a total of \$316.

6. The Band entered into an agreement dated March 28, 1984 with the Commission whereby it was agreed that a job creation project (No. 7320BX8) within the meaning of section 38 of the *Unemployment Insurance Act, 1971* [S.C. 1970-71-72, c. 48 (as am. by S.C. 1976-77, c. 54, s. 41)], would be carried out on the reserve.

7. The said job creation project was a Forest Improvement Project and ran from on or about March 30, 1984 to on or about December 21, 1984.

8. The agreement referred to in paragraph 6 hereof provided that the Commission contribute \$95,000 to the cost of the project which amount was payable directly to the Band. Subsequently, an amount of \$94,500 was paid to the Band, as follows:

5 April 1984	advance payment	\$29,250
8 August 1984	interim payment	24,750
10 September 1984	interim payment	5,500
22 November 1984	interim payment	26,000
28 February 1985	final payment	9,000
TOTAL		<u>\$94,500</u>

9. As he was an unemployment insurance claimant the plaintiff was eligible to work on the job creation project referred to in paragraphs 6, 7 and 8 hereof.

10. The plaintiff worked on the said job creation project for 25 weeks between July 2, 1984 and December 21, 1984 and, as a result thereof, his unemployment insurance benefits were enhanced by the Commission from \$158 to \$315 pursuant to section 38 of the *Unemployment Insurance Act, 1971*. The total amount received by the plaintiff was \$7,875.

4. Du 23 mars 1984 au 1<sup>er</sup> juin de la même année, le demandeur a travaillé pour la bande sur la réserve dans le cadre d'un projet «RELAIS». Au cours de cette même période, il a reçu de la bande a un salaire totalisant 2 995 \$.

5. Le 7 juin 1984, le demandeur a demandé des prestations d'assurance-chômage et, le 17 juin de la même année, il a commencé à recevoir des prestations régulières d'assurance-chômage selon b un montant de 158 \$ par semaine pendant deux semaines, pour un total 316 \$.

6. La bande a conclu avec la Commission une entente en date du 28 mars 1984 en vertu de laquelle un projet créateur d'emplois (n° c 7320BX8) au sens de l'article 38 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* [S.C. 1970-71-72, chap. 48 (mod. par S.C. 1976-77, chap. 54, art. 41)] d serait mis à exécution sur la réserve.

7. Le projet en question était un projet d'amélioration des forêts; il a commencé vers le 30 mars 1984 pour se terminer vers le 21 décembre 1984.

8. L'entente mentionnée au paragraphe 6 des présentes prévoyait que la Commission verserait directement à la bande une partie du coût du projet, soit une somme de 95 000 \$. Par la suite, e une somme de 94 500 \$ a été versée à la bande comme suit:

5 avril 1984	paiement anticipé	29 250 \$
8 août 1984	paiement périodique	24 750
10 septembre 1984	paiement périodique	5 500
22 novembre 1984	paiement périodique	26 000
28 février 1985	paiement final	9 000
TOTAL		<u>94 500 \$</u>

9. Comme il recevait des prestations d'assurance-chômage, le demandeur était admissible à travailler dans le cadre du projet créateur d'emplois mentionné aux paragraphes 6, 7 et 8 des présentes.

10. Le demandeur a travaillé dans le cadre dudit projet pendant 25 semaines entre le 2 juillet 1984 et le 21 décembre 1984; en conséquence, la Commission a augmenté les prestations d'assurance-chômage de 158 \$ à 315 \$ conformément à l'article 38 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*. Le demandeur a reçu une somme totale de 7 875 \$.

11. The plaintiff and all other participants in the project were required to sign a Model Undertaking by Benefit Recipient—Participant form which states, *inter alia*, the following:

2. That during my participation in this project, I accept instead of wages the benefits payable to me as determined under the Unemployment Insurance Act, 1971 and the Unemployment Insurance Regulations.

The plaintiff signed the Model Undertaking on July 4, 1984.

12. All of the unemployment insurance benefits referred to in paragraphs 2, 5 and 10 hereof were paid by federal government cheques made payable to the plaintiff and mailed from the Commission's regional computer centre in Vancouver, British Columbia to the plaintiff, c/o Penticton Indian Band, R.R. #2, Site 50, Comp. 8, Penticton, B.C., V2A 6J7.

13. In addition to receiving unemployment insurance benefits for his work on the job creation project the Band paid to the plaintiff an additional \$60 per week as top-up wages for a total of \$1,560 including 4% holiday pay.

14. The said top-up wages were paid directly to the plaintiff by the Band out of the \$94,500 contributed to the Band by the Commission in respect of the cost of the project.

15. The plaintiff received a T4-U, Statement of Unemployment Insurance Benefits Paid, from the Commission in the amount of \$11,116 computed as follows:

\$ 2,925	—	see paragraph 2
316	—	see paragraph 5
<u>7,875</u>	—	see paragraph 10
<u>\$11,116</u>	—	TOTAL

16. By Notice of Assessment dated May 31, 1985, the plaintiff was assessed by the Minister of National Revenue so as to include in his income for the 1984 taxation year the amount of \$11,116 pursuant to the provisions of subparagraph 56(1)(a)(iv) [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 26] of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 1 (hereinafter referred to as the "Act").

11. Le demandeur et tous les autres participants au projet ont été tenus de signer un engagement type du participant prestataire qui comporte notamment la clause suivante:

a [TRADUCTION] 2. Au cours de ma participation à ce projet, j'accepte en guise de salaire les prestations qui me sont dues en vertu de la Loi de 1971 sur l'assurance-chômage et du Règlement sur l'assurance-chômage.

Le demandeur a signé l'engagement type le 4 juillet 1984.

12. Toutes les prestations d'assurance-chômage mentionnées aux paragraphes 2, 5 et 10 des présentes ont été versées au moyen de chèques du gouvernement fédéral faits à l'ordre du demandeur et postés depuis le centre régional d'informatique de la Commission situé à Vancouver (Colombie-Britannique) au demandeur, a/s Bande indienne de Penticton, R.R. n° 2, Site 50, Comp. 8, Penticton (C.-B.), V2A 6J7.

13. En plus des prestations d'assurance-chômage qui lui ont été versées pour le travail qu'il a fait dans le cadre du projet créateur d'emplois, le demandeur a reçu de la bande un supplément de rémunération de 60 \$ par semaine, pour un total de 1 560 \$, y compris une indemnité de vacances de 4 %.

f 14. La bande a versé ledit supplément de rémunération directement au demandeur à même le montant de 94 500 \$ que la Commission a injecté dans le projet.

g 15. Le demandeur a reçu de la Commission un feuillet T4-U, État des prestations d'assurance-chômage versées, selon un montant de 11 116 \$, calculé comme suit:

2 925 \$	—	voir le paragraphe 2
316	—	voir le paragraphe 5
<u>7 875</u>	—	voir le paragraphe 10
<u>11 116 \$</u>	—	TOTAL

i 16. En vertu d'un avis de cotisation en date du 31 mai 1985, le ministre du Revenu national a inclus dans le revenu du demandeur pour l'année d'imposition de 1984 la somme de 11 116 \$, conformément au sous-alinéa 56(1)a)(iv) [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 26] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, modifiée par S.C. 1970-71-72, chap. 63, art. 1 (ci-après appelée la «Loi»).

