

	T-279-93		T-279-93
Her Majesty the Queen (Plaintiff)		Sa Majesté la Reine (demanderesse)	
v.		c.	
Elizabeth Ann Poker (Defendant)		Elizabeth Ann Poker (défenderesse)	
	T-280-93		T-280-93
Her Majesty the Queen (Plaintiff)		Sa Majesté la Reine (demanderesse)	
v.		c.	
F. Marianne Folster (Defendant)		F. Marianne Folster (défenderesse)	
<i>INDEXED AS: CANADA v. POKER (T.D.)</i>		<i>c RÉPERTORIÉ: CANADA c. POKER (1^{re} INST.)</i>	

Trial Division, Cullen J.—Winnipeg, September 19; Ottawa, October 13, 1994.

Native peoples — Taxation — Appeals from TCC decisions employment income earned for services performed in school, hospital located off reserve, but servicing Indian communities, exempt from taxation — Indian Act, s. 90(1)(a) deeming personal property purchased by Crown with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for use of Indians, situated on reserve — S. 90(1) not applicable — Salary, wages not purchased, but paid — Indian Act, s. 87 exempting from taxation personal property of Indian situated on reserve — Taxpayers residing on reserve — Situs of employment income — Purpose of ss. 87, 90 to prevent erosion of use of property on reserve lands — Liberal, purposive interpretation of statutes relating to Indians — Employment earnings from school, part of system of reserve schools, administrative office of which on reserve, deemed situated on reserve — Employment earnings from hospital not situated on reserve as employer not residing thereon; duties performed off reserve — Absent connecting factor other than taxpayer's residence, employment duties benefitting Indians on reserve insufficient to tie income to reserve.

Income tax — Exemptions — Appeals from TCC decisions employment income earned for services performed in school, hospital located near, but not on reserve, servicing Indian communities, exempt from taxation — Parliament funding construction, operation of school, health care of Indians using hospital pursuant to Constitution Act, s. 91 responsibility for Indians — Indian Act, s. 87 exempting from taxation personal property of Indians situated on reserve — Situs of employment income — Taxpayers residing on reserve — Circumstances surrounding employment closely connected to reserve — As administrative office on reserve, school part of system of

Section de première instance, juge Cullen—Winnipeg, 19 septembre; Ottawa, 13 octobre 1994.

Peuples autochtones — Taxation — Appels de décisions par lesquelles la CCI a statué que le revenu d'emploi gagné pour des services fournis dans une école et dans un hôpital situés hors réserve, mais desservant des communautés indiennes, était exempté de taxation — En vertu de l'art. 90(1)a de la Loi sur les Indiens, les biens personnels qui ont été achetés par Sa Majesté avec des deniers des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l'usage d'Indiens sont tenus pour situés sur une réserve — L'art. 90(1) ne s'applique pas — Les traitements ou les salaires ne sont pas achetés, mais payés — L'art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte de taxation les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve — Contribuables résidant sur la réserve — Situs du revenu d'emploi — L'objet des art. 87 et 90 est d'éviter toute atteinte à l'utilisation des biens situés sur les réserves — Lois concernant les Indiens interprétées de façon libérale, en fonction de leur objet — Le revenu d'emploi gagné dans une école qui fait partie du réseau scolaire de la réserve et dont les bureaux administratifs sont situés sur la réserve est réputé situé sur la réserve — Le revenu d'emploi gagné dans l'hôpital n'est pas situé sur la réserve parce que l'employeur est situé à l'extérieur de la réserve; le travail est accompli à l'extérieur de la réserve — En l'absence d'un facteur de rattachement autre que la résidence du contribuable, les fonctions d'un emploi exercées au profit des Indiens d'une réserve ne suffisent pas à rattacher le revenu tiré de cet emploi à la réserve.

Impôt sur le revenu — Exemptions — Appels de décisions par lesquelles la CCI a statué que le revenu d'emploi gagné pour des services fournis dans une école et un hôpital situés à proximité mais à l'extérieur de la réserve et desservant les communautés indiennes est exempté de taxation — Le Parlement a fourni les fonds nécessaires à la construction et au fonctionnement de l'école, les soins de santé sont dispensés aux Indiens qui utilisent l'hôpital en vertu de l'art. 91 de la Loi constitutionnelle qui attribue la responsabilité des Indiens — L'art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte de taxation les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve — Situs du

reserve schools, employer residing on reserve — Employment earnings from school deemed situated on reserve — Employment earnings from hospital not situated on reserve as employer, hospital, not residing on reserve; duties performed off reserve.

Construction of statutes — Tax exemption under Indian Act, s. 87 — Purpose of legislation considered — Statutes relating to Indians to be liberally construed but courts to determine purpose intended by Parliament — Necessity for comprehensive approach to situs of employment income — All connecting factors interpreted in light of purpose of tax exemption.

These were appeals from Tax Court decisions holding that employment income earned for services performed in a school and hospital that serviced Indian communities were exempt from taxation even though the facilities were not physically located on an Indian reserve.

The defendants were Indians who resided on the Norway House Indian Band reserve. Poker was employed by the Frontier School Division, the administrative office of which was located on the reserve, and her duties were primarily performed at the school, located adjacent to, but not within, the geographical boundaries of the reserve. The school primarily serviced Indian children. Funding for the school came primarily from the Government of Canada, pursuant to Parliament's responsibility for Indians under the *Constitution Act, 1867*, section 91.

Folster was employed by and at the Norway House Indian Hospital which was outside the geographical boundaries of the reserve. The hospital had been built by the Federal Government. About 80 per cent of the persons served by the hospital are status Indians. The funds for the status Indians who use the hospital come from Health and Welfare Canada, again under section 91 of the *Constitution Act, 1867*.

Indian Act, section 87 provides that the personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation. Paragraph 90(1)(a) provides that for the purposes of sections 87 and 89, personal property that was purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands shall be deemed to be situated on a reserve.

The Tax Court held that employment earnings are personal property and a tax on employment income is a tax on personal property. With respect to Poker, it concluded that, as the funds were paid by the Government of Canada to operate the school which had been established pursuant to treaty obligation, the defendant's employment earnings were deemed to be situated on the reserve and exempt from taxation. With respect to Folster, the Court concluded that the establishment of the hospital

revenu d'emploi — Contribuables résidant sur la réserve — Les circonstances entourant l'emploi étaient très étroitement liées à la réserve — Les bureaux administratifs étant situés sur la réserve, l'école faisant partie du réseau scolaire de la réserve, l'employeur réside sur la réserve — Le revenu d'emploi provenant de l'école est réputé situé sur la réserve — Le revenu d'emploi provenant de l'hôpital n'est pas situé sur la réserve parce que l'employeur, l'hôpital, ne réside pas sur la réserve; le travail est accompli à l'extérieur de la réserve.

Interprétation des lois — Exemption de taxation prévue par l'art. 87 de la Loi sur les Indiens — Examen de l'objet de la Loi — Les lois concernant les Indiens doivent recevoir une interprétation libérale, mais les tribunaux doivent établir l'intention du législateur — La question du situs du revenu d'emploi doit être abordée globalement — Tous les facteurs de rattachement doivent être interprétés en regard de l'objet de l'exemption d'impôt.

Il s'agissait d'appels formés à l'encontre de décisions par lesquelles la Cour de l'impôt a statué que le revenu d'emploi gagné pour des services fournis dans une école et un hôpital desservant des communautés indiennes était exempté de taxation, même si ces établissements n'étaient pas situés de fait sur une réserve indienne.

Les défenderesses étaient des Indiennes qui résidaient sur la réserve de la Bande indienne de Norway House. Mme Poker travaillait pour la Division scolaire Frontier, dont les bureaux administratifs étaient situés sur la réserve, et elle exerçait ses fonctions principalement à l'école, qui est adjacente à la réserve, mais n'est pas située à l'intérieur de ses limites géographiques. L'école desservait principalement des enfants indiens. L'école était financée principalement par le gouvernement du Canada, en vertu de l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867* qui lui attribue la responsabilité des Indiens.

Mme Folster travaillait au Norway House Indian Hospital qui était son employeur et qui se trouvait à l'extérieur des limites géographiques de la réserve. L'hôpital a été construit par le gouvernement fédéral. Environ 80 p. 100 des personnes qui utilisent les services de l'hôpital sont des Indiens inscrits. C'est Santé et Bien-être Canada qui fournit les fonds liés à l'utilisation de l'hôpital par les Indiens inscrits, également en vertu de l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

L'article 87 de la *Loi sur les Indiens* exempte de taxation les biens personnels d'un Indien situés sur la réserve. L'alinéa 90(1)a dispose que, pour l'application des articles 87 et 89, les biens personnels qui ont été 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 sont tenus pour situés sur une réserve.

La Cour de l'impôt a statué que le revenu d'emploi constitue un bien personnel et que, en conséquence, l'impôt touchant le revenu d'emploi est un impôt sur un bien personnel. En ce qui a trait à Mme Poker, elle a conclu que, parce que les fonds de fonctionnement de l'école établie en exécution d'une obligation imposée par un traité avaient été payés par le gouvernement du Canada, le revenu d'emploi de la défenderesse était réputé situé sur la réserve et exempté de taxation. En ce qui a

pursuant to the decision to provide health care to Indians by the Government of Canada, the continuing funding of the health services at the hospital by that Government, and the specific location of the hospital in relation to the reserve lands, taxpayer's employment earnings were deemed to be situated on the reserve and were exempt from taxation.

The issues were: (1) whether income earned off the reserve is personal property purchased by the Crown with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands by virtue of the *Indian Act*, subsection 90(1); and (2) whether income earned off the reserve is personal property situated on the reserve and exempt from taxation by virtue of *Indian Act*, section 87.

Held, the Poker appeal should be dismissed; the Folster appeal should be allowed.

Salary or wages are not purchased, but are paid, by Her Majesty, for services rendered by her employees out of monies appropriated for that purpose by Parliament. The employment income of the defendants was not property purchased by Her Majesty and was not situated on a reserve. The employment income was not exempt from taxation under subsection 90(1).

Most of the requirements of section 87 had been met. The receipt of employment income was personal property. The property was owned by Indians. The Indians were being taxed in respect of that property, since it was included in their income for the purpose of income taxation. The remaining question was whether the property was situated on a reserve.

A purposive approach should be adopted when considering the *situs* of employment income. The first step is to identify the various connecting factors, analyze them, and determine the weight to be placed thereon in identifying the location of the property, in light of (1) the purpose of the exemption under the *Indian Act*; (2) the type of property in question, and (3) the nature of the taxation of that property. The purpose of sections 87 and 90 is to preserve the entitlement of Indians to their reserve lands and to ensure that the use of their property on reserve lands would not be eroded by the ability of governments to tax or creditors to seize. The Court must ask whether taxation of that form of property would amount to the erosion of the entitlement of that property of the Indian *qua* Indian on a reserve. Treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed. Courts should attempt to construe provisions of treaties as the Indians may be taken to have understood them. Courts should attempt to glean the purpose of statutes intended by Parliament. A liberal interpretation of the statutory tax exemption provisions, coupled with an interpretation of Parliament's intent for the provisions, demands a comprehensive approach to the *situs* of employment income. Not any one condition determines the *situs* of employment income; rather it is all of the connecting factors interpreted in light of the pur-

trait à Mme Folster, l'établissement de l'hôpital conformément à la décision prise par le gouvernement du Canada de fournir des soins de santé aux Indiens, le financement actuel et continu par le gouvernement du Canada des services de santé dispensés à l'hôpital et l'emplacement précis de l'hôpital par rapport à la réserve ont amené la Cour à conclure que le revenu d'emploi de la défenderesse était réputé situé sur la réserve et exempté de taxation.

Les questions à trancher étaient les suivantes: (1) Le revenu gagné à l'extérieur de la réserve constitue-t-il un bien personnel acheté 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 au sens du paragraphe 90(1) de la *Loi sur les Indiens*? (2) Le revenu gagné à l'extérieur de la réserve constitue-t-il un bien personnel situé sur la réserve et exempté de taxation par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*?

Jugement: l'appel concernant Mme Poker doit être rejeté; l'appel concernant Mme Folster doit être accueilli.

Les traitements ou les salaires ne sont pas achetés, mais payés par Sa Majesté en contrepartie des services fournis par ses employés, au moyen des fonds votés à cette fin par le Parlement. Le revenu d'emploi des défenderesses n'est pas un bien acheté par Sa Majesté et n'est pas situé sur une réserve. Le revenu d'emploi n'était pas exempté de taxation par application du paragraphe 90(1).

La plupart des exigences posées par l'article 87 ont été respectées. Le revenu d'emploi était un bien personnel. Ce bien appartenait à des Indiennes. Les Indiennes ont dû payer un impôt relativement à ce bien, étant donné qu'il était inclus dans leur revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. La question qui demeurait irrésolue était celle de savoir si le bien en cause était situé sur une réserve.

