

A-595-94

A-595-94

**F. Marianne Folster** (*Appellant*)**F. Marianne Folster** (*appelante*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)**INDEXED AS: CANADA v. FOLSTER (C.A.)****RÉPERTORIÉ: CANADA c. FOLSTER (C.A.)**

Court of Appeal, Isaac C.J., Pratte and Linden J.J.A.—Winnipeg, April 10; Ottawa, May 22, 1997.

Cour d'appel, juge en chef Isaac, juges Pratte et Linden, J.C.A.—Winnipeg, 10 avril; Ottawa, 22 mai 1997.

*Native peoples — Taxation — Exemptions — Personal property of Indian situated on reserve — Appellant employed at Government-funded hospital located adjacent to reserve (formerly on reserve), serving mostly status Indians on reserve — Difficulty in formulating rule governing situs of intangible property (such as wages) — Purpose of legislative provision must be considered in selecting criteria for determining situs — Policy to prevent erosion of Indians' property held qua Indians — Purpose not to remedy Indians' economic disadvantage — Indians' employment income not tax exempt if earned in "commercial mainstream" — Connecting factors test — Weight to be assigned each factor varies from case to case — Necessity for purposive interpretation to preserve substance of tax exemption, economic climate of reservations having changed — Trial Judge accorded excessive weight to geographical location of employment, employer's place of residence — More weight to be placed on: circumstances of taxpayer's employment, place of residence, hospital's history — Tax exemption necessary herein to avoid erosion of Indian entitlement — Income not earned in commercial mainstream.*

*Peuples autochtones — Taxation — Exemptions — Biens meubles d'une Indienne situés sur une réserve — Appellante employée par un hôpital subventionné par le gouvernement situé à proximité de la réserve (autrefois sur la réserve) offrant des services principalement aux Indiens inscrits vivant sur la réserve — Difficulté de formuler une règle du situs applicable à un bien intangible (comme le salaire) — L'objet de la disposition législative doit être pris en considération pour le choix d'un critère de détermination du situs — Politique visant à empêcher qu'il soit porté atteinte aux biens détenus par les Indiens à titre d'Indiens — L'objet n'est pas de remédier à la situation économique désavantageuse des Indiens — Le revenu d'emploi des Indiens n'est pas exempté de l'impôt s'il est tiré du «marché» — Critère des facteurs de rattachement — Le poids à donner à chaque facteur varie en fonction des circonstances — L'interprétation fondée sur l'objet s'impose pour préserver la substance de l'exemption d'impôt, même si la situation économique sur les réserves indiennes a changé — Le juge de première instance a accordé trop de poids à l'emplacement géographique précis de l'emploi et à la résidence de l'employeur — Il n'a pas accordé assez de poids aux circonstances véritables touchant l'emploi de la contribuable, son lieu de résidence et l'historique de l'hôpital — Exemption d'impôt nécessaire en l'espèce pour éviter qu'il ne soit porté atteinte à un droit indien — Revenu non tiré du marché.*

*Income tax — Exemptions — Indians — Personal property of Indian situated on reserve — Employment income — Employee of Federally-funded hospital not on but adjacent to reserve, patients mostly Indians — Reliance on test for situs unconnected to purpose of tax exemption arbitrary in application — Purpose of exemption neither to afford Indians unlimited protection from taxation nor to remedy economic disadvantage — Indian not tax exempt if entering "commercial mainstream" — Ultimate question: whether taxing particular property causing erosion of entitlement of Indian qua Indian — Trial Judge's "slippery slope" worries, that allowing exemption herein meaning all Indians resident on reserves escaping income*