17. By Notice of Objection dated August 29, 1985, the plaintiff objected to the said assessment of his 1984 taxation year.

18. By Notification of Confirmation by the Minister of National Revenue dated April 16, 1986, the assessment referred to in paragraph 16 herein was confirmed.

This is an appeal from the assessment referred to in paragraph 16 herein.

Subparagraph 56(1)(a)(iv) of the Act specifically provides for the inclusion of unemployment insurance benefits in computing a taxpayer's income for a taxation year:

56. (1) Without restricting the generality of section 3, there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(a) any amount received by the taxpayer in the year as, on account or in lieu of payment of, or in satisfaction of,

(iv) a benefit under the *Unemployment Insurance Act, 1971*,

However, section 81 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 46] of the Act clearly states that:

81. (1) There shall not be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(a) an amount that is declared to be exempt from income tax by any other enactment of the Parliament of Canada, other than an amount received or receivable by an individual that is exempt by virtue of a provision contained in a tax convention or agreement with another country that has the force of law in Canada;

The exemption referred to above must be statutory.

The exemption to which an Indian, within the meaning of subsection 2(1) of the *Indian Act*, is entitled arises from section 87 of this Act. In essence, section 87 [as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25] provides that personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation and that no Indian is subject to taxation "in respect of 'any'" such property: *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, at page 33; 83 DTC 5041, at page 5043. Section 87 and subsection 90(1) of the Act are set out below:

17. En vertu d'un avis d'opposition en date du 29 août 1985, le demandeur s'est opposé à ladite cotisation relativement à son année d'imposition de 1984.

<sup>a</sup> 18. En vertu d'un avis de confirmation en date du 16 avril 1986, le ministre du Revenu national a confirmé la cotisation mentionnée au paragraphe 16 des présentes.

<sup>b</sup> Il s'agit, en l'espèce, d'un appel interjeté à l'encontre de la cotisation mentionnée au paragraphe 16 qui précède.

<sup>c</sup> Le sous-alinéa 56(1)a)(iv) de la Loi prévoit expressément l'inclusion des prestations d'assurance-chômage dans le calcul de revenu du contribuable pour une année d'imposition:

56. (1) Sans restreindre la portée générale de l'article 3, sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

<sup>d</sup> a) toute somme reçue par le contribuable dans l'année au titre, ou en paiement intégral ou partiel,

<sup>e</sup> (iv) d'une prestation versée en vertu de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*,

Cependant, l'article 81 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 140, art. 46] de la Loi énonce en toutes lettres ce qui suit:

<sup>f</sup> 81. (1) Ne sont pas inclus dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition:

<sup>g</sup> a) une somme exonérée de l'impôt sur le revenu par toute autre loi du Parlement du Canada, autre qu'un montant reçu ou à recevoir par un particulier qui est exonéré en vertu d'une disposition d'une convention ou d'un accord fiscal conclu avec un autre pays et qui a force de loi au Canada;

L'exemption mentionnée ci-dessus doit être une exemption statutaire.

<sup>h</sup> L'exemption à laquelle un Indien, au sens du paragraphe 2(1) de la *Loi sur les Indiens*, a droit découle de l'article 87 [mod. par S.C. 1980-81-82-83, chap. 47, art. 25] de celle-ci. Cet article prévoit essentiellement que les biens personnels d'un Indien se trouvant sur une réserve sont «exemptés de taxation» et qu'aucun Indien n'est tenu de payer de l'impôt «quant à . . . un» de ces biens: *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, à la page 33; 83 DTC 5041, à la page 5043. Voici le texte de l'article 87 et du paragraphe 90(1) de la Loi:

87. Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada or any Act of the legislature of a province, but subject to section 83, the following property is exempt from taxation, namely:

- (a) the interest of an Indian or a band in reserve or surrendered lands; and
- (b) the personal property of an Indian or band situated on a reserve;

and no Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property; and no succession duty, inheritance tax or estate duty is payable on the death of any Indian in respect of any such property or the succession thereto if the property passes to an Indian, nor shall any such property be taken into account in determining the duty payable under the *Dominion Succession Duty Act*, being chapter 89 of the Revised Statutes of Canada, 1952, or the tax payable under the *Estate Tax Act*, on or in respect of other property passing to an Indian.

90. (1) For the purposes of sections 87 and 89, personal property that was

- (a) purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands, or
- (b) given to Indians or to a band under a treaty or agreement between a band and Her Majesty,

shall be deemed always to be situated on a reserve.

The relevant portion of subsection 90(1) for this appeal is paragraph 90(1)(b).

The other piece of legislation which has some bearing on the issue before me is section 38 of the *Unemployment Insurance Act, 1971*. Section 38 provides in part:

38. (1) For the purposes of this section, a job creation project means a project that is approved by the Commission for the purposes of this section under a program designed primarily to create employment and conducted by the Government of Canada pursuant to any Act of Parliament.

(2) Benefit otherwise payable under this Part to a claimant who takes employment on a job creation project may, at the discretion of the Commission and subject to subsection (10), be paid in the manner prescribed.

(3) For the purposes of this Part, a week during which the claimant is employed on a job creation project and is paid benefit under subsection (2) shall be deemed to be a week of unemployment and for the purposes of this Part, Part IV, the *Income Tax Act* and the *Canada Pension Plan*, any benefit paid to a claimant under subsection (2) shall be deemed not to be remuneration from employment.

(4) Notwithstanding section 24, the rate of weekly benefit payable to a claimant employed on a job creation project shall be an amount not exceeding the greater of the rate payable

87. Nonobstant toute autre loi du Parlement du Canada ou toute loi de la législature d'une province, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation, à savoir:

- a) l'intérêt d'un Indien ou d'une bande dans une réserve ou des terres cédées; et
- b) les biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve;

et nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens. Aucun droit de mutation par décès, taxe d'héritage ou droit de succession n'est exigible à la mort d'un Indien en ce qui concerne un bien de cette nature ou la succession audit bien, si ce dernier est transmis à un Indien, et il ne sera tenu compte d'aucun bien de cette nature en déterminant le droit payable, en vertu de la *Loi fédérale sur les droits successoraux*, chapitre 89 des Statuts révisés du Canada de 1952, ou l'impôt payable en vertu de la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, sur d'autres biens transmis à un Indien ou à l'égard de ces autres biens.

90. (1) Pour l'application des articles 87 et 89, les biens personnels qui ont été

- a) achetés par Sa Majesté avec des deniers des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l'usage et au profit d'Indiens ou de bandes, ou
- b) donnés aux Indiens ou à une bande en vertu d'un traité ou accord entre une bande et Sa Majesté,

sont toujours tenus pour situés sur une réserve.

Aux fins du présent appel, la partie du paragraphe 90(1) qui nous intéresse est l'alinéa b).