Il faut adopter une méthode axée sur les buts poursuivis pour déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi. Il faut d'abord identifier les divers facteurs de rattachement, les analyser, puis déterminer le poids à leur accorder afin d'identifier l'emplacement du bien en tenant compte de trois choses: (1) l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*, (2) le genre de bien en cause et (3) la nature de l'imposition de ce bien. L'objet des articles 87 et 90 est de préserver le droit des Indiens à leurs réserves et d'éviter que la capacité des gouvernements de prélever des impôts ou des créanciers de saisir des biens porte atteinte à l'utilisation de leurs biens situés sur les réserves. La Cour doit se demander si l'imposition de ce type de bien représenterait une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien sur une réserve. Les traités et les lois visant les Indiens doivent recevoir une interprétation libérale. Les tribunaux judiciaires doivent tenter d'interpréter les dispositions des traités de la façon dont on peut supposer que les Indiens les ont comprises. Les tribunaux doivent tenter de faire la lumière sur l'intention du législateur. Une interprétation libérale des dispositions législatives créant l'exemption d'impôt, combinée à l'interprétation de l'intention du législateur, exige qu'on aborde globalement la question du *situs* du revenu d'emploi. Une condition unique ne saurait déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi; il

pose of the tax exemption. The factors to be given the greatest weight in determining the *situs* of employment income herein were the residence of the employer and the location where the duties of employment were performed. Residence of the taxpayers was less important than the above-mentioned factors.

Poker was paid by the Frontier School Division. The administrative office of the employer was located on the reserve. Accordingly, the residence of the debtor (the employer) was on the reserve. Taxpayer as well resided on the reserve. Although the place of employment was not physically on the reserve, the nature or purpose of taxpayer's employment was closely connected to the reserve. The school in question and schools on the reserve were seen by the Frontier School Division and the Band as one system. The defendant's work was performed off the reserve on instructions from her employer. Most of the students were Indians. The Government of Canada provided operating funds as part of its programme to fund services, including education, for Indians. The circumstances surrounding the employment, and the income earned therefrom, point to the reserve. The taxpayer's employment earnings were deemed to be situated on the reserve and exempt from taxation.

Folster's employer was the hospital. She performed her duties of employment at the hospital which was not on the reserve. Her employer was not resident on the reserve; likewise she performed her employment duties off the reserve, although she lived there. The nature or purpose of, and the circumstances surrounding the employment were closely connected to the reserve. Absent any connecting factor other than taxpayer's residence, employment duties which are to the benefit of Indians on a reserve are not sufficient to tie the income arising from the employment to the reserve. The employment earnings were not situated on the reserve.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

An Act to amend the Tax Court of Canada Act and other Acts in consequence thereof, R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 27.

Canadian Charter of Rights and Freedoms, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44].

Constitution Act, 1867, 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.), Schedule to the *Constitution Act, 1982*, Item 1) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], s. 91.

Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 81(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 46).

Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 2(1), 87, 89, 90.

Tax Court of Canada Act, R.S.C., 1985, c. T-2, s. 12 (as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, s. 4).

faut plutôt tenir compte de tous les facteurs de rattachement interprétés à la lumière de l'objet de l'exemption d'impôt. En ce qui a trait au revenu d'emploi, les facteurs auxquels il fallait accorder le plus de poids étaient la résidence de l'employeur et l'endroit où les fonctions de l'emploi étaient exercées. La résidence des contribuables avait une importance moindre que celle des facteurs susmentionnés.

Mme Poker était rémunérée par la Division scolaire Frontier. Le bureau administratif de l'employeur était situé sur la réserve. En conséquence, la résidence du débiteur (l'employeur) se trouvait sur la réserve. La contribuable résidait également sur la réserve. Bien que le lieu de travail n'ait pas été situé de fait sur la réserve, la nature ou l'objet de l'emploi étaient étroitement liés à la réserve. L'école en cause et les écoles situées sur la réserve sont considérées comme appartenant à un seul et même réseau par la Division scolaire Frontier et par la Bande. La défenderesse accomplissait son travail à l'extérieur de la réserve, conformément aux instructions reçues de son employeur. La plupart des élèves étaient des Indiens. Le gouvernement du Canada fournissait des fonds de fonctionnement dans le cadre de son programme de financement de services, et notamment de services éducatifs, au profit des Indiens. Les circonstances relatives à l'emploi et au revenu tiré de cet emploi désignent la réserve. Le revenu d'emploi de la défenderesse était réputé situé sur la réserve et exempté de taxation.

L'employeur de Mme Folster était l'hôpital. Elle exerçait ses fonctions à l'hôpital, qui se trouve à l'extérieur des limites de la réserve. Son employeur ne résidait pas sur la réserve; de plus, elle exerçait ses fonctions à l'extérieur de la réserve, même si elle y résidait. La nature ou l'objet de son emploi, ainsi que les circonstances relatives à son emploi étaient étroitement liés à la réserve. En l'absence d'un facteur de rattachement autre que la résidence du contribuable, les fonctions d'un emploi exercées au profit des Indiens d'une réserve ne suffisent pas à rattacher le revenu tiré de cet emploi à la réserve. Le revenu d'emploi n'était pas situé sur la réserve.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Charte canadienne des droits et libertés, qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44].

Loi constitutionnelle de 1867, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.), annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982*, n° 1) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5], art. 91.

Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 81(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 46).

Loi modifiant la Loi sur la Cour canadienne de l'impôt et d'autres lois en conséquence, L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, art. 27.

Loi sur la Cour canadienne de l'impôt, L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 12 (mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, art. 4).

Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, ch. I-6, art. 2(1), 87, 89, 90.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Mitchell v. Peguis Indian Band, [1990] 2 S.C.R. 85; (1990), 71 D.L.R. (4th) 193; [1990] 5 W.W.R. 97; 67 Man. R. (2d) 81; [1990] 3 C.N.L.R. 46; 110 N.R. 241; 3 T.C.T. 5219; *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877; (1992), 90 D.L.R. (4th) 129; 41 C.C.E.L. 1; [1992] 3 C.N.L.R. 181; [1992] 1 C.T.C. 225; 92 DTC 6320; 136 N.R. 161; *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (T.D.); affd [1985] F.C.J. No. 820 (QL) (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. denied [1986] 1 S.C.R. xi (as to interpretation of *Indian Act*, s. 90(1)(a)); *Horn v. M.N.R.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59; [1989] 1 C.T.C. 2208; (1989), 89 DTC 147 (T.C.C.); *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41 (for proposition receipt of employment income is personal property for the purposes of tax exemption); *Brant (H.W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2635; (1992), 92 DTC 2274 (T.C.C.); *McNab (B.) v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 2547 (T.C.C.).

CONSIDERED:

Federation of Saskatchewan Indians v. M.N.R., [1992] 2 C.T.C. 2117; (1992), 92 DTC 1749 (T.C.C.); *Boissoneau v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)*, [1992] T.C.J. No. 338 (QL) (T.C.C.); *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (T.D.); affd [1985] F.C.J. No. 820 (QL) (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. denied [1986] 1 S.C.R. xi (as to test for determining *situs* of property under s. 87); *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41 (as to test to be applied in determining the *situs* of property under s. 87).

REFERRED TO:

Paul (D.N.) v. M.N.R., [1990] 1 C.T.C. 2413; (1990), 90 DTC 1298 (T.C.C.); *Gamble and Marion v. M.N.R.*, 83-1126 (IT) and 85-593 (IT), Cardin T.C.J., decision dated 24/9/87, T.C.C., not reported; *Pachanos (V.) v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2273; (1990), 90 DTC 1668 (T.C.C.); *Kirkness (M.F.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2028; (1991), 91 DTC 905 (T.C.C.); *Faries (B.L.) v. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2295; (1992), 92 DTC 1485 (T.C.C.); *Clarke (W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2743; (1992), 92 DTC 2267 (T.C.C.).

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

Mitchell c. Bande indienne Peguis, [1990] 2 R.C.S. 85; (1990), 71 D.L.R. (4th) 193; [1990] 5 W.W.R. 97; 67 Man. R. (2d) 81; [1990] 3 C.N.L.R. 46; 110 N.R. 241; 3 T.C.T. 5219; *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877; (1992), 90 D.L.R. (4th) 129; 41 C.C.E.L. 1; [1992] 3 C.N.L.R. 181; [1992] 1 C.T.C. 225; 92 DTC 6320; 136 N.R. 161; *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (1^{re} inst.); conf. par [1985] A.C.F. n° 820 (QL) (C.A.F.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée [1986] 1 R.C.S. xi (quant à l'interprétation de la *Loi sur les Indiens*, art. 90(1a)); *Horn c. M.N.R.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59; [1989] 1 C.T.C. 2208; (1989), 89 DTC 147 (C.C.I.); *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41 (quant à la proposition selon laquelle le revenu d'emploi est un bien personnel aux fins de l'exemption de taxation); *Brant (H.W.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2635; (1992), 92 DTC 2274 (C.C.I.); *McNab (B.) c. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 2547 (C.C.I.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Federation of Saskatchewan Indians c. M.N.R., [1992] 2 C.T.C. 2117; (1992), 92 DTC 1749 (C.C.I.); *Boissoneau c. Canada (Ministre du Revenu national—M.N.R.)*, [1992] A.C.I. n° 338 (QL) (C.C.I.); *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (1^{re} inst.); conf. par [1985] A.C.F. n° 820 (QL) (C.A.F.); autorisation de pourvoi à la C.S.C. refusée [1986] 1 R.C.S. xi (quant au critère de détermination du *situs* d'un bien sous le régime de l'art. 87); *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41 (quant au critère à appliquer pour déterminer le *situs* d'un bien sous le régime de l'art. 87).

DÉCISIONS MENTIONNÉES:

Paul (D.N.) c. M.N.R., [1990] 1 C.T.C. 2413; (1990), 90 DTC 1298 (C.C.I.); *Gamble et Marion c. M.N.R.*, 83-1126 (IT) et 85-593 (IT), Cardin J.C.I., décision en date du 24-9-87, C.C.I., non publiée; *Pachanos (V.) c. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2273; (1990), 90 DTC 1668 (C.C.I.); *Kirkness (M.F.) c. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2028; (1991), 91 DTC 905 (C.C.I.); *Faries (B.L.) c. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2295; (1992), 92 DTC 1485 (C.C.I.); *Clarke (W.) c. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2743; (1992), 92 DTC 2267 (C.C.I.).

AUTHORS CITED

Canada. Department of National Revenue. Taxation. *Interpretation Bulletin* IT-62, August 18, 1972.
Morry, Howard L. "Taxation of Aborigines in Canada" (1992), 21 *Man. L.J.* 426.

APPEALS from Tax Court decisions [*Clarke (W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2743] holding that employment income earned for services performed in a school and hospital servicing Indian communities were exempt from taxation even though the facilities were not physically located on an Indian reserve. Appeal concerning income of school employee dismissed; that concerning income of hospital employee allowed.

COUNSEL:

Barbara M. Shields for plaintiff.
Sidney Green, Q.C. for defendants.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.
Sidney Green, Q.C., Winnipeg, for defendants.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

CULLEN J.: These are appeals by the plaintiff from decisions of the Tax Court of Canada [*Clarke (W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2743] concerning the defendants dated September 29, 1992, and were heard together.

Amendments made by S.C. 1988, c. 61, now R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51 [s. 4] to the *Tax Court of Canada Act* [R.S.C., 1985, c. T-2, s. 12] gave the Tax Court exclusive original jurisdiction on most income tax matters. However, pursuant to section 27 of R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 51, any appeal from a decision in a proceeding before January 1, 1991 is instituted before the Federal Court, Trial Division, as though the amendments had not been enacted. Although the Tax Court decision is dated in 1992, the Minister's decisions arose prior to January 1, 1991. Accordingly, this Court has jurisdiction to consider the appeals.

DOCTRINE

Canada. Ministère du Revenu national. Impôt. *Bulletin d'interprétation* IT-62, 18 août 1972.
Morry, Howard L. «Taxation of Aborigines in Canada» (1992), 21 *Man. L.J.* 426.

APPELS de décisions [*Clarke (W.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2743] par lesquelles la Cour canadienne de l'impôt a statué que le revenu d'emploi gagné pour des services fournis dans une école et un hôpital desservant des communautés indiennes était exempté de taxation même si ces établissements n'étaient pas situés de fait sur une réserve indienne. L'appel concernant le revenu de l'employée de l'école est rejeté; celui concernant le revenu de l'employée de l'hôpital est accueilli.

AVOCATS:

Barbara M. Shields pour la demanderesse.
Sidney Green, c.r. pour les défenderesses.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.
Sidney Green, c.r., Winnipeg, pour les défenderesses.

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

LE JUGE CULLEN: Il s'agit d'appels interjetés par la demanderesse à l'encontre de décisions concernant les défenderesses, rendues le 29 septembre 1992 par la Cour canadienne de l'impôt [*Clarke (W.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2743]; les appels ont été entendus simultanément.