*Impôt sur le revenu — Exemptions — Indiens — Biens meubles d'une Indienne situés sur une réserve — Revenu tiré d'un emploi — Employée d'un hôpital financé par le gouvernement fédéral situé sur un terrain adjacent à la réserve, les patients étant principalement des Indiens — L'application d'un critère de détermination du situs qui ne se rattache pas à l'objet de la disposition créant l'exemption d'impôt devient arbitraire — L'exemption ne vise pas à accorder aux Indiens une protection illimitée contre la taxation ni à remédier à une situation désavantageuse sur le plan économique — Un Indien qui entre sur le «marché» n'est pas exempté de l'impôt — La question cruciale est de savoir si l'imposition du bien en cause représente*

*tax, unjustified as ignoring factors connecting employment income to reserve — Revenue Canada guidelines useful in routine cases but Court having to conduct relative weighting of connecting factors in each case.*

*Construction of statutes — Indian Act, s. 87 exempting from taxation Indians' personal property situated on reserve — Situs of employment income — Situs principle firmly entrenched in language of section — Reliance on test for situs unconnected to purpose of tax exemption arbitrary in application — Policy of legislation: shield Indians from being dispossessed of property by non-natives — Purpose neither to afford Indians unlimited protection from taxation nor to remedy economic disadvantage — Court not to stretch tax exemption beyond what supportable by purposive reading of legislation — Purposive interpretation necessary to preserve substance of tax exemption, economic situation on reserves having changed since enactment — Statutes express will of Parliament and, unlike treaties, ambiguities not necessarily resolved in Indians' favour — Revenue Canada's interpretation guidelines useful in routine cases but Court decides each case by relative weighting of connecting factors.*

This was an appeal from the decision of Cullen J. of the Trial Division (reported at [1995] 1 F.C. 561) allowing the Minister's appeal from a decision of the Tax Court of Canada in taxpayer's favour.

The facts were that taxpayer, Folster, was an Indian who resided on a reserve but was employed outside the boundaries of the reserve at the Norway House Indian Hospital. Some 80% of the patients were status Indians and their care was funded by Health and Welfare Canada.

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

The Trial Division Judge held that taxpayer's employment income was not situated on a reserve and accordingly taxable.

*une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien — La crainte du juge de première instance d'un «terrain glissant», soit qu'une exemption accordée en l'espèce puisse signifier que tous les Indiens qui vivent sur une réserve sont exemptés de l'impôt n'est pas justifiée, parce qu'elle néglige les facteurs liant le revenu d'emploi à la réserve — Les lignes directrices de Revenu Canada sont utiles dans les cas habituels, mais la Cour doit évaluer dans chaque cas l'importance relative des facteurs de rattachement.*

*Interprétation des lois — L'art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte de l'impôt les biens meubles des Indiens situés sur une réserve — Situs d'un revenu d'emploi — Le principe du situs fermement inscrit dans le libellé de l'article — L'application d'un critère de détermination du situs qui ne se rattache pas à l'objet de la disposition créant l'exemption d'impôt devient arbitraire — Politique de la loi: protéger les Indiens contre les efforts entrepris par les non-Indiens pour les déposséder de leurs biens — L'exemption ne vise pas à accorder aux Indiens une protection illimitée contre la taxation ni à remédier à une situation désavantageuse sur le plan économique — Il ne revient pas aux tribunaux d'étirer les limites de l'exemption fiscale plus que ne le permet une interprétation de la Loi fondée sur l'objet — L'interprétation fondée sur l'objet s'impose pour préserver la substance de l'exemption d'impôt, même si la situation économique sur les réserves indiennes a changé depuis l'adoption de l'exemption — Contrairement aux traités, les lois sont l'expression de la volonté du Parlement et les ambiguïtés ne doivent pas toujours profiter aux Indiens — Les lignes directrices de Revenu Canada sont utiles dans les cas habituels, mais la Cour doit évaluer dans chaque cas l'importance relative des facteurs de rattachement.*

Il s'agit d'un appel contre la décision du juge Cullen, de la Section de première instance (publié à [1995] 1 C.F. 561), qui a accueilli l'appel du ministre contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt rendue en faveur de la contribuable.