L'autre texte législatif relié à la présente affaire est l'article 38 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, qui se lit comme suit:

38. (1) Aux fins du présent article, un projet créateur d'emplois désigne un projet approuvé par la Commission dans le cadre d'un programme destiné principalement à créer des emplois et mis en œuvre par le gouvernement du Canada en vertu d'une loi du Parlement.

(2) Le prestataire embauché dans un projet créateur d'emplois peut, à la discrétion de la Commission et de la manière prescrite, sous réserve du paragraphe (10), recevoir les prestations autrement prévues à la présente Partie.

(3) Aux fins de la présente Partie, toute semaine au cours de laquelle un prestataire occupe un poste dans un projet créateur d'emplois et reçoit des prestations en vertu du paragraphe (2), est considérée comme une semaine de chômage et, aux fins de la présente Partie, de la Partie IV, de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du *Régime de pensions du Canada* les prestations reçues par un prestataire ne sont pas considérées comme remunération provenant d'un emploi.

(4) Par dérogation à l'article 24, le taux des prestations hebdomadaires payables à un prestataire qui occupe un poste dans un projet créateur d'emplois ne peut pas dépasser le plus

under section 24 and the wage rate applicable to employment on that project, as determined by the Commission.

(10) No amount may be paid in any year as benefit under this section in excess of an amount authorized by order of the Governor in Council to be so paid in that year.

(11) No decision of the Commission approving or disapproving any job creation project for the purposes of this section is subject to appeal under section 94 or 95. [Emphasis added.]

The issue to be determined is whether the unemployment insurance benefits (the benefits) the plaintiff received during the first, second and third periods are exempt from taxation, pursuant to section 87 of the *Indian Act*. As I indicated earlier, in order to qualify for the exemption in section 87 of the *Indian Act*, the benefits must be personal property, must belong to the Indian or band and must be situated on a reserve. In the case at hand, there is no dispute that the benefits are personal property and that the benefits belong to an Indian, within the meaning of the *Indian Act*. The only question that must be dealt with is whether the benefits received by the plaintiff during all three periods were "situated" on a reserve.

Counsel for the plaintiff maintains that the plaintiff, at all material times resided on the reserve, worked on the reserve for an employer situated on the reserve (Greenwood Forest Products Ltd. and the Band) and was paid on the reserve. Moreover, the plaintiff was paid benefits on the reserve during the first, second and third periods as a result of the above employment. During the third period, in addition to receiving regular unemployment benefits, the plaintiff's benefits were enhanced as he continued to work on the reserve during the receipt of these benefits. Agreements were entered into between the Commission, the Band and the plaintiff identifying the Band as the plaintiff's employer.

The plaintiff submits that to properly apply the *situs* test in *Nowegijick v. The Queen (supra)*, one does not merely determine the residence of the debtor. Instead, all the connecting factors should be used to determine *situs*. As I understood the plaintiff's argument, he maintains that the test to be used in attributing a *situs* to salary, according to *Nowegijick (supra)* and *R. v. National Indian*

élevé des deux taux suivants: celui visé à l'article 24 et celui du salaire applicable à ce poste, tel que fixé par la Commission.

(10) En vertu du présent article, les montants payés dans une année, à titre de prestations ne peuvent pas dépasser ceux qu'autorise, par décret, le gouverneur en conseil pour cette année.

(11) Les décisions de la Commission approuvant ou désapprouvant un projet créateur d'emplois aux fins du présent article ne sont pas susceptibles d'appel en vertu des articles 94 ou 95. [C'est moi qui souligne.]

La question en litige consiste à savoir si les prestations d'assurance-chômage (les prestations) que le demandeur a reçues au cours des première, deuxième et troisième périodes sont exemptes de taxation conformément à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Comme je l'ai souligné plus haut, pour être admissibles à l'exemption prévue à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, les prestations doivent constituer un bien personnel, appartenir à l'Indien ou à la bande et être situées sur une réserve. En l'espèce, on ne conteste pas que les prestations constituent un bien personnel et qu'elles appartiennent à un Indien au sens de la *Loi sur les Indiens*. La seule question à trancher est celle de savoir si les prestations que le demandeur a reçues au cours des trois périodes étaient «situées» sur une réserve.

L'avocat du demandeur soutient qu'en tout temps pertinent, ce dernier travaillait sur la réserve pour un employeur situé sur la réserve (Greenwood Forest Products Ltd. et la bande) et a été payé sur la réserve. En outre, le demandeur a reçu des prestations sur la réserve au cours des première, deuxième et troisième périodes à la suite de l'emploi susmentionné. Au cours de la troisième période, en plus de recevoir des prestations régulières d'assurance-chômage, le demandeur a vu ses prestations augmenter, puisqu'il a continué à travailler sur la réserve au cours de la période où il a reçu ces montants. D'après les ententes conclues entre la Commission, la bande et le demandeur, la bande était l'employeur de ce dernier.

Le demandeur allègue que, pour appliquer de façon appropriée le test du *situs* établi dans l'affaire *Nowegijick c. La Reine* (précitée), il ne suffit pas de déterminer la résidence du débiteur. Il faut plutôt tenir compte de tous les facteurs pertinents. Si j'ai bien compris le demandeur, le test à appliquer pour attribuer un *situs* à un salaire, d'après l'arrêt *Nowegijick* (précité) et l'affaire *R. c.*



*Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 78 DTC 6488 (T.D.), requires more than the determination of the residence of the debtor (employer) and the place where the wages are payable. The residence of the debtor criterion is determinative of *situs* only where there is no evidence to indicate that the *situs* should be elsewhere. In this case, there are a number of factors which can be used to determine *situs*, and taken collectively, these factors indicate that the *situs* of the benefits is on the reserve.

In this regard, the plaintiff alleges that the benefits are delayed remuneration and were earned as a direct result of the employment performed on the reserve. The plaintiff at all material times resided on the reserve, and was paid salary and benefits on the reserve. With respect to the benefits earned during the third period, the plaintiff argues that these benefits are deemed to be situated on a reserve, by virtue of paragraph 90(1)(b) of the *Indian Act* as these moneys were provided through the Band to the plaintiff pursuant to an agreement with the Commission: *Greyeyes v. R.*, [1978] 2 F.C. 385; 78 DTC 6043 (T.D.).

The defendant's position is that the combined effect of paragraph 81(1)(a) of the *Income Tax Act* and of paragraphs 87(b) and 90(1)(b) of the *Indian Act* does not exempt the plaintiff from taxation in respect of the regular unemployment insurance benefits and enhanced unemployment insurance benefits. The defendant argues that paragraph 87(b) of the *Indian Act* only exempts from taxation the personal property of an Indian situated on a reserve and that based in the *situs* test in *Nowegijick* and *National Indian Brotherhood*, the *situs* of the benefits is at the residence of the payer, namely in Ottawa. Therefore, the benefits do not fall within the section 87 exemption.

The defendant also submits that the location at which the benefits are received is irrelevant to the determination of their *situs* and that a determination of where the personal property is situated does not direct one to look at where the services were performed. The case law indicates that the fact that services were performed on a reserve is not determinative of *situs*.