Les modifications apportées à la *Loi sur la Cour canadienne de l'impôt* [L.R.C. (1985), ch. T-2, art. 12] par L.C. 1988, ch. 61, maintenant L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, [art. 4] ont conféré compétence exclusive à la Cour de l'impôt sur la plupart des questions concernant l'impôt sur le revenu. Toutefois, par application de l'article 27 de L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 51, l'appel d'une décision rendue dans une procédure intentée avant le 1^{er} janvier 1991 est interjeté devant la Cour fédérale, Section de première instance, comme si les modifications n'avaient pas été édictées. Bien que la décision de la Cour de l'impôt ait été rendue en 1992, les décisions du ministre

The Tax Court allowed the appeals of the defendants from a decision of the Minister of National Revenue. The Court found that employment income earned for services performed in health and educational facilities that serviced Indian communities were exempt from taxation even though the facilities were not physically located on an Indian reserve.

FACTS

The defendants are Indians within the meaning of subsection 2(1) of the *Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, as amended, and resided on the reserve of the Norway House Indian Band (the reserve).

ELIZABETH ANN POKER

This appeal concerns the 1981 and 1982 taxation years. In computing her income for those years, the defendant reported her earnings from the Jack River School (the school) as \$11,132.48 and \$12,875.83 respectively. In 1984, the defendant requested an adjustment on her earnings for 1981 and 1982 on the grounds that the above-noted amounts were exempt from taxation pursuant to section 87 of the *Indian Act*. Although a reassessment was issued, on further investigation, the Minister again included the earnings in the defendant's taxable income for the 1981 and 1982 taxation years. The correcting reassessment was dated January 7, 1986. The defendant objected by notices of objection, but the Minister's position was confirmed by a notice of confirmation dated December 21, 1987. On appeal to the Tax Court of Canada, Hamlyn T.C.C.J. referred the matter back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that the employment earnings in question were deemed to be situated on a reserve and were exempt from taxation.

The defendant was employed by the Frontier School Division at the school and her duties of employment were primarily performed at the school.

sont antérieures au 1^{er} janvier 1991. En conséquence, la Cour a compétence pour trancher les appels.

La Cour de l'impôt a accueilli les appels interjetés par les défenderesses à l'encontre d'une décision du ministre du Revenu national. La Cour a conclu que le revenu d'emploi gagné dans des établissements d'enseignement et de santé desservant les communautés indiennes était exempté de taxation, même si ces établissements n'étaient pas situés de fait sur une réserve indienne.

LES FAITS

Les défenderesses sont des Indiennes au sens du paragraphe 2(1) de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, ch. I-6, modifiée, et elles résidaient sur la réserve de la bande indienne de Norway House (la réserve).

ELIZABETH ANN POKER

Cet appel concerne les années d'imposition 1981 et 1982. Dans le calcul de son revenu pour ces années, la défenderesse a déclaré avoir reçu, de la Jack River School (l'école), des revenus de 11 132,48 \$ et de 12 875,83 \$, respectivement. En 1984, la défenderesse a demandé un rajustement de son revenu pour les années 1981 et 1982 au motif que les montants susmentionnés étaient exemptés de taxation par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Bien qu'une nouvelle cotisation ait été établie, après une enquête plus approfondie, le ministre a de nouveau inclus ces revenus dans le revenu imposable de la défenderesse pour les années d'imposition 1981 et 1982. La nouvelle cotisation apportant des corrections était datée du 7 janvier 1986. La défenderesse l'a contestée au moyen d'avis d'opposition, mais la position du ministre a été confirmée par un avis de confirmation daté du 21 décembre 1987. En appel devant la Cour canadienne de l'impôt, le juge Hamlyn a renvoyé l'affaire au ministre pour qu'il la réexamine et qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant pour acquis que le revenu d'emploi en cause était réputé situé sur une réserve et exempté de taxation.

La défenderesse travaillait dans une école en qualité d'employée de la Division scolaire Frontier; elle exerçait ses fonctions principalement à l'école.

The school is located adjacent to, but not within, the geographical boundaries of the reserve. The ownership of the land is disputed by the Norway House Indian Band.

The Frontier School Division, under which the school operates, is responsible for 37 schools in 34 northern Manitoba communities. For the 1991 school year, it received its operating revenue from the following sources:

Provincial Government	54.0%
Indian Bands	26.5%
Federal Government	11.5%
Private Organizations	6.5%
Municipal Levy	1.5%

It is believed by the parties that the percentage of operating revenue for the Frontier School Division was approximately the same in 1981 and 1982, the taxation years in question. In 1981, there were 468 students at the Jack River School, of which 314 were status Indians; in 1982, there were 421 students at the school, of which 302 were status Indians. Although the school admits non-native students, it primarily services Indian children.

A tuition agreement between the Government of Canada, the Manitoba Indian Brotherhood, and the Government of the province of Manitoba was in effect for the taxation years in question. Under this agreement, the federal government paid the Frontier School Division directly on a *per capita* basis for Indian students attending the school. In 1987, the Norway House Indian Band opted for Alternative Funding Arrangement status (AFA status) with Indian and Northern Affairs. AFA status permits the Band to receive a lump sum of money from Indian and Northern Affairs. In turn, the Band "purchases" educational services from the Frontier School Division.

Although the funding for the school came primarily from the Government of Canada, the defendant and the plaintiff agree that the defendant's employer was the Frontier School Division. The administrative office for the Frontier School Division was located on the reserve. Accordingly, the defendant's employer was situated on the reserve.

L'école est adjacente à la réserve, mais n'est pas située à l'intérieur de ses limites géographiques. La propriété du bien-fonds en cause est contestée par la Bande indienne de Norway House.

La Division scolaire Frontier, dont relève l'école, est responsable de 37 écoles dans 34 communautés du nord du Manitoba. Pour l'année scolaire 1991, son revenu de fonctionnement provenait des sources suivantes:

Gouvernement provincial	54,0 p. 100
Bandes indiennes	26,5 p. 100
Gouvernement fédéral	11,5 p. 100
Organismes privés	6,5 p. 100
Impôts municipaux	1,5 p. 100

Les parties croient que le revenu de fonctionnement de la Division scolaire Frontier se répartissait à peu près de la même façon en 1981 et en 1982, soit pour les années d'imposition en cause. En 1981, 468 élèves dont 314 Indiens inscrits fréquentaient la Jack River School; en 1982, l'école comptait 421 élèves dont 302 étaient des Indiens inscrits. Bien que l'école accepte les élèves non autochtones, elle dessert principalement des enfants indiens.

Une entente sur les frais de scolarité conclue entre le gouvernement du Canada, la Manitoba Indian Brotherhood et le gouvernement de la province du Manitoba était en vigueur au cours des années d'imposition en cause. En vertu de cette entente, le gouvernement fédéral a versé directement un montant donné à la Division scolaire Frontier pour chaque élève indien qui fréquentait l'école. En 1987, la bande indienne de Norway House a décidé de se prévaloir d'un mode optionnel de financement (MOF) auprès des Affaires indiennes et du Nord. Un MOF permet à la bande de recevoir une somme globale des Affaires indiennes et du Nord. En retour, la bande «achète» des services éducatifs de la Division scolaire Frontier.

Bien que l'école ait été financée principalement par le gouvernement du Canada, la défenderesse et la demanderesse ont convenu que l'employeur de la défenderesse était la Division scolaire Frontier. Les bureaux administratifs de la Division scolaire Frontier étaient situés sur la réserve. Par conséquent, l'employeur de la défenderesse était situé sur la réserve.

I cannot find that the school in question was built pursuant to an obligation under Treaty No. 5 (between Her Majesty the Queen and the Saulteaux and Swampy Cree Tribes of Indians at Beren's River and Norway House with adhesions). In this Treaty, Her Majesty the Queen "agrees to maintain schools for instruction in such reserves hereby made as to Her Government of the Dominion of Canada may seem advisable, whenever the Indians of the reserve shall desire it." There are two schools on the reserve lands (an elementary school and a high school) and it would be reasonable to find an obligation to maintain them pursuant to the Treaty. However, the school in question, also an elementary school, is off reserve lands and I cannot find that the Treaty provides for its maintenance, regardless that it serves primarily Indian students. However, I find that under section 91 of the *Constitution Act, 1867* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) (as am. by *Canada Act 1982, 1982, c. 11 (U.K.)*, Schedule to the *Constitution Act, 1982, Item 1*] [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5] the Parliament of Canada is granted responsibility for Indians. This responsibility intrudes into areas of provincial jurisdiction, like education. Pursuant to its obligations under the Constitution, the Government of Canada built and provided money for the operation of the school.

Status Indians employed at Frontier Division schools on the reserve are entitled to a tax exemption for their employment income under the *Indian Act*, whereas Indians employed at the school are denied. I accept that the schools situated on the reserve and the school in question are seen as one system by the Norway House Indian Band.

F. MARIANNE FOLSTER

This appeal by the plaintiff is in respect of the 1984 and 1985 taxation years. The defendant claimed as a deduction from her income the amounts of \$26,173.23 and \$22,528.27 respectively. The defendant claimed that 100 per cent of her employment income for the 1984 taxation year and 82 per cent of her employment income for the 1985 taxation year was exempt from taxation pursuant to section 87 of

Je ne peux conclure que l'école en cause a été construite en exécution d'une obligation prévue au Traité n° 5 (entre Sa Majesté la Reine et les tribus indiennes des Saulteux et des Cris de la savane à la rivière Berens et à Norway House et adhesions à ce dernier). Dans ce traité, Sa Majesté la Reine «consent à maintenir des écoles pour l'instruction dans telles réserves faites par les présentes, comme le jugera à propos son gouvernement du Canada, lorsque les Sauvages de la réserve le désireront». Il y a deux écoles dans la réserve (une école primaire et une école secondaire) et il serait raisonnable de conclure que le traité impose l'obligation de les maintenir. Toutefois, l'école en cause, qui est aussi une école primaire, est située à l'extérieur de la réserve et je ne peux conclure que le traité prévoit son maintien, indépendamment du fait qu'elle dessert principalement des élèves indiens. Je conclus cependant que l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867* [30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) (mod. par la *Loi de 1982 sur le Canada, 1982, ch. 11 (R.-U.)*, annexe de la *Loi constitutionnelle de 1982, n° 1*] [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5] attribue la responsabilité des Indiens au Parlement du Canada. Cette responsabilité empiète sur des domaines de compétence provinciale, comme l'éducation. Le gouvernement du Canada a construit l'école et a fourni les fonds nécessaires à son fonctionnement en exécution de ses obligations constitutionnelles.

Les Indiens inscrits employés aux écoles de la Division Frontier situées sur la réserve ont droit à une exemption d'impôt pour leur revenu d'emploi, en vertu de la *Loi sur les Indiens*, alors que les Indiens employés à l'école n'y ont pas droit. J'admets que la bande indienne de Norway House considère les écoles situées sur la réserve et l'école en cause comme appartenant à un seul et même réseau.

F. MARIANNE FOLSTER

Cet appel interjeté par la demanderesse touche les années d'imposition 1984 et 1985. La défenderesse a déduit de son revenu des montants de 26 173,23 \$ et de 22 528,27 \$, respectivement. La défenderesse soutient que la totalité de son revenu d'emploi pour l'année d'imposition 1984 et 82 p. 100 de son revenu d'emploi pour l'année d'imposition 1985 sont exemptés de taxation en application de l'article 87 de

the *Indian Act*. By notices of assessment dated June 13, 1985 and May 22, 1986, the Minister of National Revenue disallowed the deduction. The defendant objected by notices of objection. The Minister's position was confirmed by a notice of confirmation, dated December 21, 1987. On appeal to the Tax Court of Canada, Hamlyn T.C.C.J. referred the matter back to the Minister for reconsideration and reassessment on the basis that the employment earnings in question were deemed to be situated on a reserve and were exempt from taxation.

The defendant was employed as an administrator at the Norway House Indian Hospital (the hospital) which is in the vicinity of, but not within, the geographical boundaries of the reserve. The hospital in question replaced an original facility which was located on the reserve. The old Norway House Indian Hospital required expansion and it was demolished when the new Norway House Indian Hospital was constructed.

The hospital is a general acute care facility, built by the Government of Canada. The hospital provides services to the people of the reserve. Approximately 80 per cent of the persons served by the hospital are status Indians although non-Native persons can and do occasionally make use of the facilities.

The funds for the status Indians who use the hospital come from Health and Welfare Canada. Specified funds may be found in the estimates for Health and Welfare Canada for medical health services for Indians. Although health care falls under provincial authority, under section 91 of the *Constitution Act, 1867*, the Government of Canada has assumed responsibility for the health care of Indians.

The hospital was built by Health and Welfare Canada, but there is a local administrator for the facility who works at the hospital. The defendant's duties of employment were performed at the hospital. I find that the defendant's employer was the hospital and that her employer is located off the reserve lands.

la *Loi sur les Indiens*. Par des avis de cotisation datés du 13 juin 1985 et du 22 mai 1986, le ministre du Revenu national a refusé cette déduction. La défenderesse a contesté cette décision au moyen d'avis d'opposition. La position du ministre a été confirmée par un avis de confirmation daté du 21 décembre 1987. En appel devant la Cour canadienne de l'impôt, le juge Hamlyn a renvoyé l'affaire au ministre afin qu'il la réexamine et qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant pour acquis que le revenu d'emploi en cause est réputé situé sur la réserve et exempté de taxation.