Il a été établi en preuve que la contribuable Folster était une Indienne qui résidait sur une réserve mais était employée à l'extérieur de limites de la réserve, au Norway House Indian Hospital. Environ 80 p. 100 des patients de l'hôpital étaient des Indiens inscrits et les soins offerts étaient financés par Santé et Bien-être social Canada.

En vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, les biens meubles d'un Indien situés sur une réserve sont exemptés de taxation. L'alinéa 90(1)a) porte que, pour l'application des articles 87 et 89, les biens meubles achetés par Sa Majesté avec l'argent des Indiens ou avec des fonds votés par le Parlement à l'usage et au profit d'Indiens ou de bandes sont réputés situés sur une réserve.

Le juge de première instance a statué que le revenu d'emploi de la contribuable n'était pas situé sur une réserve et était donc assujéti à l'impôt.

*Held*, the appeal should be allowed.

For years, courts have attempted to come up with a rule for determining whether an Indian's property is "situated on a reserve". Formulating a rule covering intangible property such as wages and other income was difficult because application of the *situs* rule to property lacking physical existence was bound to be notional and risked being arbitrary. Yet the *situs* principle was firmly entrenched in the language of section 87.

At one time, *situs* was taken as the residence of the debtor: the location where the debt could be enforced. That rule made sense for conflict or laws purposes but was unsatisfactory in achieving Parliament's purpose in enacting section 87. Courts finally recognized that a more sophisticated approach was needed. Reliance on a test for *situs* which is unconnected to the purpose for the tax exemption provision inevitably becomes arbitrary in its application. Unless the purpose of the legislative provision which imposes the *situs* requirement governs the selection of the criteria used to determine the *situs* of the property, there is no principled basis for selecting one criterion over another.

The policy of the legislation was to shield Indians from any efforts by non-natives to dispossess them of property which they hold *qua* Indians: their land base and the chattels thereon. The purpose of section 87 was neither to afford the Indians unlimited protection from taxation nor to remedy their economic disadvantage. It was not for the courts to attempt to achieve the latter purpose by stretching the tax exemption beyond what can be supported by a purposive reading of the legislation. Thus, if an aboriginal person should enter Canada's "commercial mainstream", he would not be exempted from taxation on his employment income.

The "connecting factors" test had been adopted to overcome the problems inherent in attributing a *situs* to intangible property on the basis of a single criterion such as the location of the debtor or the location where payment was made. The relevance of the "connecting factors" has to be assessed with a view to promoting the purpose of section 87. It had to be added that the weight to be assigned each factor may vary from one case to another. The ultimate question to be answered is as to whether to tax that form of property in that manner would bring about the erosion of the entitlement of the Indian, *qua* Indian, on a reserve and thus jeopardize his traditional way of life.

It had to be kept in mind that statutes are an expression of the will or Parliament so that, unlike treaties, every

*Arrêt*: l'appel doit être accueilli.

Au cours des ans, les tribunaux ont tenté d'énoncer une règle pour déterminer si les biens meubles d'un Indien sont «situés sur une réserve». Formuler une règle dans le contexte de biens immatériels comme des salaires et d'autres formes de revenus est difficile parce que l'application d'une règle du *situs* à un bien qui n'a aucune existence matérielle est forcément théorique et risque d'être arbitraire. Le principe du *situs* est toutefois fermement inscrit dans le libellé de l'article 87.

Pendant un certain temps, la résidence du débiteur a été prise comme *situs*: c'était l'endroit où la dette pouvait être exécutée. Cette règle est logique en droit international privé, mais elle est peu satisfaisante pour atteindre l'objectif que le législateur a inscrit dans l'article 87. Les tribunaux ont finalement reconnu qu'on avait besoin d'une méthode plus perfectionnée. L'application d'un critère de détermination du *situs* qui ne se rattache pas à l'objet de la disposition créant l'exemption d'impôt devient forcément arbitraire. À moins que l'objet de la disposition législative qui impose l'exigence du *situs* ne dicte le choix des critères servant à déterminer le *situs* des biens, il n'existe tout simplement aucune raison logique de choisir un critère plutôt qu'un autre.