*National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 78 DTC 6488 (1<sup>re</sup> inst.) exige davantage que la détermination de la résidence du débiteur (employeur) et de l'endroit où le salaire doit être payé. Le critère de la résidence du débiteur ne détermine le *situs* que lorsqu'il n'y a aucune preuve indiquant que le *situs* devrait se trouver ailleurs. En l'espèce, il existe plusieurs facteurs pouvant être appliqués pour déterminer le *situs*; examinés ensemble, ces facteurs indiquent que le *situs* des prestations est la réserve.

À cet égard, le demandeur fait valoir que les prestations constituent une rémunération différée et découlent directement de l'emploi qu'il a exercé sur la réserve. En tout temps pertinent, le demandeur a résidé sur la réserve et c'est là qu'il a reçu son salaire et ses prestations. En ce qui a trait aux prestations reçues au cours de la troisième période, le demandeur soutient que ces prestations sont présumées être situées sur une réserve en vertu de l'alinéa 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*, puisqu'il a reçu ces sommes d'argent par l'entremise de la bande conformément à une entente conclue avec la Commission: *Greyeyes c. R.*, [1978] 2 C.F. 385; 78 DTC 6043 (1<sup>re</sup> inst.).

Quant à elle, la défenderesse est d'avis que l'application conjointe de l'alinéa 81(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ainsi que les alinéas 87(b) et 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* n'a pas pour effet d'exonérer le demandeur du paiement d'impôts à l'égard des prestations d'assurance-chômage régulières et majorées. Selon la défenderesse, l'alinéa 87(b) de la *Loi sur les Indiens* prévoit une exemption d'impôts uniquement pour les biens personnels d'un Indien qui sont situés sur une réserve; d'après le test du *situs* appliqué dans *Nowegijick* et *National Indian Brotherhood*, le *situs* des prestations se trouve à la résidence du payeur, soit Ottawa. En conséquence, l'exemption prévue à l'article 87 ne s'applique pas aux prestations.

La défenderesse fait également valoir que l'endroit où les prestations sont reçues n'est pas pertinent à la détermination de leur *situs* et que, pour savoir où un bien personnel se trouve, il n'est pas nécessaire de se demander où les services ont été rendus. D'après la jurisprudence, le fait que les services ont été rendus sur une réserve ne suffit pas à déterminer le *situs*.

It is the defendant's further contention that paragraph 90(1)(b) of the *Indian Act* does not deem the enhanced benefits received by the plaintiff for his work on the job creation project to be "situated on a reserve" as those benefits were paid, to the plaintiff in accordance with and pursuant to, the provisions of the *Unemployment Insurance Act, 1971* and were not "given to the plaintiff under an agreement between a band and Her Majesty".

The leading case dealing with the interpretation of section 87 of the *Indian Act* is the *Nowegijick* case (*supra*). Dickson J., as he then was, writing for the Court concluded that section 87 created an exemption from tax for both persons and property. Accordingly, it did not matter that the taxation of employment income may be characterized as a tax on a person as opposed to a tax on property. In *Nowegijick* the taxpayer was a status Indian living on a reserve. He worked off the reserve as a logger for a corporation which had its head office and administrative offices on the reserve. The taxpayer was paid his wages at the head office on the reserve. Therefore the only factor which indicated an off reserve presence was where the taxpayer actually performed his work.

As pointed out by counsel for the plaintiff, the question of *situs* was not directly at issue in *Nowegijick* as the parties agreed that the income was situated on the reserve. Nevertheless, the Supreme Court of Canada did comment on the question of *situs* and approved Thurlow A.C.J.'s criterion for *situs* as enunciated in *National Indian Brotherhood*, at pages 109 F.C.; 6491 DTC:

A chose in action such as the right to a salary in fact has no *situs*. But where for some purpose the law has found it necessary to attribute a *situs*, in the absence of anything in the contract or elsewhere to indicate the contrary, the *situs* of a simple contract debt has been held to be the residence or place where the debtor is found. See Cheshire, *Private International Law*, seventh edition, pp. 420 *et seq.*

The plaintiff has argued that this test has limited application and what Thurlow A.C.J. was really

La défenderesse ajoute qu'en vertu de l'alinéa 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*, les prestations majorées que le demandeur a reçues pour le travail qu'il a fait dans le cadre du projet créateur d'emplois ne sont pas présumées être «situées sur une réserve», puisque ces prestations lui ont été versées conformément aux dispositions de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* et non pas «en vertu d'une entente conclue entre une bande et Sa Majesté».

L'arrêt-clé concernant l'interprétation de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* est l'affaire *Nowegijick* (précitée). S'exprimant au nom de la Cour, le juge Dickson, alors juge puîné de la Cour suprême du Canada, en est venu à la conclusion que l'article 87 prévoyait une exemption d'impôts tant pour des particuliers que pour des biens. En conséquence, il n'était pas important que l'impôt sur le revenu d'emploi soit considéré comme un impôt touchant un particulier plutôt qu'un impôt touchant un bien. Dans l'affaire *Nowegijick*, le contribuable était un Indien inscrit qui demeurait sur une réserve. Il travaillait en dehors de la réserve comme bûcheron pour une société dont le siège social et les bureaux administratifs se trouvaient sur la réserve. Le salaire du contribuable lui était versé au siège social situé sur la réserve. En conséquence, le seul facteur indiquant la présence du contribuable en dehors de la réserve était l'endroit où il avait effectivement travaillé.

Comme l'a souligné l'avocat du demandeur, le litige dans l'affaire *Nowegijick* ne portait pas directement sur la question du *situs*, puisque les parties ont convenu que le revenu était situé sur la réserve. Néanmoins, la Cour suprême du Canada a formulé des commentaires sur la question du *situs* et approuvé le critère appliqué par le juge en chef adjoint Thurlow à cet égard dans l'affaire *National Indian Brotherhood*, aux pages 109 C.F.; 6491 DTC:

Un droit incorporel, comme le droit à un traitement, n'a véritablement pas de *situs*. Mais lorsque, pour une fin déterminée, la loi a jugé nécessaire de lui en attribuer un, et en l'absence de toute disposition contraire dans le contrat ou dans tout autre document, les tribunaux ont établi que le *situs* d'une simple dette contractuelle est la résidence du débiteur ou le lieu où il se trouve. Voir Cheshire, *Private International Law*, 7<sup>e</sup> édition, pages 420 et suivantes.

D'après le demandeur, ce critère a une application restreinte et ce que le juge en chef adjoint Thurlow

saying was that since a right to a salary has no *situs*, the law will attribute *situs* to the residence of the employer (debtor) only as a last resort and where no other evidence is present to indicate that the *situs* should be attributed elsewhere. With respect, I do not agree with this interpretation. The rationale for choosing the residence of the debtor as the test for choosing the *situs* of the debt was, as Thurlow A.C.J. pointed out, based on the fact that this was where the debt could be enforced or collected.