La défenderesse travaillait en qualité de gestionnaire au Norway House Indian Hospital (l'hôpital) qui se trouve à proximité de la réserve, mais à l'extérieur de ses limites géographiques. L'hôpital en cause a remplacé un premier établissement situé sur la réserve. L'ancien Norway House Indian Hospital n'était pas assez grand et il a été démoli lorsque le nouveau Norway House Indian Hospital a été construit.

L'hôpital est un établissement général de soins aigus construit par le gouvernement du Canada. L'hôpital dessert les personnes de la réserve. Environ 80 p. 100 des personnes qui utilisent les services de l'hôpital sont des Indiens inscrits, bien que les non-autochtones puissent s'y faire traiter et qu'ils le fassent à l'occasion.

C'est Santé et Bien-être Canada qui fournit les fonds liés à l'utilisation de l'hôpital par les Indiens inscrits. Des fonds spécifiques sont prévus dans les estimations de Santé et Bien-être Canada pour les services médicaux dispensés aux Indiens. Bien que les soins de santé soient de compétence provinciale, le gouvernement du Canada assume la responsabilité des soins de santé dispensés aux Indiens en vertu de l'article 91 de la *Loi constitutionnelle de 1867*.

L'hôpital a été construit par Santé et Bien-être Canada, mais une personne chargée de la gestion locale de l'établissement travaille à l'hôpital. La défenderesse exerçait ses fonctions à l'hôpital. Je conclus que l'employeur de la défenderesse était l'hôpital et que son employeur est situé à l'extérieur de la réserve.

THE DECISION OF THE TAX COURT

The Tax Court reviewed the relevant provisions of the *Indian Act* and the case law which concerned the interpretation of tax legislation relating to Indians. The Court determined that employment earnings are personal property. Accordingly, a tax on employment income is a tax on personal property. However, under section 87 of the *Indian Act*, personal property situated on the reserve is exempt from taxation. The purpose of section 87 is to preserve Indian entitlement to reserve land and to ensure that the use of property on reserve land is not eroded by the ability of governments to tax or creditors to seize.

With respect to the matter of Elizabeth Ann Poker, the Court concluded that, given the substantive designated funds paid by the Government of Canada to operate the school on a continuing basis and the establishment of the school pursuant to treaty obligation, the defendant's employment earnings were deemed to be situated on the reserve and were exempt from taxation.

Likewise, with respect to F. Marianne Folster, the Court concluded that the establishment of the hospital pursuant to the decision to provide health care to Indians by the Government of Canada, the present and continuing funding of the health services at the hospital by the Government of Canada, and the specific location of the hospital in relation to the reserve lands, the employment earnings of the defendant were deemed to be situated on the reserve and were exempt from taxation.

ISSUES

There are two issues before this Court:

1. whether income earned off the reserve is personal property purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands by virtue of subsection 90(1) of the *Indian Act*; and

LA DÉCISION DE LA COUR DE L'IMPÔT

La Cour de l'impôt a passé en revue les dispositions pertinentes de la *Loi sur les Indiens* et la jurisprudence concernant l'interprétation des dispositions législatives à caractère fiscal concernant les Indiens. La Cour a statué que le revenu d'emploi constitue un bien meuble. En conséquence, l'impôt touchant le revenu d'emploi est un impôt sur un bien meuble. Toutefois, l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* exempte de l'impôt les biens meubles situés sur la réserve. L'objet de l'article 87 consiste à préserver les droits des Indiens à leurs réserves et à éviter que les pouvoirs des gouvernements et des créanciers en matière de taxation et de saisie respectivement portent atteinte à l'utilisation des biens des Indiens situés sur les réserves.

En ce qui a trait à la cause d'Elizabeth Ann Poker, la Cour a conclu que le revenu d'emploi de la défenderesse était réputé situé sur la réserve et exempté de taxation, parce que le gouvernement du Canada versait des fonds désignés importants pour faire fonctionner l'école de façon continue et que l'école avait été établie en exécution d'une obligation imposée par un traité.

De la même façon, en ce qui a trait à F. Marianne Folster, le fait que l'hôpital ait été établi conformément à la décision prise par le gouvernement du Canada de fournir des soins de santé aux Indiens, le financement actuel et continu par le gouvernement du Canada des services de santé dispensés à l'hôpital et l'emplacement précis de l'hôpital par rapport à la réserve ont amené la Cour à conclure que le revenu d'emploi de la défenderesse était réputé situé sur la réserve et exempté de taxation.

LES QUESTIONS EN LITIGE

Deux questions doivent être tranchées par la Cour:

1. Le revenu gagné à l'extérieur de la réserve constitue-t-il un bien meuble acheté par Sa Majesté avec l'argent des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l'usage et au profit d'Indiens ou de bandes au sens du paragraphe 90(1) de la *Loi sur les Indiens*?

2. whether income earned off the reserve is personal property situated on the reserve and exempt from taxation by virtue of section 87 of the *Indian Act*.¹

RELEVANT STATUTORY PROVISIONS

For ease of reference, I will set out the relevant provisions of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended [subsection 81(1) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 46)], and the *Indian Act*.

Income Tax Act

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 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;

Indian Act

87. Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada or any Act of the legislature of a province, but subject to subsection (2) and 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.

¹ Howard L. Morry in "Taxation of Aboriginals in Canada" (1992), 21 *Man. L.J.* 426, states [at page 429]:

The battle in the courts for the Indian tax exemption is usually fought over whether an Indian's or Band's property is situated on a reserve, because if it is situated on a reserve it will be exempt from tax.

2. Le revenu gagné à l'extérieur de la réserve constitue-t-il un bien meuble situé sur la réserve et exempté de taxation par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*¹?

a

LES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES PERTINENTES

Pour plus de commodité, je reproduis les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, modifiée [paragraphe 81(1) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 46)], et de la *Loi sur les Indiens*.

Loi de l'impôt sur le revenu

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

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.

Loi sur les Indiens

87. Nonobstant toute autre loi du Parlement du Canada ou toute loi de la législature d'une province, mais sous réserve du paragraphe (2) et de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation, 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.

¹ Howard L. Morry a déclaré, dans «Taxation of Aboriginals in Canada» (1992), 21 *Man. L.J.* 426 [à la page 429]:

[TRADUCTION] Le débat mené devant les tribunaux judiciaires en ce qui a trait à l'exemption d'impôt des Indiens touche habituellement la question de savoir si les biens des Indiens ou des bandes sont situés sur une réserve, parce que s'ils sont situés sur une réserve, ils sont exemptés d'impôt.

Section 83 of the *Indian Act*, referred to in section 87, has no application. Subsection 87(2), also mentioned, was repealed in 1960 by S.C. 1960, c. 8, although the reference to it in what was formerly subsection 86(1) remains in the legislation quoted above.

89. (1) Subject to this Act, the real and personal property of an Indian or a band situated on a reserve is not subject to charge, pledge, mortgage, attachment, levy, seizure, distress or execution in favour or at the instance of any person other than an Indian.

(2) A person who sells to a band or a member of a band a chattel under an agreement whereby the right of property or right of possession thereto remains wholly or in part in the seller, may exercise his rights under the agreement notwithstanding that the chattel is situated on a reserve.

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.

(2) Every transaction purporting to pass title to any property that is by this section deemed to be situated on a reserve, or any interest in such property, is void unless the transaction is entered into with the consent of the Minister or is entered into between members of a band or between the band and a member thereof.

(3) Every person who enters into any transaction that is void by virtue of subsection (2) is guilty of an offence, and every person who, without the written consent of the Minister, destroys personal property that is by this section deemed to be situated on a reserve, is guilty of an offence.

THE NATURE AND PURPOSE OF THE EXEMPTION FROM TAXATION

The purpose of sections 87 and 90 of the *Indian Act* was discussed by La Forest J. in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, and cited with approval in *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877. In *Mitchell*, *supra*, La Forest J. [at pages 130-131] expressed the view that the purpose of the sections was to preserve the entitlement of Indians to their reserve lands and to ensure that the use of their property on their reserve lands was not eroded by the ability of governments to tax or creditors to seize:

L'article 83 de la *Loi sur les Indiens*, mentionné à l'article 87, ne s'applique pas. Le paragraphe 87(2), aussi mentionné, a été abrogé en 1960 par S.C. 1960, ch. 8, bien qu'on trouve encore dans les dispositions citées ci-dessus un renvoi à ce paragraphe dans la disposition qui constituait à l'origine le paragraphe 86(1).

89. (1) Sous réserve de la présente loi, les biens réels et personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve ne peuvent pas faire l'objet d'un privilège, d'un nantissement, d'une hypothèque, d'une opposition, d'une réquisition, d'une saisie ou d'une exécution en faveur ou à la demande d'une personne autre qu'un Indien.

(2) Une personne, qui vend à une bande ou à un membre d'une bande un bien meuble en vertu d'une entente selon laquelle le droit de propriété ou le droit de possession y relatif demeure acquis en tout ou en partie au vendeur, peut exercer ses droits aux termes de l'entente, même si le bien meuble est situé sur une réserve.

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.

(2) Toute opération tendant à transporter le titre à un bien considéré, selon le présent article, comme situé sur une réserve, ou tout intérêt dans un semblable bien, est nulle à moins qu'elle n'ait lieu avec le consentement du Ministre ou ne soit conclue entre les membres d'une bande ou entre une bande et l'un de ses membres.

(3) Quiconque conclut une opération déclarée nulle par le paragraphe (2) est coupable d'une infraction; est aussi coupable d'une infraction quiconque détruit, sans le consentement écrit du Ministre, un bien personnel considéré, selon le présent article, comme situé sur une réserve.

LA NATURE ET L'OBJET DE L'EXEMPTION DE TAXATION

Le juge La Forest a examiné l'objet des articles 87 et 90 de la *Loi sur les Indiens* dans l'arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, cité avec approbation dans l'arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877. Dans l'affaire *Mitchell*, précitée, le juge La Forest [aux pages 130 et 131] a exprimé l'opinion que l'objet de ces articles est de préserver le droit des Indiens à leurs réserves et d'éviter que les pouvoirs des gouvernements et des créanciers en matière de taxation et de saisie respectivement portent atteinte à

The exemptions from taxation and distraint have historically protected the ability of Indians to benefit from this property in two ways. First, they guard against the possibility that one branch of government, through the imposition of taxes, could erode the full measure of the benefits given by that branch of government entrusted with the supervision of Indian affairs. Secondly, the protection against attachment ensures that the enforcement of civil judgments by non-natives will not be allowed to hinder Indians in the untrammelled enjoyment of such advantages as they had retained or might acquire pursuant to the fulfillment by the Crown of its treaty obligations. In effect, these sections shield Indians from the imposition of the civil liabilities that could lead, albeit through an indirect route, to the alienation of the Indian land base through the medium of foreclosure sales and the like; see Brennan J.'s discussion of the purpose served by Indian tax immunities in the American context in *Bryan v. Itasca County*, 426 U.S. 373 (1976), at p. 391.

In summary, the historical record makes it clear that ss. 87 and 89 of the *Indian Act*, the sections to which the deeming provision of s. 90 applies, constitute part of a legislative "package" which bears the impress of an obligation to native peoples which the Crown has recognized at least since the signing of the Royal Proclamation of 1763. From that time on, the Crown has always acknowledged that it is honour-bound to shield Indians from any efforts by non-natives to dispossess Indians of the property which they hold *qua* Indians, i.e., their land base and the chattels on that land base.

It is also important to underscore the corollary to the conclusion I have just drawn. The fact that the modern-day legislation, like its historical counterparts, is so careful to underline that exemptions from taxation and distraint apply only in respect of personal property situated on reserves demonstrates that the purpose of the legislation is not to remedy the economically disadvantaged position of Indians by ensuring that Indians may acquire, hold, and deal with property in the commercial mainstream on different terms than their fellow citizens. An examination of the decisions bearing on these sections confirms that Indians who acquire and deal in property outside lands reserved for their use, deal with it on the same basis as all other Canadians.

Accordingly, in keeping with the purpose of sections 87 and 90 of the *Indian Act*, it is necessary to determine whether the Indian holds the property in question *qua* Indian on a reserve.

ANALYSIS, SECTION 90

It was not strenuously argued that the skills or services of the defendants were purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by

l'utilisation des biens des Indiens situés sur les réserves:

Historiquement, les exemptions de taxe et de saisie ont protégé de deux façons la capacité des Indiens de profiter de cette propriété. Premièrement, elles empêchent qu'un palier de gouvernement, par l'imposition de taxes, puisse porter atteinte à l'intégrité des bénéfices accordés par le palier de gouvernement responsable du contrôle des affaires indiennes. Deuxièmement, la protection contre les saisies assure que l'exécution de jugements obtenus par des non-Indiens en matière civile ne pourra entraver les Indiens dans la libre jouissance des avantages qu'ils ont acquis ou pourront acquérir conformément à l'exécution par la Couronne de ses obligations prévues par traité. Dans les faits, ces articles ont protégé les Indiens contre l'imposition d'obligations de nature civile qui pouvaient conduire, quoique indirectement, à l'aliénation de leurs terres à la suite de ventes forcées et par d'autres moyens semblables; voir l'examen par le juge Brennan du but des exemptions de taxe accordées aux Indiens en contexte américain dans l'arrêt *Bryan v. Itasca County*, 426 U.S. 373 (1976), à la p. 391.