La législation vise à 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 *châtels* qui y sont situés. L'article 87 ne vise pas à accorder aux Indiens inscrits une protection illimitée contre la taxation ni à remédier à la situation désavantageuse des Indiens sur le plan économique. Il n'appartient pas aux tribunaux d'essayer d'atteindre ce dernier but en étirant les limites de l'exemption fiscale plus que ne le permet une interprétation de la loi fondée sur l'objet. Par conséquent, lorsqu'un autochtone décide d'entrer sur ce qu'on appelle le «marché» canadien, il n'y a aucune exemption du paiement de l'impôt sur son revenu d'emploi.

Le critère des «facteurs de rattachement» a été conçu pour venir à bout des problèmes inhérents à l'attribution d'un *situs* à des biens immatériels au moyen d'un seul critère comme l'emplacement du débiteur ou l'endroit où le paiement a été fait. La pertinence des «facteurs de rattachement» doit être évaluée en fonction de leur capacité à réaliser l'objet de l'article 87. En outre, le poids à donner à chaque facteur peut varier en fonction des circonstances. La question cruciale est de savoir si l'imposition en cause de ce type de bien représente une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien sur une réserve et par conséquent menace son mode de vie traditionnel.

La Cour rappelle que, contrairement aux traités, les lois sont l'expression de la volonté du Parlement et que les

ambiguïté did not have to be resolved in a manner favourable to the Indians. Furthermore, a purposive interpretation of the section was required to preserve the substance of the tax exemption, the economic climate of the reservations having greatly changed since its enactment.

In the case at bar, the Trial Division Judge, upon weighing the connecting factors, held against taxpayer although remarking that the result was anomalous. His reasoning was that to permit a tax exemption herein would exceed section 87 by redressing economic disadvantage. The Judge below erred in according excessive weight to the geographical location of the employment and the employer's place of residence, the employer herein being the Government of Canada. Inadequate weight was assigned to the actual circumstances of taxpayer's employment, her place of residence (the reservation) and the history of the hospital (place of employment).

The Supreme Court of Canada not as yet having dealt with employment income in a case such as this, it was up to this Court to decide what factors were relevant herein and the relative weight to be accorded them.

While the Norway House Indian Hospital is no longer located on reserve land—having been relocated by Government to its current site after the original building burned down—it is in a remote area where the difference between reserve and non-reserve land is not readily apparent and a substantial majority of patients continue to be Indians. It was of interest to know that, although the hospital was relocated so long ago as 1952, it was not until 1968 that Indian Affairs and Northern Development Minister Chrétien wrote a letter advising that the policy had been unilaterally changed such that income earned from employment at institutions on Crown-owned land and not on a reserve was taxable.

Just as the exact location of the place of employment should not play a decisive role herein, so also the employer's place of residence was here not a major factor. It is problematic to establish the *situs* of a Crown agency as at any particular place within Canada. The Crown can be sued anywhere in Canada. In the instant case, taxpayer was paid by cheque issued by a Government office at Winnipeg but that did not speak meaningfully to the question whether her employment income was situated on a reserve. More important was the fact that funds were advanced in discharge of the Crown's responsibility for the Indians' health care and, in particular, that of Indians at the Norway House Indian Reserve.

ambiguïtés ne doivent pas toujours profiter aux Indiens. En outre, une interprétation de l'article 87 fondée sur l'objet s'impose pour préserver la substance de l'exemption d'impôt, même si la situation économique sur les réserves indiennes a beaucoup changé depuis l'adoption de cette disposition.