The plaintiff has also argued that the test to be used in attributing *situs* to salary, according to *Nowegijick* and *National Indian Brotherhood* requires more than the determination of the residence of the debtor (employer) and the place where the wages are payable. The plaintiff's position is that the residence of the debtor criterion is determinative of *situs* only where there is no evidence to indicate that the *situs* should be elsewhere. (I must admit I tend to accept this modified interpretation more.) To support this position reference was made to Thurlow A.C.J.'s words at pages 109 F.C.; 6491 DTC: "in the absence of anything in the contract or elsewhere to indicate the contrary." In this case, there are a number of connecting factors, that when considered in total, indicate that the *situs* of the benefits is the reserve. The plaintiff has referred to the following as relevant factors: 1) benefits are delayed remuneration and were earned as a direct result of the employment performed by the plaintiff on the reserve for an employer situated on the reserve; 2) the plaintiff at all material times resided on the reserve and was paid salary and benefits on the reserve. (I will deal with these factors later in my reasons.)

Moreover, the facts of the *Nowegijick* case and the *National Indian Brotherhood*; case lend support to the plaintiff's interpretation of the *situs* test. In *National Indian Brotherhood* all the connecting factors pointed to the *situs* of the income as being off the reserve. In that case, the employees were living off the reserve, they worked off and on the reserve and were paid off the reserve. However, in *Nowegijick* the majority of the connecting factors pointed to the reserve as the *situs* of the income. In that case, the employee was

a vraiment dit, c'est que, puisqu'un droit relatif à un salaire n'a pas de *situs*, la loi attribuera le *situs* à la résidence de l'employeur (débiteur) uniquement en dernier ressort, lorsqu'aucune preuve n'indique que le *situs* devrait être attribué ailleurs. En toute déférence, je ne suis pas d'accord avec cette interprétation. L'utilisation de la résidence du débiteur comme critère servant à déterminer le *situs* de la dette était fondée, comme l'a dit le juge en chef adjoint Thurlow, sur le fait que c'était là l'endroit où la dette pouvait être perçue.

Le demandeur a également allégué que le test à appliquer pour déterminer le *situs* du salaire, d'après les arrêts *Nowegijick* et *National Indian Brotherhood*, exige davantage que la détermination de la résidence du débiteur (employeur) et de l'endroit où le salaire doit être versé. Selon le demandeur, le critère de la résidence du débiteur n'est déterminant que lorsqu'il n'y a aucune preuve indiquant que le *situs* devrait se trouver ailleurs. (Je dois admettre que j'ai tendance à accepter davantage cette interprétation modifiée.) À l'appui de cet argument, le demandeur a cité les remarques que le juge en chef adjoint Thurlow a formulées aux pages 109 C.F.; 6491 DTC: «en l'absence de toute disposition contraire dans le contrat ou dans tout autre document». En l'espèce, il existe plusieurs facteurs pertinents qui, examinés ensemble, indiquent que le *situs* des prestations se trouve à la réserve. D'après le demandeur, les éléments suivants sont des facteurs pertinents: 1) les prestations constituent une rémunération différée et résultent directement de l'emploi que le demandeur a exercé sur la réserve pour un employeur situé sur la réserve; 2) en tout temps pertinent, le demandeur résidait sur la réserve et c'est là que son salaire et ses prestations lui ont été versés. (Je reviendrai plus loin sur ces facteurs.)

En outre, les faits dans les arrêts *Nowegijick* et *National Indian Brotherhood* appuient la façon dont le demandeur interprète le test du *situs*. Dans *National Indian Brotherhood*, tous les facteurs pertinents semblaient indiquer que le *situs* du revenu se trouvait en dehors de la réserve. Dans cette cause-là, les employés demeuraient en dehors de la réserve, ils travaillaient en dehors de la réserve et étaient payés en dehors de la réserve. Toutefois, dans *Nowegijick*, la majorité des facteurs pertinents semblaient indiquer que la réserve

living on the reserve, he was paid on the reserve and worked off the reserve. His employer was also on the reserve.

There is also an argument to be made that the residence of the employer is not the only factor to be considered in determining *situs* of income. The Supreme Court of Canada found in *Nowegijick* [at pages 34 S.C.R.; 5043 DTC] that the taxpayer's income was situated on the reserve because "it was there that the residence or place of the debtor, the Gull Bay Development Corporation, was to be found and it was there the wages were payable." Therefore, the place of payment of wages may also be a factor to be considered when dealing with the question of *situs*. On the other hand, there is also the Court's approval of Thurlow A.C.J.'s judgment in *National Indian Brotherhood* where only the residence of the employer was looked at when determining *situs*. However, as I indicated earlier, all the factors also pointed to the *situs* of the income being off the reserve, so there was no choice but to find the *situs* of the income to be off the reserve.

I lean towards the plaintiff's interpretation of the *situs* test. To me, it is consistent with the view that courts should deal with native rights cases in a liberal and progressive manner and in this regard, I quote Dickson J. in *Nowegijick*, at pages 36 S.C.R.; 5044 DTC:

It is legal lore that, to be valid, exemptions to tax laws should be clearly expressed. It seems to me, however, that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. If the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption. In *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1, (1896) it was held that Indian treaties "must . . . be construed, not according to the technical meaning of [their] words . . . but in the sense in which they would naturally be understood by the Indians".

était le *situs* du revenu. Dans cette affaire-là, l'employé demeurait sur la réserve et était payé sur la réserve, mais il travaillait en dehors de la réserve. Son employeur se trouvait également sur la réserve.

Il est également possible de soutenir que la résidence de l'employeur n'est pas le seul facteur dont il faut tenir compte pour déterminer le *situs* du revenu. Dans l'affaire *Nowegijick* [aux pages 34 R.C.S.; 5043 DTC], la Cour suprême du Canada en est venue à la conclusion que le revenu du contribuable se trouvait sur la réserve, parce que «c'est là où la débitrice, Gull Bay Development Corporation, avait sa résidence ou son lieu d'affaires et parce que c'est là que le salaire devait être payé.» En conséquence, le lieu du paiement du salaire est également un facteur dont on peut tenir compte pour déterminer le *situs*. D'autre part, il y a aussi l'approbation par la Cour du jugement rendu par le juge en chef adjoint Thurlow dans l'arrêt *National Indian Brotherhood*, où on a tenu compte uniquement de la résidence de l'employeur pour déterminer le *situs*. Cependant, comme je l'ai déjà souligné, tous les facteurs semblaient indiquer que le *situs* du revenu se trouvait en dehors de la réserve; en conséquence, il fallait en venir à la conclusion que le *situs* du revenu se trouvait en dehors de la réserve.