En résumé, le dossier historique indique clairement que les art. 87 et 89 de la *Loi sur les Indiens*, auxquels s'applique la présomption de l'art. 90, font partie d'un ensemble législatif qui fait état d'une obligation envers les peuples autochtones, dont la Couronne a reconnu l'existence tout au moins depuis la signature de la Proclamation royale de 1763. Depuis ce temps, la Couronne a toujours reconnu qu'elle est tenue par l'honneur de protéger les Indiens de tous les efforts entrepris par des non-Indiens pour les déposséder des biens qu'ils possèdent en tant qu'Indiens, c'est-à-dire leur territoire et les chatels qui y sont situés.

Il est également important de souligner la conséquence de la conclusion que je viens de tirer. Le fait que la loi contemporaine, comme sa contrepartie historique, prenne tant de soin pour souligner que les exemptions de taxe et de saisie ne s'appliquent que dans le cas des biens personnels situés sur des réserves démontre que l'objet de la Loi n'est pas de remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens en leur assurant le pouvoir d'acquérir, de posséder et d'aliéner des biens sur le marché à des conditions différentes de celles applicables à leurs concitoyens. Un examen des décisions portant sur ces articles confirme que les Indiens qui acquièrent et aliènent des biens situés à l'extérieur des terres réservées à leur usage le font aux mêmes conditions que tous les autres Canadiens.

Par conséquent, pour respecter l'objet des articles 87 et 90 de la *Loi sur les Indiens*, il faut déterminer si un Indien possède le bien en cause en tant qu'Indien sur la réserve.

ANALYSE, ARTICLE 90

Il n'a pas été soutenu vigoureusement que les compétences ou les services des défenderesses ont été achetés par Sa Majesté avec l'argent des Indiens ou

Parliament for the use and benefit of Indians. This proposition was discussed and rejected by Thurlow A.C.J. in *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 (T.D.) [at page 108]; affd [[1985] F.C.J. No. 820 (QL)] (F.C.A.); leave to appeal to S.C.C. denied, February 28, 1986 [[1986] 1 S.C.R. xi]:

In my opinion, it is not possible to regard the salaries here in question as “personal property that was purchased by Her Majesty” within the meaning of paragraph 90(1)(a) and I am unable to accept counsel’s submission that the paragraph should be interpreted as if it read “personal property that was . . . monies appropriated by Parliament” as I think that grammatically the word “purchased by Her Majesty with” govern the whole of the remainder of the paragraph. The provision therefore cannot apply.

In *Horn v. M.N.R.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59 (T.C.C.), the Court also found that the appellant’s skills, training and background were not and could not have been purchased by Her Majesty. Lamarre Proulx T.C.J. stated [at page 62]:

With respect to the first proposition, I would say that Her Majesty cannot purchase the appellant’s skills and training as the appellant cannot divest herself of such skills or training. Such a proposition appears to me as a contract for slavery, something which is surely not meant by counsel for the appellant. In *Rapistan Canada Ltd. v. M.N.R.*, 48 D.L.R. (3d) 613 at page 616, Chief Justice Jaccett stated that:

. . . as far as I know, under no system of law in Canada, does knowledge, skill or experience constitute “property” that can be the subject matter of a gift, grant or assignment As I understand the law, knowledge or ideas, as such, do not constitute property.

The decisions in *National Indian Brotherhood*, *supra*, and *Horn*, *supra*, were subsequently applied in *Paul (D.N.) v. M.N.R.*, [1990] 1 C.T.C. 2413 (T.C.C.) and *Boissoneau v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)*, [1992] T.C.J. No. 338 (QL).

I accept the reasoning articulated in the above-noted cases. Salary or wages are not purchased by Her Majesty. Rather, salary or wages are paid by Her Majesty for services rendered by her employees out of monies appropriated for that purpose by Parliament. Accordingly, the employment income of the defendants is not property purchased by Her Majesty

des fonds votés par le Parlement à l’usage et au profit d’Indiens. Cette proposition a été examinée et rejetée par le juge en chef adjoint Thurlow dans l’affaire *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103 (1^{re} inst.) [à la page 108]; conf. [[1985] A.C.F. n° 820 (QL)] (C.A.F.); autorisation de pourvoi devant la C.S.C. refusée le 28 février 1986 [[1986] 1 R.C.S. xi]:

À mon avis, il n’est pas possible de considérer le traitement en question comme «les biens personnels qui ont été achetés par Sa Majesté» au sens de l’alinéa 90(1)a) et je ne peux pas admettre l’allégation de l’avocat que ledit alinéa doit être interprété comme s’il se lisait «biens personnels qui ont été . . . des deniers . . . votés par le Parlement» car j’estime que, du point de vue grammatical, le membre de phrase «achetés par Sa Majesté avec» régit tout le reste de l’alinéa. La disposition n’est donc pas applicable.

Dans l’affaire *Horn c. M.R.N.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59 (C.C.I.), la Cour a aussi conclu que les compétences, la formation et les antécédents de l’appelante n’avaient pas été achetés par Sa Majesté et ne pouvaient pas l’avoir été. Le juge Lamarre Proulx de la Cour de l’impôt a déclaré [à la page 62]:

Pour ce qui est de la première proposition, je dirais que Sa Majesté ne peut pas acheter les compétences et la formation de l’appelante car l’appelante ne peut pas se départir elle-même de ses compétences et de sa formation. Une telle proposition m’apparaît comme une forme d’esclavage, et ce n’est certainement pas ce qu’a voulu dire l’avocat de l’appelante. Dans l’affaire *Rapistan Canada Ltd. v. M.N.R.*, 48 D.L.R. (3d) 613, le juge [en chef] Jaccett a déclaré à la page 616:

Ces connaissances, compétence ou expérience, pour autant que je sache, ne constituent pas, au regard d’aucun système juridique au Canada des «biens» pouvant faire l’objet d’une donation, d’un octroi ou d’une cession, . . . Si je comprends bien la loi, les connaissances ou les idées en tant que telles, ne constituent pas des biens.

Les décisions *National Indian Brotherhood*, précitée, et *Horn*, précitée, ont été appliquées par la suite dans les affaires *Paul (D.N.) c. M.R.N.*, [1990] 1 C.T.C. 2413 (C.C.I.) et *Boissoneau c. Canada (Ministre du Revenu national—M.R.N.)*, [1992] A.C.I. n° 338 (QL).

J’accepte le raisonnement formulé dans les causes susmentionnées. Les traitements ou les salaires ne sont pas achetés par Sa Majesté. Sa Majesté paie plutôt les traitements ou les salaires, en contrepartie des services fournis par ses employés, au moyen des fonds votés à cette fin par le Parlement. En conséquence, le revenu d’emploi des défenderesses n’est

and is not situated on a reserve. The employment income is not exempt from taxation by virtue of subsection 90(1) of the *Indian Act*.

ANALYSIS, SECTION 87

(1) Employment Income and the Incidence of Taxation:

The Supreme Court's decision in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, stands for the proposition that the receipt of employment income is personal property for the purpose of the exemption from taxation provided by the *Indian Act*. Moreover, the inclusion of personal property in the calculation of a taxpayer's income gives rise to a tax in respect of that personal property within the meaning of the *Indian Act*, despite the fact that the tax is on the person rather than on the property directly. Dickson J. (as he then was) reasoned [at page 41]:

As I read it, s. 87 creates an exemption for both persons and property. It does not matter then that the taxation of employment income may be characterized as a tax on persons, as opposed to a tax on property.

Most of the requirements of section 87 of the *Indian Act* have been met in the cases at bar. The receipt of employment income is personal property, as determined by *Nowegijick, supra*. The property is owned by Indians. The Indians are being taxed in respect of that property, since it is being included in their income for the purpose of income taxation. The remaining question is whether the property in question is situated on a reserve.

(2) The Test for *Situs* Under the *Indian Act*:

The Supreme Court of Canada considered the *situs* of property pursuant to section 87 of the *Indian Act* in both *Nowegijick, supra* and *Williams, supra*.

Traditionally, the residence of the debtor—the person paying the income—was of primary importance. In *National Indian Brotherhood, supra*, Thurlow A.C.J. stated [at page 109]:

pas un bien acheté par Sa Majesté et n'est pas situé sur une réserve. Le revenu d'emploi n'est pas exempté de taxation par application du paragraphe 90(1) de la *Loi sur les Indiens*.

a

ANALYSE, ARTICLE 87

(1) Le revenu d'emploi et l'incidence de l'impôt:

b

La décision rendue par la Cour suprême dans l'affaire *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, appuie la proposition selon laquelle le revenu d'emploi est un bien meuble aux fins de l'exemption de taxation prévue dans la *Loi sur les Indiens*. De plus, l'inclusion d'un bien meuble dans le calcul du revenu d'un contribuable donne lieu à l'imposition de ce bien meuble au sens de la *Loi sur les Indiens*, malgré qu'il s'agisse d'un impôt personnel plutôt que d'un impôt prélevé directement sur le bien. Le juge Dickson (qui n'était pas encore juge en chef) a déclaré [à la page 41]:

Selon moi, l'art. 87 crée une exemption à l'égard des personnes et des biens. Il est donc sans importance que la taxation du revenu tiré d'un emploi puisse être qualifiée d'impôt personnel et non pas d'impôt réel.

La plupart des exigences posées par l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* ont été respectées dans les causes dont je suis saisi. Le revenu d'emploi est un bien meuble, comme il en ressort de l'arrêt *Nowegijick, précité*. Ce bien appartient à des Indiennes. Les Indiennes sont imposées relativement à ce bien, étant donné qu'il est inclus dans leur revenu aux fins de l'impôt sur le revenu. La question qui demeure irrésolue est celle de savoir si le bien en cause est situé sur une réserve.

h

(2) Le critère du *situs* sous le régime de la *Loi sur les Indiens*:

La Cour suprême du Canada a examiné le *situs* d'un bien sous le régime de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, dans les deux affaires *Nowegijick* et *Williams, précitées*.

Traditionnellement, la résidence du débiteur, soit la personne qui verse le revenu, revêt une importance primordiale. Dans la décision *National Indian Brotherhood, précitée*, le juge en chef adjoint Thurlow a déclaré [à la page 109]:

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.*

This conclusion was cited with approval in *Nowegijick, supra* [at page 34]:

The Crown conceded in argument, correctly in my view, that the situs of the salary which Mr. Nowegijick received was sited 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 that the wages were payable. See Cheshire and North, *Private International Law* (10th ed., 1979) at pp. 536 *et seq.* and also the judgment of Thurlow A.C.J. in *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 particularly at pp. 109 *et seq.*

However, in *Williams, supra*, the Supreme Court moved away from a strict "residence of the debtor" construction of the situs test. Instead, the Court [at pages 890-891] adopted a purposive approach, in keeping with the intent of section 87 of the *Indian Act*:

In resolving this question, it is readily apparent that to simply adopt general conflicts principles in the present context would be entirely out of keeping with the scheme and purposes of the *Indian Act* and *Income Tax Act*. The purposes of the conflict of laws have little or nothing in common with the purposes underlying the *Indian Act*. It is simply not apparent how the place where a debt may normally be enforced has any relevance to the question whether to tax the receipt of the payment of that debt would amount to the erosion of the entitlement of an Indian *qua* Indian on a reserve. The test for situs under the *Indian Act* must be constructed according to its purposes, not the purposes of the conflict of laws. Therefore, the position that the residence of the debtor exclusively determines the situs of benefits such as those paid in this case must be closely reexamined in light of the purposes of the *Indian Act*. It may be that the residence of the debtor remains an important factor, or even the exclusive one. However, this conclusion cannot be directly drawn from an analysis of how the conflict of laws deals with such an issue.

Although *Williams, supra*, did not overrule the test applied in *Nowegijick, supra*, the Court found that the residence of the debtor test alone was not determina-

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^e édition, pages 420 et suivantes.

Cette conclusion a été citée avec approbation dans l'arrêt *Nowegijick*, précité [à la page 34]:

Sa Majesté a reconnu au cours des plaidoiries, avec raison selon moi, que le situs du salaire de M. Nowegijick était 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. Voir Cheshire et North, *Private International Law* (10^e éd., 1979), aux pp. 536 et suiv. et aussi le jugement du juge en chef adjoint Thurlow dans l'affaire *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103, particulièrement aux pp. 109 et suivantes.