En l'espèce, le juge de première instance, après avoir soupesé les facteurs de rattachement, a statué en défaveur de la contribuable même s'il constatait que le résultat était anormal. Selon lui, permettre l'exemption d'impôt en l'espèce outrepasserait les limites de l'article 87 en appliquant comme moyen de redresser une situation économiquement désavantageuse. Le juge de première instance a accordé trop de poids à l'emplacement géographique de l'emploi et à la résidence de l'employeur, en l'occurrence le gouvernement fédéral. Il n'a pas accordé assez de poids aux circonstances véritables touchant l'emploi de l'appelante, sa résidence sur la réserve et l'historique de l'hôpital où elle travaillait.

La Cour suprême ne s'est pas encore prononcée sur la question précise du revenu d'emploi dans une affaire comme l'espèce. En conséquence, la Cour doit déterminer quels doivent être les facteurs pertinents pour évaluer le revenu d'emploi en l'espèce ainsi que l'importance relative à accorder à ces facteurs.

Même si le Norway House Indian Hospital ne se trouve plus à l'intérieur des limites de la réserve indienne, le gouvernement l'ayant déplacé à l'endroit où il se trouve maintenant après qu'un incendie eut détruit le premier bâtiment, la différence entre les terres faisant partie de la réserve et les terres qui n'en font pas partie, vu l'éloignement de la collectivité, ne saute pas immédiatement aux yeux et la plupart des clients sont encore des Indiens. La Cour a souligné que, malgré le déplacement de 1952, ce n'est qu'en 1968 que le ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien de l'époque, M. Jean Chrétien, a annoncé par lettre que la politique était modifiée unilatéralement de sorte que le revenu tiré d'un emploi exercé dans des établissements situés sur des terres fédérales qui ne sont pas des réserves était assujéti à l'impôt.

Tout comme l'emplacement exact du lieu d'emploi ne saurait jouer un rôle décisif en l'espèce, la résidence de l'employeur n'est pas non plus un facteur important dans le contexte de l'espèce. L'établissement du *situs* d'un organisme de la Couronne à un endroit particulier du Canada présente des difficultés de nature conceptuelle. La Couronne peut être poursuivie n'importe où au Canada. En l'espèce, la contribuable était payée par chèque émis par un bureau du gouvernement à Winnipeg, mais il n'y a rien dans l'endroit où les chèques étaient émis qui se rapporte valablement à la question de savoir si le revenu d'emploi était un bien situé sur la réserve. L'aspect le plus important est le fait que ces fonds ont été avancés dans le cadre de la responsabilité de la Couronne touchant les soins de santé des Indiens, en particulier la santé des Indiens de la réserve indienne de Norway House.

Upon an assessment of all of the circumstances of taxpayer's employment, the tax exemption had to be accorded to avoid the erosion of an Indian entitlement. The personal property at issue was income earned by an Indian who is resident on a reserve and who works at a hospital once located on, but now adjacent to, the Reserve, the needs of which it services.

The Trial Judge's "slippery slope" worries—that to accord the tax exemption herein could mean that all Indians resident on reserves, regardless of where or for whom they worked, would escape the income tax—ignored the factors connecting appellant's employment income to the reserve. His Lordship's reasoning overlooked the fact that her work was, for the most part, in aid of people from the Reserve. Taxpayer was not earning her income in the general commercial mainstream.

The Court was aware that Revenue Canada had issued guidelines for the application of section 87. But while they may be useful in routine cases, when it comes right down to it, the Court must in each case conduct a relative weighting of connecting factors.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*An Act for the protection of the Indians in Upper Canada from imposition, and the property occupied or enjoyed by them from trespass and injury*, S.C. 1850, c. 74, s. IV.  
*Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 81(1)(a) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, s. 46).  
*Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 2(1) "Indian", 87 (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25), 90(1).  
*Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5, s. 87(1)(b).  
*Indian Act (The)*, 1876, S.C. 1876, c. 18, s. 64.