J'ai tendance à partager l'avis du demandeur au sujet du test du *situs*. Selon moi, son interprétation va dans le même sens que ceux qui favorisent une interprétation libérale et progressiste de la part des tribunaux dans les litiges concernant les droits des autochtones. À ce sujet, voici ce que le juge Dickson a dit dans l'affaire *Nowegijick*, aux pages 36 R.C.S.; 5044 DTC:

Selon un principe bien établi, pour être valide, toute exemption d'impôts doit être clairement exprimée. Il me semble toutefois que les traités et les lois visant les Indiens doivent recevoir une interprétation libérale et que toute ambiguïté doit profiter aux Indiens. Si la loi contient des dispositions qui, suivant une interprétation raisonnable, peuvent conférer une exemption d'impôts, il faut, selon moi, préférer cette interprétation à une interprétation plus stricte qui pourrait être utilisée pour refuser l'exemption. Dans l'affaire *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), on a conclu que les traités avec les Indiens [TRADUCTION] «doivent . . . être interprétés non pas selon le sens strict de [leur] langage . . . mais selon ce qui serait, pour les Indiens, le sens naturel de ce langage».

(See also *Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Govt.)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.) at page 312.)

The defendant has made a strong argument that the benefits are not situated on the reserve based on the test contained in *National Indian Brotherhood* and approved by the Supreme Court of Canada in *Nowegijick*. The test used to attribute *situs* to a salary is to determine the residence or place of the debtor and the place where the wages are payable. In this case, although there is no contractual debt, there is what can be considered or characterized as a statutory debt, with the debtor being the Commission, as the Commission is charged with the administration of the *Unemployment Insurance Act, 1971*. As such, the residence of the debtor is either Ottawa, the head office of the Commission, or Vancouver, the regional office from which the cheques were issued, but not the reserve.

In this regard, counsel for the defendant cited the decision of the Tax Court of Canada *Launière v. M.N.R.*, [1987] 1 C.N.L.R. 55. The issue to be determined in that case was also whether unemployment insurance benefits received by Mr. Launière were taxable. Mr. Launière is an Indian within the meaning of the *Indian Act* and worked on the reserve. The Tax Court of Canada found [at page 55]:

There was no doubt about the fact that the unemployment insurance benefits came from the Commission whose head office was in Ottawa nor that it was the payer of the benefits received by the appellant. In such circumstances, the Court cannot resort to a more liberal interpretation and must apply the clear and precise provisions of s. 87(b) of the *Indian Act*.

With respect, I do not think that the Tax Court's conclusion can be applied out of hand to the case before me. The same arguments were not before the Tax Court. Essentially, what was argued before the Tax Court was that the nature of the unemployment insurance program is related to the appellant's employment and income, to the unemployment insurance benefits that the appellant received as well as to the unemployment insurance premiums that he paid. The conclusion from this was that the benefits related to a contract of employment in this manner must, like his salary, be considered personal property and exempt from

(Voir également *Metlakatla Ferry Service Ltd. v. B.C. (Govt.)* (1987), 12 B.C.L.R. (2d) 308 (C.A.), à la page 312.)

La défenderesse a fait valoir énergiquement que les prestations ne sont pas situées sur la réserve en se fondant sur le test énoncé dans l'affaire *National Indian Brotherhood* et approuvé par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Nowegijick*. Le test appliqué pour déterminer le *situs* d'un salaire consiste à déterminer la résidence ou le lieu du débiteur et l'endroit où le salaire doit être versé. Dans la cause qui nous occupe, bien qu'il n'y ait pas de dette contractuelle, il y a ce qu'on peut appeler une dette «statutaire», le débiteur étant la Commission, puisque cette dernière a la responsabilité d'administrer la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*. En conséquence, la résidence du débiteur se trouve soit à Ottawa, le siège social de la Commission, ou à Vancouver, le bureau régional où les chèques sont émis, mais non à la réserve.

À cet égard, l'avocat de la défenderesse a cité la décision de la Cour canadienne de l'impôt dans *Launière c. M.R.N.*, [1987] 1 C.N.L.R. 55. Dans cette cause-là, la Cour devait également déterminer si les prestations d'assurance-chômage que M. Launière avait reçues étaient imposables. M. Launière est un Indien au sens de la *Loi sur les Indiens* et travaillait sur la réserve. La Cour canadienne de l'impôt a statué comme suit [à la page 55]:

Aucune ambiguïté entoure le fait que les prestations d'assurance-chômage provenaient de la Commission dont le siège social est à Ottawa et qui est sans équivoque le payeur des prestations reçues par l'appellant. La cour ne peut, dans les circonstances, avoir recours à une interprétation plus libérale et doit appliquer les dispositions claires et précises de l'art. 87b) de la *Loi sur les Indiens*.

En toute déférence, je ne crois pas que l'on puisse appliquer intégralement la conclusion de la Cour canadienne de l'impôt dans la présente cause. En effet, la Cour n'était pas saisie des mêmes arguments. Essentially, ce que l'on a allégué devant elle, c'est le fait que la nature des programmes d'assurance-chômage est reliée à l'emploi et au revenu de l'appellant, aux prestations d'assurance-chômage qu'il a reçues et aux cotisations d'assurance-chômage qu'il a versées. Il ressort de cela que les prestations ainsi reliées à un contrat d'emploi doivent, tout comme le salaire, être considérées comme un bien personnel exempt de taxa-

tax under paragraph 87(b) of the *Indian Act*. This was not the type of argument that was before me. The plaintiff merely used the characterization of the benefits (relative to employment) as only one of the factors to be considered but it was not determinative nor was it the sole basis of his argument. Further, in *Launière*, there was never any question that the benefits were paid pursuant to an agreement or treaty between the band and Her Majesty. The plaintiff has also indicated that the Tax Court in *Launière* was wrong in not considering factors such as the fact that the plaintiff (taxpayer) at all material times resided on the reserve and was paid salary and benefits on the reserve.

Counsel for the defendant also cited the case of *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, [1983] 5 W.W.R. 117 (Man. Q.B.) In that case, the Court's main concern was the effect of section 90 of the *Indian Act* and its observations on the *situs* test were at best *obiter*. As such I do not have to apply them.

My one concern about the plaintiff's argument is his characterization of the unemployment insurance benefits. The plaintiff has indicated that at all material times he resided on the reserve, worked on the reserve for an employer situated on a reserve (Greenwood Forest Products Ltd. and the Band) and was paid on the reserve. In addition, the plaintiff was paid benefits on the reserve during the first, second and third periods as a result of the above-mentioned employment. I agree with the plaintiff's contention to the extent that in order to be eligible for benefits a person is required to have a certain number of weeks of insurable employment. However, a contract of unemployment insurance is not analogous to any insurance contract. The plaintiff, as an employee, paid premiums to the unemployment insurance fund, as did his employer, but it does not follow that the unemployment insurance benefits are delayed remuneration from the plaintiff's previous employment. The unemployment insurance scheme is a social insurance program designed to insure an employee against the contingency of involuntary unemployment. The scheme is financed from three

tion en vertu de l'alinéa 87b) de la *Loi sur les Indiens*. Ce n'est pas le genre d'argument qui a été invoqué devant moi. Le demandeur a simplement dit que la classification des prestations (reliées à un emploi) était l'un des facteurs dont il fallait tenir compte, mais il ne s'agissait pas là d'un facteur déterminant ni du seul argument à l'appui de sa thèse. En outre, dans l'affaire *Launière*, il ne s'agissait pas d'un cas où les prestations ont été versées en vertu d'une entente ou d'un traité entre la bande et Sa Majesté. Le demandeur a également soutenu que la Cour canadienne, dans l'arrêt *Launière*, a eu tort de ne pas tenir compte du fait que le contribuable résidait en tout temps pertinent sur la réserve et qu'il a reçu son salaire et ses prestations sur la réserve.