Toutefois, dans l'affaire *Williams*, précitée, la Cour suprême s'est écartée de l'interprétation stricte du critère du situs fondée sur la «résidence du débiteur». La Cour [aux pages 890 et 891] a plutôt adopté une méthode axée sur les buts poursuivis, en accord avec l'esprit de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*:

En répondant à cette question, il est évident qu'il serait complètement contraire à l'économie et aux objets de la *Loi sur les Indiens* et de la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'adopter simplement les principes généraux du droit international privé dans le présent contexte. En effet, les objets du droit international privé ont peu sinon rien en commun avec ceux qui sous-tendent la *Loi sur les Indiens*. On ne voit pas en quoi le lieu d'exécution normal d'une dette est pertinent pour décider si l'imposition de la réception du paiement de la dette représenterait une atteinte aux droits détenus par un Indien à titre d'Indien sur une réserve. Le critère du situs en vertu de la *Loi sur les Indiens* doit être interprété conformément aux objets de cette loi et non à ceux du droit international privé. En conséquence, il faut réexaminer attentivement, en fonction des objets de la *Loi sur les Indiens*, si l'on doit retenir la résidence du débiteur comme facteur exclusif pour déterminer le situs de prestations comme celles qui ont été versées en l'espèce. Il se peut que la résidence du débiteur demeure un facteur important, voire même le seul. Toutefois, on ne peut arriver directement à cette conclusion à partir d'une analyse de la façon dont le droit international privé tranche cette question.

L'arrêt *Williams*, précité, n'a pas écarté le critère appliqué dans l'affaire *Nowegijick*, précitée, mais la Cour a conclu que le critère de la résidence du débi-

tive of *situs*.² The personal property at issue in *Williams*, *supra*, was unemployment insurance benefits; however, it is reasonable that the same purposive approach should be adopted when considering the *situs* of employment income.

(3) The Test for *Situs* of Employment Income:

In *Williams*, *supra*, Gonthier J. set out the test by which to fix the *situs* of unemployment insurance benefits in the context of the *Indian Act* [at pages 892-893]:

The approach which best reflects these concerns is one which analyzes the matter in terms of categories of property and types of taxation. For instance, connecting factors may have different relevance with regard to unemployment insurance benefits than in respect of employment income, or pension benefits. The first step is to identify the various connecting factors which are potentially relevant. These factors should then be analyzed to determine what weight they should be given in identifying the location of the property, in light of three considerations: (1) the purpose of the exemption under the *Indian Act*; (2) the type of property in question; and (3) the nature of the taxation of that property. The question with regard to each connecting factor is therefore what weight should be given that factor in answering the question whether to tax that form of property in that manner would amount to the erosion of the entitlement of the Indian *qua* Indian on a reserve.

This broad test, although adopted in the context of unemployment insurance benefits, applies equally well to employment income. Indeed, it appears that the Court envisioned the application of the more flexible approach to different situations:

This approach preserves the flexibility of the case by case approach, but within a framework which properly identifies the weight which is to be placed on various connecting factors. Of course, the weight to be given various connecting factors cannot be determined precisely. However, this approach has the advantage that it preserves the ability to deal appropriately with future cases which present considerations not previously apparent.

In the case at bar, I would apply the connecting factors test to determine the *situs* of the employment income.

² In response to the change initiated by the *Williams*, *supra*, decision, Revenue Canada did not renew the Indian Remission Order. This order provided for the remission of taxes with respect to income earned by an Indian for employment on a reserve.

teur n'était pas en soi déterminant en ce qui a trait au *situs*². Le bien meuble en cause dans l'affaire *Williams*, précitée, consistait en des prestations d'assurance-chômage; toutefois, il est raisonnable de conclure à la nécessité d'adopter la même méthode, axée sur les buts poursuivis, pour déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi.

(3) Le critère de détermination du *situs* du revenu d'emploi:

Dans l'arrêt *Williams*, précité, le juge Gonthier a énoncé le critère de détermination du *situs* des prestations d'assurance-chômage dans le contexte de la *Loi sur les Indiens* [aux pages 892 et 893]:

La méthode qui tient le mieux compte de ces préoccupations est celle qui analyse la situation sous le rapport des catégories de biens et des types d'imposition. Par exemple, la pertinence des facteurs de rattachement peut varier selon qu'il s'agit de prestations d'assurance-chômage, de revenu d'emploi ou de prestations de pension. Il faut d'abord identifier les divers facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents. On doit ensuite analyser ces facteurs pour déterminer le poids à leur accorder afin d'identifier l'emplacement du bien, en tenant compte de trois choses: (1) l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*, (2) le genre de bien en cause et (3) la nature de l'imposition de ce bien. Il s'agit donc de déterminer, relativement à chaque facteur de rattachement, le poids qui devrait lui être accordé pour décider si l'imposition en cause de ce type de bien représenterait une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien sur une réserve.

Bien qu'il ait été adopté dans le contexte des prestations d'assurance-chômage, ce critère de portée étendue s'applique également au revenu d'emploi. En effet, il semble que la Cour ait envisagé l'application de cette méthode plus souple à différentes situations:

Cette méthode conserve la souplesse de la méthode cas par cas, mais à l'intérieur d'un cadre qui identifie correctement le poids à accorder à divers facteurs de rattachement. Il est évident que ce poids ne peut être déterminé avec précision. Cette méthode a cependant l'avantage de préserver la capacité de traiter de façon appropriée les cas qui, à l'avenir, présenteront des considérations jusque-là non évidentes.

En l'espèce, j'appliquerais le critère des facteurs de rattachement pour déterminer le *situs* du revenu d'emploi.

² En réaction au changement amorcé par l'arrêt *Williams*, précité, Revenu Canada n'a pas renouvelé le Décret de remise visant les Indiens. Ce décret prévoyait la remise des impôts relatifs au revenu qu'un Indien tire d'un emploi sur une réserve.

(4) Case Law:

The connecting factors test, articulated in *Williams, supra*, has subsequently been applied in two decisions of the Tax Court.³ This is the first time, since *Williams, supra*, that this issue is raised in the Federal Court.

In *Brant (H.W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2635 (T.C.C.), the plaintiff was a status Indian and lived on a reserve. He worked as an auditor for Revenue Canada and claimed that his salary and family allowance payments were not subject to tax, pursuant to section 87 of the *Indian Act*. The plaintiff further claimed that the taxation of his salary and family allowance payments violated his equality rights under the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]]. Sobier T.C.C.J. determined the relevant connecting factors for employment income and concluded that the source of Brant's employment income was general government revenue and not property from a source situated in a reserve which required protection from erosion. Brant earned his income in the general commercial mainstream. If an Indian chose to work in the general commercial mainstream, the income was not exempt from taxation. To allow an exemption in such a case would attempt to remedy the economically disadvantaged position of Indians who cannot find employment on a reserve. He rejected arguments that taxation of the plaintiff's income was a violation of his equality rights.

³ There have been four decisions of the Tax Court subsequent to the Supreme Court of Canada's judgement in *Williams, supra*. In *Federation of Saskatchewan Indians v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2117 (T.C.C.), the *Williams* decision is not mentioned. This is not surprising given that the Supreme Court released its decision only a month prior to the judgment in *Federation of Saskatchewan Indians, supra*. In *Boissoneau v. Canada (Minister of National Revenue—M.N.R.)*, *supra*, Rip T.C.J. only cites *Williams, supra*, as a footnote and states "I have considered the reasons of the Supreme Court of Canada in *Glen Williams v. Her Majesty the Queen* (unreported) and I am of the view they do not assist the appellant."

(4) La jurisprudence:

Le critère des facteurs de rattachement énoncé dans l'affaire *Williams*, précitée, a été appliqué par la suite dans deux décisions de la Cour de l'impôt³. C'est la première fois, depuis le prononcé de l'arrêt *Williams*, précité, que cette question est soulevée devant la Cour fédérale.

Dans l'affaire *Brant (H.W.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2635 (C.C.I.), le demandeur était un Indien inscrit qui vivait sur la réserve. Il travaillait en qualité de vérificateur pour Revenu Canada et a prétendu que son traitement et ses allocations familiales n'étaient pas assujettis à l'impôt par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Le demandeur faisait en outre valoir que l'imposition de son traitement et de ses allocations familiales violait ses droits à l'égalité protégés par la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la Partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]]. Le juge Sobier de la Cour de l'impôt a déterminé les facteurs de rattachement pertinents en ce qui a trait au revenu d'emploi et il a conclu que le revenu d'emploi de M. Brant provenait du revenu général du gouvernement et qu'il ne s'agissait pas d'un bien dont la source était située sur une réserve et qui devait être protégé contre toute atteinte. Monsieur Brant gagnait son revenu sur le marché ordinaire. Si un Indien choisit de travailler sur le marché ordinaire, son revenu n'est pas exempté de taxation. Accorder une exemption en pareil cas, reviendrait à essayer de remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens qui ne peuvent trouver un emploi sur une réserve. Il a rejeté les arguments selon lesquels l'im-

³ La Cour de l'impôt a rendu quatre décisions depuis que la Cour suprême du Canada a prononcé son arrêt dans l'affaire *Williams*, précitée. Dans la décision *Federation of Saskatchewan Indians c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2117 (C.C.I.), l'arrêt *Williams* n'est pas mentionné. Cela n'est pas surprenant étant donné que la Cour suprême a prononcé cet arrêt un mois à peine avant le prononcé du jugement dans l'affaire *Federation of Saskatchewan Indians, supra*. Dans la décision *Boissoneau c. Canada (Ministre du Revenu national—M.R.N.)*, précitée, le juge Rip de la Cour de l'impôt s'est contenté de mentionner l'arrêt *Williams*, précité, dans une note de bas de page et de déclarer : «J'ai examiné les motifs de la Cour suprême du Canada exposés dans l'arrêt *Glen Williams v. Her Majesty the Queen* (non publié) et je suis d'avis qu'ils n'apportent aucun secours à l'appellant».

In *McNab (B.) v. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 2547 (T.C.C.), the plaintiff was a status Indian and resided on a reserve. She was employed by the Saskatchewan Treaty Women's Council. The Council was partially funded by the Governments of Canada and Saskatchewan. Its mandate was to promote health care and protection for Native women and children in Saskatchewan. The Tax Court found that the Council was located on a reserve and the plaintiff was paid on the reserve. However, she performed most of the duties of her employment off the reserve. Beaubier T.C.C.J. concluded [at pages 2551-2552] that the salary paid to the plaintiff constituted personal property of an Indian situated on a reserve:

All of her work was with Indians and all of her work was on the instructions of an employer whose sole purpose was to benefit Indians on reserves.

The preponderance of evidence presented in this case enables the appellant to fall within the exemptions contained in subsection 87(1) of the *Indian Act* because the combined force of the connecting factors, when taken together, indicate that the salary was the personal property of an Indian situated on a reserve.

(5) Application to the Case at Bar:

In determining whether the employment income in question is situated on the reserve, the first step is to identify the various connecting factors which are potentially relevant. These factors should then be analyzed to determine what weight they should be given in identifying the location of the property, in light of (1) the purpose of the exemption under the *Indian Act*; (2) the type of property in question; and (3) the nature of the taxation of that property. The Court must ask whether taxation of that form of property would amount to the erosion of the entitlement of that property of the Indian *qua* Indian on a reserve. This test depends on all of the circumstances surrounding the property being taxed.

According to the interpretation provided by Revenue Canada in *Interpretation Bulletin* IT-62, the location where the duties of employment are carried out

position du revenu du demandeur violait ses droits à l'égalité.

Dans l'affaire *McNab (B.) c. Canada*, [1992] 2 C.T.C. 2547 (C.C.I.), la demanderesse était une Indienne inscrite qui résidait sur la réserve. Elle travaillait pour le Saskatchewan Treaty Women's Council. Cet organisme était financé partiellement au moyen de fonds provenant du gouvernement du Canada et de la Saskatchewan. Son mandat consistait à promouvoir les soins de santé et la protection des femmes et des enfants autochtones en Saskatchewan. La Cour de l'impôt a conclu que l'organisme était situé sur une réserve et que la demanderesse était payée sur la réserve. Toutefois, elle exécutait la plupart des tâches reliées à son emploi à l'extérieur de la réserve. Le juge Beaubier de la Cour de l'impôt a conclu [aux pages 2551 et 2552] que le salaire versé à la demanderesse constituait un bien meuble d'un Indien situé sur une réserve:

L'appelante accomplissait toutes ses tâches avec des Indiens et sous l'autorité d'un employeur dont l'unique mission consistait à améliorer les conditions de vie des Indiens vivant sur les réserves.

Conformément à la prépondérance de la preuve présentée en l'espèce, l'appelante peut bénéficier des exemptions prévues au paragraphe 87(1) de la *Loi sur les Indiens* parce que l'ensemble des facteurs de rattachement indiquent clairement que le versement du salaire constituait le bien personnel d'une Indienne situé sur une réserve.

(5) Application à la présente cause:

Pour déterminer si le revenu d'emploi en cause est situé sur la réserve, la première étape consiste à repérer les différents facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents. Il faut ensuite analyser ces facteurs pour apprécier le poids à leur accorder dans la détermination de l'emplacement du bien en tenant compte (1) de l'objet de l'exemption prévue par la *Loi sur les Indiens*; (2) du genre de bien en cause et (3) de la nature de l'imposition de ce bien. La Cour doit décider si l'imposition de ce type de bien porte atteinte aux droits d'un Indien sur ce bien à titre d'Indien sur la réserve. Ce critère tient compte de toutes les circonstances en ce qui a trait aux biens imposés.