L'avocat de la défenderesse a également cité la cause de *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, [1983] 5 W.W.R. 117 (B.R. Man.). Dans cette cause-là, la principale question que la Cour devait examiner était l'effet de l'article 90 de la *Loi sur les Indiens*; en conséquence, les commentaires qu'elle a faits sur le test du *situs* étaient, tout au plus, des remarques incidentes. Je ne suis donc pas tenu de les appliquer.

La seule réserve que j'ai au sujet de la thèse du demandeur est la façon dont il classifie les prestations d'assurance-chômage. Le demandeur a souligné que, en tout temps pertinent, il demeurait sur la réserve, qu'il travaillait sur la réserve pour un employeur situé sur la réserve (Greenwood Forest Products Ltd. et la bande) et qu'il a été payé sur la réserve. En outre, des prestations ont été versées au demandeur sur la réserve au cours des première, deuxième et troisième périodes en vertu de l'emploi susmentionné. Je suis d'accord avec le demandeur lorsqu'il dit que, pour être admissible à recevoir des prestations, une personne doit avoir accumulé un certain nombre de semaines d'emploi assurables. Cependant, un contrat d'assurance-chômage est différent d'un autre contrat d'assurance. Le demandeur, en tant qu'employé, a versé des cotisations au fonds d'assurance-chômage, tout comme son employeur l'a fait, mais il ne s'ensuit pour autant que les prestations d'assurance-chômage constituent une rémunération différée découlant de l'emploi antérieur du demandeur. Le régime d'assurance-chômage est un programme visant à assurer l'employé en cas de chômage

sources: the employee, the employer and the federal general revenue. However, I do think that the place where the benefits are paid to the plaintiff should be a consideration when assessing *situs* of the benefits, based on Dickson J.'s comment in *Nowegijick*, at pages 34 S.C.R.; 5043 DTC and Don Purich's article, "Indians and Income Tax: A Case Comment on *Nowegijick v. The Queen*" (1983-84), 48 *Sask. Law Rev.* 122. In the case before me the plaintiff received his benefits on the reserve. The benefits were payable and paid directly to the taxpayer. I do not think that this necessarily means that virtually any type of payment, if directed to the reserve, would avoid the payment of tax. This is only a factor to be considered and it is not necessarily determinative.

As I indicated earlier, I tend to favour the interpretation of the *situs* test espoused by the plaintiff. The issue before the Supreme Court of Canada in *Nowegijick* dealt with the characterization of personal property. The *situs* of income was not at issue, as the parties agreed on the *situs* and merely commented on by the Court. Further, such an interpretation would avoid the possible inconsistent result of a taxpayer's (who is a status Indian) income earned from employment on the reserve being exempt from tax, but the unemployment insurance benefits earned as a result of that employment being taxable.

Moreover, the plaintiff's interpretation is consistent with the intent of the *Indian Act* not to tax Indians on income earned on a reserve. Although this statement of intent is based on a statement contained in Interpretation Tax Bulletin 62, dated August 18, 1972 and is not binding, it should be given weight and considered to be a factor in cases of doubt arising out of the meaning of legislation. (Dickson J. in *Nowegijick*, at pages 37 S.C.R.; 5044 DTC, quoting de Grandpré J.) Also, the interpretation does not necessarily mean that no

involontaire. Le régime est financé à même trois sources: l'employé, l'employeur et les recettes générales du gouvernement fédéral. Toutefois, d'après les remarques que le juge Dickson a formulées dans l'arrêt *Nowegijick* aux pages 34 R.S.C.; 5043 DTC et l'article de Don Purich intitulé «Indians and Income Tax: A Case Comment on *Nowegijick v. The Queen*» (1983-84), 48 *Sask. Law Rev.* 122, j'estime qu'il faut tenir compte de l'endroit où les prestations sont versées au demandeur lorsqu'il s'agit de déterminer le *situs* de celles-ci. En l'espèce, le demandeur a reçu ses prestations à la réserve. Les prestations devaient être payées au contribuable et ont été versées directement à ce dernier. Cela ne signifie pas nécessairement que tout genre de paiement fait à la réserve serait exonéré d'impôts. Il s'agit là de l'un des facteurs dont il faut tenir compte et il n'est pas nécessairement déterminant.

Comme je l'ai déjà souligné, j'ai tendance à adopter l'interprétation du test du *situs* que le demandeur a proposée. Dans l'affaire *Nowegijick*, le débat sur lequel la Cour suprême du Canada devait statuer portait sur la classification d'un bien comme bien personnel. Le *situs* du revenu n'était pas en litige, puisque les parties s'étaient entendues sur le *situs*, et la Cour a simplement formulé des commentaires à ce sujet. En outre, cette interprétation permettrait d'éviter une conséquence absurde, dans la mesure où le revenu d'un contribuable (qui est un Indien inscrit) tiré de son emploi sur la réserve serait exonéré d'impôts, alors que les prestations d'assurance-chômage découlant de cet emploi seraient imposables.

En outre, l'interprétation proposée par le demandeur est compatible avec le but de la *Loi sur les Indiens*, soit de ne pas exiger d'impôts des Indiens à l'égard du revenu gagné sur une réserve. Bien que cette déclaration d'intention soit fondée sur un énoncé que l'on trouve dans le Bulletin d'interprétation 62 en date du 18 août 1972 et qu'il ne soit pas nécessaire de s'y conformer, il faut en tenir compte et le considérer comme un facteur en cas de doute sur le sens de la loi. (Remarques du juge Dickson dans l'arrêt *Nowegijick*, aux pages 37 R.C.S.; 5044 DTC, lorsqu'il a cité les commentaires du juge de Grandpré.) De plus, l'interprétation ne signifie pas nécessairement qu'aucun Indien ne paiera d'impôts de quelque

Indian shall ever pay tax of any kind, *per* Dickson J., at pages 41 S.C.R.; 5046 DTC.

The enhanced benefits are exempt from tax by virtue of paragraphs 87(b) and 90(1)(b) of the *Indian Act*. I agree with the plaintiff's argument that paragraph 90(1)(b) is applicable to the case at hand because the enhanced benefits received by the plaintiff were paid not only in accordance with the provisions of the *Unemployment Insurance Act, 1971*, but were paid in accordance with an agreement between the Band and Her Majesty.

Section 38 of the *Unemployment Insurance Act, 1971* provides that benefits may be paid to a claimant who takes employment on a job creation project approved by the Commission. This section does not in itself create the job creation project, the Act presupposes the existence of such projects pursuant to an agreement. Therefore, the project which enabled the plaintiff to qualify for benefits was created by an agreement. As the agreement is between a band and Her Majesty, I conclude that this is an agreement within the meaning of paragraph 90(1)(b) of the *Indian Act* and therefore the benefits are exempt.

A similar argument was made and accepted by Mahoney J. in *Greyeyes v. R.* (*supra*). In that case the issue was whether scholarship funds ordinarily taxable under paragraph 56(1)(n) of the *Income Tax Act* were exempt from tax under the *Indian Act*. The Court found that monies received by an Indian, pursuant to a Department of Indian Affairs and Northern Development program designed to assist the taxpayer in question with her post-secondary education, were not taxable by virtue of sections 87 and 90(1)(b) of the *Indian Act*. Mahoney J. noted at pages 388 F.C.; 6045 DTC that on a plain meaning, section 87 made three provisions *vis-à-vis* the personal property of an Indian situated on a reserve:

Firstly, "the following property is exempt from taxation, namely"; the scholarship. Secondly, "no Indian ... is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of the scholarship. Thirdly, "no Indian ... is otherwise subject to taxation in respect of" the scholarship.

nature que ce soit (le juge Dickson, aux pages 41 R.C.S.; 5046 DTC).

Les prestations majorées sont exonérées d'impôts en vertu des alinéas 87b) et 90(1)b) de la *Loi sur les Indiens*. Tout comme le demandeur, je suis d'avis que l'alinéa 90(1)b) s'applique en l'espèce, parce que les prestations majorées qu'il a reçues lui ont été versées non seulement conformément aux dispositions de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, mais aussi conformément à une entente conclue entre la bande et Sa Majesté.

L'article 38 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* prévoit que les prestations peuvent être versées à un prestataire embauché dans un projet créateur d'emplois approuvé par la Commission. Cet article n'établit pas en soi le projet créateur d'emplois: la Loi présume en effet l'existence de ces projets conformément à une entente. En conséquence, le projet qui a permis au demandeur d'être admissible à recevoir des prestations découle d'une entente. Comme il s'agit d'une entente conclue entre une bande et Sa Majesté, j'en viens à la conclusion que cette entente est visée par l'alinéa 90(1)b) de la *Loi sur les Indiens* et que, par conséquent, les prestations sont exonérées d'impôts.

Dans l'affaire *Greyeyes c. R.* (précitée), le juge Mahoney a accepté un argument semblable. Dans cette cause-là, il s'agissait de déterminer si le montant d'une bourse, qui est habituellement imposable en vertu de l'alinéa 56(1)n) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, était exonéré d'impôts en vertu de la *Loi sur les Indiens*. La Cour a décidé que les sommes reçues par un Indien conformément à un programme du ministère des Affaires indiennes et du Nord visant à aider le contribuable en question à poursuivre ses études post-secondaires n'étaient pas imposables en vertu des articles 87 et 90(1)b) de la *Loi sur les Indiens*. Aux pages 388 C.F.; 6045 DTC, le juge Mahoney a souligné que, de toute évidence, l'article 87 comportait trois dispositions concernant les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve:

D'abord, «les biens suivants sont exemptés de taxation, savoir»: la bourse. Deuxièmement, «nul Indien ... n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occasion, la possession ou l'usage» de la bourse. Troisièmement, «nul Indien ... [n'est] autrement soumis à une taxation quant à» la bourse.



He found that the third provision, namely that no Indian is otherwise subject to taxation in respect of the scholarship, applied. Mahoney J. continued with his analysis, at pages 389-390 F.C.; 6046 DTC:

The remaining provision of section 87 is that the plaintiff is not "otherwise subject to taxation in respect of" the scholarship. Does the inclusion of the amount of the scholarship (less \$500) in the calculation of her taxable income upon which an income tax is assessed and levied result in her being subject to taxation in respect of the scholarship? In my opinion, it does.

The tax payable by the plaintiff under the *Income Tax Act* is determined by the application of a prescribed rate to her taxable income. The higher her taxable income, the greater her income tax. The amount by which the plaintiff's scholarship exceeded \$500 was added to her taxable income. As a result her taxable income was \$1,839.50 more than it would otherwise have been and, it follows, she was assessed more income tax than if it had not been so added. I do not see how, having regard to ordinary English usage, I can come to any conclusion but that she was thereby made subject to taxation in respect of the scholarship.

He concluded by saying that, "Section 87 of the *Indian Act*, by its own terms, prevails over any contrary intention expressed in the *Income Tax Act*." I adopt Mahoney J.'s reasoning to further support the conclusion that the enhanced benefits were exempt from tax by virtue of sections 87 and 90(1)(b) of the *Indian Act*. Moreover, it is clear that the word agreement in paragraph 90(1)(b) of the *Indian Act* should also be given a liberal construction and any doubt resolved in favour of the Indian, *per* Morse J. in *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, (*supra*), at page 127.

Based on the above reasoning, I would allow the plaintiff's appeal, with costs to the plaintiff.

Since I have found for the plaintiff, I do not feel it is necessary to deal with alternative argument on *Indian Remission Order*, SI/85-144 dated August 21, 1985.

Il a conclu que la troisième disposition, soit celle voulant qu'aucun Indien ne soit autrement assujéti à la taxation à l'égard de la bourse, s'appliquait. Aux pages 389 et 390 C.F.; 6046 DTC, le juge Mahoney a poursuivi son analyse en ces termes:

La dernière disposition de l'article 87 est que la demanderesse n'est pas «autrement soumise à une taxation quant à» la bourse. L'inclusion du montant de la bourse (moins \$500 à son revenu imposable la soumet-elle à la taxation à l'égard de la bourse? Je le crois.

L'impôt payable par la demanderesse aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est déterminé par l'application d'un taux prévu à son revenu imposable. Plus son revenu est grand, plus son impôt sur le revenu est élevé. Le montant par lequel la bourse de la demanderesse excédait \$500 a été ajouté à son revenu imposable. Ainsi, son revenu imposable dépassait d'un montant de \$1,839.50 ce qu'il aurait autrement été d'ou, l'impôt qu'on lui a établi était plus élevé qu'il ne l'aurait été sans cette inclusion. Compte tenu de la coutume anglaise, il me semble impossible de ne pas conclure qu'elle a par le fait même été assujétiée à la taxation relativement à la bourse.

Il a conclu en disant que «L'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, par son propre langage, l'emporte sur toute intention contraire exprimée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.» J'adopte le raisonnement du juge Mahoney à l'appui de la conclusion voulant que les prestations supplémentaires soient exonérées d'impôts en vertu des articles 87 et 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*. En outre, il est évident qu'il faut interpréter de façon libérale le mot accord mentionné à l'alinéa 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* et qu'en cas de doute, le litige devrait être résolu en faveur de l'Indien (commentaires du juge Morse dans l'arrêt *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*, précité, à la page 127).

Compte tenu du raisonnement exposé ci-dessus, j'accueillerais l'appel avec dépens en faveur du demandeur.

Comme j'ai rendu jugement en faveur du demandeur, je ne crois pas nécessaire de me prononcer sur un argument subsidiaire concernant un *Décret de remise visant les Indiens*, TR/85-144, en date du 21 août 1985.