Selon l'interprétation fournie par Revenu Canada dans son *Bulletin d'interprétation* IT-62, l'endroit où les fonctions d'un poste sont exercées a une impor-

is paramount in determining the *situs* of the employment income. Paragraphs 6(g) and (h) of the *Interpretation Bulletin* provide:

6. . . .

(g) The key factor in determining whether or not a specific item of income received by an Indian is taxable or exempt is the location of where the income is earned. Income earned on a reserve by an Indian is considered exempt. Income earned away from the reserve is taxable.

(h) Different types of income have different criteria for establishing whether they are on or off the reserve. Some of the types of income may be classified as follows:

(i) Salary and wages are considered to be earned where the services are performed. For an office worker this is the office at or out of which his duties are performed; for a construction worker employed on a project it is the job-site; for a teacher it is the school and so on. The principal office of his employer, the location where he is paid or from which his pay is issued are not usually relevant in determining the location of income from an office or employment. In some cases it will be found that employment is partly on and partly off the reserve. In these cases a reasonable allocation must be made between exempt and taxable income, based on the facts of the particular case.

However, Interpretation Bulletins are not law and I would respectfully disagree with the emphasis Revenue Canada has placed on the location where the duties of employment are performed in determining the *situs* of the income. Indians who work for non-Indian businesses, provided they work on the reserve, receive their tax exemption without question. The effect of Revenue Canada's emphasis is to penalize Indians who may work for an on-reserve employer or whose employment services Indian communities, but who perform their duties off the reserve.

In *Nowegijick, supra*, Dickson J. urged a liberal interpretation of statutes relating to Indians [at page 36]:

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 a tax exemption that construction, in my

tance prépondérante dans la détermination du *situs* du revenu d'emploi. Voici ce que prévoient les alinéas 6g) et h) de ce *Bulletin d'interprétation*:

a 6. . . .

g) La provenance du revenu est l'élément essentiel qui permet de déterminer si une partie spécifique du revenu d'un Indien est imposable ou exemptée. Un revenu gagné dans une réserve par un Indien est réputé être exempté. Un revenu gagné hors d'une réserve est imposable.

b

h) Selon le genre de revenu, il existe différents critères permettant de déterminer si le revenu est gagné ou non dans une réserve. Certains genres de revenus peuvent être répartis de la façon suivante:

c

(i) La rémunération et le salaire sont réputés être gagnés à l'endroit où le travail est accompli. Pour un employé de bureau, il s'agit du bureau où ou à partir duquel il remplit ses fonctions; pour un ouvrier de la construction, travaillant à un projet, il s'agit du chantier; pour un professeur, il s'agit de l'école et ainsi de suite. Le bureau principal de son employeur, l'endroit où il est payé ou d'où provient la paye ne sont habituellement pas pertinents pour déterminer de quel bureau ou emploi provient le revenu. Dans certains cas, on constatera qu'une partie du travail est accomplie dans la réserve et l'autre partie à l'extérieur. Une répartition raisonnable doit alors être faite entre le revenu exempté et le revenu imposable, en se fondant sur les données pertinentes de chaque cas.

d

e

Toutefois, les bulletins d'interprétation n'ont pas force de loi et je ne suis pas d'accord avec l'accent que Revenu Canada met sur l'endroit où les fonctions d'un poste sont exercées aux fins de la détermination du *situs* du revenu. Les Indiens qui travaillent pour des entreprises non indiennes, reçoivent leur exemption d'impôt sans avoir à se battre, à condition qu'ils travaillent sur la réserve. L'accent mis sur ce facteur par Revenu Canada a pour effet de pénaliser les Indiens qui travaillent peut-être pour un employeur situé sur la réserve, ou qui desservent peut-être les communautés indiennes, mais qui exercent leurs fonctions à l'extérieur de la réserve.

f

g

h

Dans l'arrêt *Nowegijick*, précité, le juge Dickson s'est prononcé en faveur d'une interprétation libérale des lois concernant les Indiens [à la page 36]:

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

j

view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny the exemption.

In *Mitchell, supra*, La Forest J. somewhat tempered the liberal interpretation rule as it applies to statutes. However, he did not take issue with the principle that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed. In the case of treaties, the courts should attempt to construe various provisions as the Indians may be taken to have understood them. In the case of statutes, although they should still be given a liberal interpretation, the role of the courts is to glean the purpose intended by Parliament [at page 143]:

But as I view the matter, somewhat different considerations must apply in the case of statutes relating to Indians. Whereas a treaty is the product of bargaining between two contracting parties, statutes relating to Indians are an expression of the will of Parliament. Given this fact, I do not find it particularly helpful to engage in speculation as to how Indians may be taken to understand a given provision. Rather, I think the approach must be to read the Act concerned with a view to elucidating what it was that Parliament wished to effect in enacting the particular section in question. This approach is not a jettisoning of the liberal interpretative method. As already stated, it is clear that in the interpretation of any statutory enactment dealing with Indians, and particularly the *Indian Act*, it is appropriate to interpret in a broad manner provisions that are aimed at maintaining Indian rights, and to interpret narrowly provisions aimed at limiting or abrogating them. Thus if legislation bears on treaty promises, the courts will always strain against adopting an interpretation that has the effect of negating commitments undertaken by the Crown; see *United States v. Powers*, 305 U.S. 527 (1939), at p. 533.

At the same time, I do not accept that this salutary rule that statutory ambiguities must be resolved in favour of the Indians implies automatic acceptance of a given construction simply because it may be expected that the Indians would favour it over any other competing interpretation. It is also necessary to reconcile any given interpretation with the policies the Act seeks to promote.

A liberal interpretation of the statutory tax exemption provisions, coupled with an interpretation of Parliament's intent for the provisions, demands a comprehensive approach to the *situs* of employment income. It is not any one condition that determines the *situs* of employment income; rather, it is all of the connecting factors interpreted in light of the purpose of the tax exemption.

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'arrêt *Mitchell*, précité, le juge La Forest a en quelque sorte tempéré la règle de l'interprétation libérale appliquée aux textes législatifs. Toutefois, il n'a pas contesté le principe voulant que les traités et les textes législatifs concernant les Indiens soient interprétés de façon libérale. Dans le cas des traités, les tribunaux judiciaires doivent tenter d'interpréter leurs différentes dispositions de la façon dont on peut supposer que les Indiens les ont comprises. Dans le cas des textes législatifs, qui doivent aussi recevoir une interprétation libérale, le rôle des tribunaux judiciaires est toutefois de faire la lumière sur l'intention du législateur [à la page 143]:

Mais selon ma conception de l'affaire, des considérations quelque peu différentes doivent s'appliquer dans le cas des lois visant les Indiens. Alors qu'un traité est le produit d'une négociation entre deux parties contractantes, les lois relatives aux Indiens sont l'expression de la volonté du Parlement. Cela étant, je ne crois pas qu'il soit particulièrement utile d'essayer de déterminer comment les Indiens peuvent comprendre une disposition particulière. Je pense que nous devons plutôt interpréter la loi visée en tentant de déterminer ce que le Parlement voulait réaliser en adoptant l'article en question. Ce point de vue ne constitue pas un rejet de la méthode d'interprétation libérale. Comme je l'ai déjà dit, il est clair que dans l'interprétation d'une loi relative aux Indiens, et particulièrement de la *Loi sur les Indiens*, il convient d'interpréter de façon large les dispositions qui visent à maintenir les droits des Indiens et d'interpréter de façon restrictive les dispositions visant à les restreindre ou à les abroger. Donc si la loi porte sur des promesses contenues dans un traité, les tribunaux vont toujours s'efforcer de rejeter une interprétation qui a pour effet de nier les engagements pris par la Couronne; voir l'arrêt *United States v. Powers*, 305 U.S. 527 (1939), à la p. 533.

En même temps, je n'accepte pas que cette règle salutaire portant que les ambiguïtés législatives doivent profiter aux Indiens revienne à accepter automatiquement une interprétation donnée pour la simple raison qu'il peut être vraisemblable que les Indiens la préférerait à toute autre interprétation différente. Il est également nécessaire de concilier toute interprétation donnée avec les politiques que la Loi tente de promouvoir.

Une interprétation libérale des dispositions législatives créant l'exemption d'impôt, combinée à l'interprétation de l'intention du législateur, exige une perspective globale de la question du *situs* du revenu d'emploi. Une condition unique ne saurait déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi; il faut plutôt tenir compte de tous les facteurs de rattachement interprétés à la lumière de l'objet de l'exemption d'impôt.

Gonthier J. in *Williams, supra*, identified a number of potentially relevant connecting factors for determining the *situs* of unemployment insurance benefits: the residence of the debtor, the location of the employment which gives rise to the income, and the residence of the person receiving the employment income.

Although the Supreme Court declined to comment on the relevant connecting factors that are to be used in determining the *situs* of employment income, the same factors can also be applied to the case at bar. However, in the case of employment income, the factors to be given the greatest weight in this circumstance are the residence of the employer and the location where the duties of employment were performed. The residence of the defendants is also important, but less important than the previous factors.

The application of the connecting factors test to each defendant will be considered in turn.

ELIZABETH ANN POKER

The defendant received her pay cheque from the Frontier School Division. The administrative office of the employer is located on the reserve and the school is operated administratively from this office. Accordingly, the residence of the debtor (the employer) is on the reserve. Likewise, the defendant resided on the reserve. These connecting factors—the residence of the debtor and the residence of the person receiving the employment income—point to the reserve.

However, the location of the defendant's employment was not on the reserve. The school is located adjacent to, but not within, the geographical boundaries of the reserve. The defendant's duties of employment were primarily performed at the school, off the reserve.

Although the place of employment was not physically on the reserve, the nature or purpose of the defendant's employment is closely connected to the reserve. The school in question and the schools on the reserve were seen as one system by the Frontier School Division and the Norway House Indian Band. The defendant's work was performed off the reserve

Dans l'arrêt *Williams*, précité, le juge Gonthier a énuméré un certain nombre de facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents à la détermination du *situs* des prestations d'assurance-chômage: la résidence du débiteur, l'emplacement de l'emploi qui engendre le revenu et la résidence de la personne qui reçoit le revenu d'emploi.

Bien que la Cour suprême ait refusé de formuler des commentaires sur les facteurs de rattachement pertinents qu'il faut utiliser pour déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi, les mêmes facteurs peuvent être appliqués en l'espèce. En ce qui a trait au revenu d'emploi, les facteurs auxquels il faut toutefois accorder le plus de poids sont la résidence de l'employeur et l'endroit où les fonctions de l'emploi sont exercées. La résidence des défenderesses a une certaine importance, quoique moindre que celle rattachée aux premiers facteurs.

J'appliquerai le critère des facteurs de rattachement à chacune des défenderesses, séparément.

ELIZABETH ANN POKER

La défenderesse recevait son chèque de paye de la Division scolaire Frontier. Le bureau administratif de l'employeur est situé sur la réserve et l'école est administrée à partir de ce bureau. En conséquence, la résidence du débiteur (l'employeur) se trouve sur la réserve. La défenderesse réside elle aussi sur la réserve. Ces facteurs de rattachement, soit la résidence du débiteur et la résidence de la personne qui reçoit le revenu d'emploi, désignent la réserve.

Toutefois, le lieu d'emploi de la défenderesse ne se situait pas sur la réserve. L'école est adjacente à la réserve, mais n'est pas située à l'intérieur de ses limites géographiques. La défenderesse exerçait principalement ses fonctions à l'école, à l'extérieur de la réserve.

Bien que le lieu de travail précis de la défenderesse n'ait pas été situé de fait sur la réserve, la nature ou l'objet de son emploi étaient étroitement liés à la réserve. L'école en cause et les écoles situées sur la réserve sont considérées comme appartenant à un seul et même réseau par la Division scolaire Frontier et par la bande indienne de Norway House. La défen-

on instructions from her employer. Most of the students attending the school were Indians. The Government of Canada provided substantial operating funds to the school as part of its programme to fund services, including education, for Indians. The circumstances surrounding the employment, and the income earned therefrom, overwhelmingly point to the reserve.

The defendant's employer and her residence are on the reserve. The location of her employment is off the reserve. However, the circumstances surrounding her employment are very closely connected to the reserve. Accordingly, I have determined that the defendant's employment earnings are deemed to be situated on the reserve and were exempt from taxation.

By no means am I extending the definition of a "reserve" or creating a "notional reserve" outside of the reserve boundaries. There is a long line of authority that admonishes against such an extension: see *National Indian Brotherhood, supra*; *Gamble and Marion v. M.N.R.* (September 24, 1987), 83-1126 (IT) and 85-593 (IT) (T.C.C.) [not reported]; *Pachanos (V.) v. M.N.R.*, [1990] 2 C.T.C. 2273 (T.C.C.); *Kirkness (M.F.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2028 (T.C.C.); *Faries (B.L.) v. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2295 (T.C.C.). It is undisputed that the defendant performed the duties of her employment off the reserve.

Rather, in concluding that the defendant's income is situated on the reserve, I am taking into account the combined force of the connecting factors and the circumstances surrounding the employment. Not to consider the circumstances surrounding the employment does not accord with the purpose of the tax exemption in the *Indian Act* as stated in *Mitchell, supra*, and *Williams, supra*. The predominance of a single connecting factor, be it the residence of the debtor or the location where the duties of employment were performed, does not address the erosion of the entitlement of an Indian *qua* an Indian on a reserve. In *Williams, supra*, Gonthier J. stated [at page 891] that "it is simply not apparent how the place where a debt may normally be enforced has any

deresse accomplissait son travail à l'extérieur de la réserve, conformément aux instructions reçues de son employeur. La plupart des élèves qui fréquentaient l'école étaient des Indiens. Le gouvernement du Canada a fourni des fonds de fonctionnement importants à l'école dans le cadre de son programme de financement de services, et notamment de services éducatifs, au profit des Indiens. Les circonstances relatives à l'emploi et au revenu tiré de cet emploi désignent la réserve de façon prépondérante.

L'employeur de la défenderesse et sa résidence se trouvaient sur la réserve. Son lieu de travail se situait à l'extérieur de la réserve. Toutefois, les circonstances entourant son emploi étaient très étroitement liées à la réserve. En conséquence, j'ai statué que le revenu d'emploi de la défenderesse est réputé être situé sur la réserve et exempté de taxation.

Je ne veux d'aucune façon étendre la portée de la définition du terme «réserve» ou créer une «réserve théorique» qui déborde les frontières de la réserve. Une abondante jurisprudence s'y oppose: voir les décisions *National Indian Brotherhood*, précitée; *Gamble et Marion c. M.R.N.*, le 24 septembre 1987, 83-1126 (IT) et 85-593 (IT) (C.C.I.) [non publiée]; *Pachanos (V.) c. M.R.N.*, [1990] 2 C.T.C. 2273 (C.C.I.); *Kirkness (M.F.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2028 (C.C.I.); *Faries (B.L.) c. M.N.R.*, [1992] 1 C.T.C. 2295 (C.C.I.). Il n'est pas contesté que la défenderesse exerçait ses fonctions à l'extérieur de la réserve.

En concluant que le revenu de la défenderesse est situé sur la réserve, je tiens plutôt compte de l'effet combiné des facteurs de rattachement et des circonstances relatives à l'emploi. Faire fi des circonstances relatives à l'emploi ne serait pas conforme à l'objet de l'exemption d'impôt prévue par la *Loi sur les Indiens*, tel qu'il a été formulé dans les arrêts *Mitchell* et *Williams*, précités. La prédominance d'un facteur de rattachement unique, qu'il s'agisse de la résidence du débiteur ou de l'endroit où les fonctions sont exercées, ne règle pas la question de l'atteinte aux droits d'un Indien à titre d'Indien sur la réserve. Dans l'affaire *Williams*, précitée, le juge Gonthier a déclaré [à la page 891]: «On ne voit pas en quoi le lieu d'exécution normal d'une dette est pertinent pour

relevance to the question whether to tax the receipt of the payment of that debt would amount to the erosion of the entitlement of an Indian *qua* Indian on a reserve.” To look solely at where the duties of employment are performed, without considering the circumstances surrounding the employment or the residence of the employer, is similarly too restrictive.

It is true that the purpose of the tax exemption provision, as stated by La Forest J. in *Mitchell*, *supra*, is not to remedy the economically disadvantaged position of Indians. Indians who acquire and deal in property outside the reserve do so in the commercial mainstream, on the same basis as other Canadians. I would not want to be perceived as contradicting this statement. However, the defendant in the case at bar is not dealing with property in the “commercial mainstream,” despite that she performed her duties of employment off the reserve. Norway House and the community surrounding it are relatively isolated. The defendant, on instructions from her employer, worked almost exclusively for the Indian population which was primarily located on the reserve.

In summary, I find that the defendant’s income from her employment at the school is situated on the reserve and is exempt from taxation.

F. MARIANNE FOLSTER

The defendant’s employer was the hospital. She performed her duties of employment at the hospital which is in the vicinity of, but not within, the geographical boundaries of the reserve. The defendant’s employer is not resident on the reserve; likewise, she performed the duties of her employment off the reserve. However, the defendant did reside on the reserve.

As in the case of Elizabeth Ann Poker, the place of employment was not physically on the reserve, but the nature or purpose of the defendant’s employment was closely connected to the reserve. The hospital was established pursuant to the decision to provide health care for Indians by the Government of Canada. It was built to replace a hospital that was originally

décider si l’imposition de la réception du paiement de la dette représenterait une atteinte aux droits détenus par un Indien à titre d’Indien sur une réserve.» La méthode consistant à tenir compte uniquement de l’endroit où les fonctions sont exercées, sans égard aux circonstances relatives à l’emploi ou à la résidence de l’employeur, serait également trop restrictive.

Il est vrai que l’objet de l’exemption d’impôt, comme l’a dit le juge La Forest dans l’affaire *Mitchell*, précitée, n’est pas de remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens. Les Indiens qui acquièrent des biens ou concluent des transactions relativement à des biens à l’extérieur de la réserve le font sur le marché ordinaire, aux mêmes conditions que tous les autres Canadiens. Je ne voudrais pas qu’on s’imagine que je contredis cet énoncé. Toutefois, la défenderesse en l’espèce n’a pas conclu d’opération relativement à des biens sur le marché ordinaire, même si elle exerçait ses fonctions à l’extérieur de la réserve. Norway House et la communauté environnante sont relativement isolées. La défenderesse travaillait presque exclusivement pour la population indienne située principalement sur la réserve, conformément aux instructions reçues de son employeur.

En résumé, je conclus que le revenu que la défenderesse a tiré de son emploi à l’école est situé sur la réserve et exempté de taxation.

F. MARIANNE FOLSTER

L’employeur de la défenderesse était l’hôpital. Elle exerçait ses fonctions à l’hôpital, qui se trouve à proximité de la réserve, mais à l’extérieur de ses limites géographiques. L’employeur de la défenderesse ne réside pas sur la réserve; de plus, elle exerçait ses fonctions à l’extérieur de la réserve. Toutefois, la défenderesse résidait sur la réserve.

Tout comme dans le cas d’Elizabeth Ann Poker, son lieu de travail ne se trouvait pas sur la réserve, mais la nature ou l’objet de l’emploi de la défenderesse étaient étroitement liés à la réserve. L’hôpital a été établi en conformité avec la décision prise par le gouvernement du Canada de dispenser des soins de santé aux Indiens. Il a été construit pour remplacer un

located on the reserve. It is funded by the Government in its decision to support the health care of Indians. Approximately 80 per cent of the persons served by the hospital are status Indians. The circumstances surrounding the employment are closely connected to the reserve.

However, despite the circumstances surrounding the defendant's employment, neither the defendant's employer nor the location of her employment were on the reserve. It is not sufficient, in my view, to find that the defendant's employment was for the benefit of Indians on the reserve. Such an interpretation would go beyond preventing the erosion of the entitlement of an Indian *qua* Indian on a reserve. Conceivably, such an interpretation could mean that all Indians who lived on a reserve would not be subject to income tax, regardless of where or for whom they worked. Although this may be a means to redress economic disadvantage, it does not accord with the purpose of the tax exemption provisions.

In summary, although the defendant resided on the reserve, her employer and her place of employment were off the reserve. The circumstances surrounding her employment are closely connected to the reserve. However, absent any connecting factor other than the taxpayer's residence, employment duties which are to the benefit of Indians on a reserve are not sufficient to tie the income arising from the employment to the reserve. Accordingly, I have determined that the employment earnings of the defendant are not situated on the reserve.

CONCLUSION

The purpose of the tax exemption provisions in the *Indian Act* is to preserve Indian entitlement to reserve land and to ensure that the use of property on reserve land is not eroded by the ability of governments to tax or creditors to seize. It is this purpose that must be kept in mind in determining the *situs* of employment income.

The test to determine the *situs* of property, set out by the Supreme Court in *Williams*, *supra*, must take

hôpital qui était situé sur la réserve à l'origine. C'est le gouvernement qui en assure le financement, conformément à sa décision de soutenir les soins de santé dispensés aux Indiens. La clientèle de l'hôpital est composée d'Indiens inscrits dans une proportion d'environ 80 p. 100. Les circonstances relatives à l'emploi étaient étroitement liées à la réserve.

Toutefois, malgré les circonstances relatives à l'emploi de la défenderesse, ni son employeur ni son lieu de travail ne se trouvaient sur la réserve. Il ne suffit pas, selon moi, de conclure que la défenderesse travaillait au profit des Indiens de la réserve. Cette interprétation outrepasserait l'objectif d'éviter qu'il soit porté atteinte aux droits d'un Indien à titre d'Indien sur la réserve. Elle pourrait vraisemblablement signifier que tous les Indiens qui vivent sur une réserve seraient exemptés d'impôt, sans égard à leur lieu de travail ou à l'identité de leur employeur. Il pourrait s'agir d'un moyen de redresser leur situation économiquement défavorable, mais cette interprétation ne serait pas conforme à l'objet des dispositions créant l'exemption d'impôt.

En résumé, bien que la défenderesse ait résidé sur la réserve, son employeur et son lieu de travail se trouvaient à l'extérieur de la réserve. Les circonstances relatives à son emploi étaient étroitement liées à la réserve. Toutefois, en l'absence d'un facteur de rattachement autre que la résidence du contribuable, les fonctions d'un emploi exercées au profit des Indiens d'une réserve ne suffisent pas à rattacher le revenu tiré de cet emploi à la réserve. En conséquence, j'ai statué que le revenu d'emploi de la défenderesse n'est pas situé sur la réserve.

CONCLUSION

L'objet des dispositions de la *Loi sur les Indiens* prévoyant l'exemption d'impôt consiste à préserver les droits des Indiens à leurs réserves et à éviter que les pouvoirs des gouvernements et des créanciers en matière de taxation et de saisie respectivement portent atteinte à l'utilisation des biens des Indiens situés sur les réserves. C'est cet objet qu'il faut garder à l'esprit lorsqu'on détermine le *situs* d'un revenu d'emploi.

Le critère de détermination du *situs* d'un bien, énoncé par la Cour suprême dans l'affaire *Williams*,

into account the combined force of the connecting factors and the circumstances surrounding the employment. To not consider the circumstances surrounding the employment does not accord with the purpose of the tax exemptions in the *Indian Act*. The predominance of a single connecting factor, be it the residence of the debtor or the location where the duties of employment were performed, does not address the erosion of the entitlement of an Indian *qua* Indian on a reserve.

In considering of all of the connecting factors and the circumstances surrounding the employment of the defendant Elizabeth Ann Poker, I find that the plaintiff's appeal should be dismissed and the matter referred back to the Minister for reassessment.

The plaintiff's appeal with respect to F. Marianne Folster is allowed. Although the circumstances surrounding her employment at the hospital were strongly connected to the reserve, neither her employer nor the location where she performed the duties of her employment was located on the reserve. Although the denial of her tax exemption leads to an intuitively anomalous result, given the physical proximity of the hospital to the reserve and the population serviced by the hospital, I am hesitant to find that work for the benefit of Indians is sufficient to bring income arising from that work into tax exempt status, absent other connecting factors. Such an interpretation would go beyond preventing the erosion of the entitlement of an Indian *qua* Indian on a reserve and act as a means to redress economic disadvantage. Although that is a worthwhile goal, it is the role of Parliament, and not of this Court, to find the way to reach it.

précitée, doit tenir compte de l'effet combiné des facteurs de rattachement et des circonstances relatives à l'emploi. Il ne serait pas conforme à l'objet des exemptions d'impôt prévues par la *Loi sur les Indiens* de faire fi des circonstances relatives à l'emploi. La prédominance d'un facteur de rattachement unique, qu'il s'agisse de la résidence du débiteur ou de l'endroit où les fonctions sont exercées, ne règle pas la question de l'atteinte aux droits détenus d'un Indien à titre d'Indien sur la réserve.

Compte tenu de tous les facteurs de rattachement et des circonstances relatives à l'emploi de la défenderesse Elizabeth Ann Poker, je conclus que l'appel de la demanderesse doit être rejeté et que l'affaire doit être renvoyée au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation.

L'appel de la demanderesse en ce qui a trait à F. Marianne Folster est accueilli. Bien que les circonstances relatives à son emploi à l'hôpital aient été fortement liées à la réserve, ni son employeur ni l'endroit où elle exerçait ses fonctions ne se trouvaient sur la réserve. Bien qu'on puisse intuitivement considérer que le refus de lui reconnaître une exemption d'impôt mène à un résultat anormal, compte tenu de la proximité de l'hôpital par rapport à la réserve et de la population desservie par l'hôpital, j'hésite à conclure que le fait de travailler au profit des Indiens suffit pour soustraire à l'impôt le revenu tiré de ce travail en l'absence de tout autre facteur de rattachement. Pareille interprétation outrepasserait l'objectif d'éviter toute atteinte aux droits d'un Indien à titre d'Indien sur une réserve et constituerait un moyen de redresser la situation économiquement défavorable des Indiens. Bien que ce soit là un objectif louable, c'est au législateur et non à la Cour qu'il revient de déterminer les mesures à prendre pour l'atteindre.