#### CASES JUDICIALLY CONSIDERED

##### APPLIED:

*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; *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; *McNab v. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52 (T.C.C.).

Après avoir évalué l'ensemble de la situation d'emploi de la contribuable, la Cour est d'avis que le revenu de l'appelante doit être exempté d'impôt pour éviter toute atteinte aux droits d'un Indien. Le bien meuble en cause est un revenu gagné par une Indienne qui réside sur une réserve et qui travaille dans un hôpital qui répond aux besoins de la collectivité de la réserve; cet hôpital était jadis situé sur la réserve, mais se trouve maintenant à proximité de la réserve qu'il dessert.

L'argument du «terrain glissant» invoqué par le juge de première instance—soit qu'accorder l'exemption d'impôt en l'espèce pourrait 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—ne tenait pas compte des facteurs qui rattachent le revenu d'emploi de l'appelante à la réserve. Le raisonnement du juge de première instance néglige le fait que le travail de l'appelante était en grande partie consacré à la population de la réserve. L'appelante ne gagnait pas son revenu sur le marché normal du travail.

La Cour a pris en considération les lignes directrices de Revenu Canada concernant l'application de l'article 87. Bien que ces lignes directrices puissent être habituellement utiles pour l'application de l'article 87, en dernière analyse, la Cour doit évaluer l'importance relative des facteurs de rattachement cas par cas.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Acte des Sauvages*, 1876, S.C. 1876, ch. 18, art. 64.  
*Acte pour protéger les sauvages dans le Haut-Canada, contre la fraude, et les propriétés qu'ils occupent ou dont ils ont jouissance, contre tous empiètements et dommages*, S.C. 1850, ch. 74, art. IV.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 81(1)a) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 46).  
*Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87(1)b).  
*Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, ch. I-6, art. 2(1) «Indien», 87 (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 47, art. 25), 90(1).

#### JURISPRUDENCE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*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; *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; *McNab v. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52 (C.C.I.).

## DISTINGUISHED:

*Brant (H.W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2635; (1992), 92 DTC 2274 (T.C.C.).

## CONSIDERED:

*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.); *Kirkness (M.F.) v. M.N.R.*, [1991] 2 C.T.C. 2028; (1991), 91 DTC 905 (T.C.C.); *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;

## REFERRED TO:

*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.).

## AUTHORS CITED

Canada. Royal Commission on Aboriginal Peoples. *Report of the Royal Commission on Aboriginal Peoples*. Ottawa: Minister of Supply and Services Canada, 1996.

Cheshire, G. C. *Private International Law*, 11th ed. by P. M. North and J. J. Fawatt. London: Butterworths, 1987.

Revenue Canada. *Indian Act Exemption for Employment Income: Guidelines*. Ottawa: Revenue Canada, June 1994.

Appeal from a Trial Division decision (*sub nom. Canada v. Poker*, [1995] 1 F.C. 561; [1995] 1 C.N.L.R. 561; [1995] 1 C.T.C. 84; (1994), 94 DTC 6658; 84 F.T.R. 84 (T.D.); *revg sub nom. Clarke (W.) v. M.N.R.*, [1992] 2 C.T.C. 2743; (1992), 92 DTC 2267 (T.C.C.)) that the native taxpayer's employment income was not situated on a reserve and therefore taxable. Appeal allowed.

## COUNSEL:

*Sidney Green, Q.C.* for appellant.  
*Barbara M. Shields* for respondent.

## SOLICITORS:

*Sidney Green*, Winnipeg, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

## DISTINCTION FAITE AVEC:

*Brant (H.W.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2635; (1992), 92 DTC 2274 (C.C.I.).

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (1<sup>re</sup> inst.); *Kirkness (M.F.) c. M.R.N.*, [1991] 2 C.T.C. 2028; (1991), 91 DTC 905 (C.C.I.); *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;

## DÉCISION CITÉE:

*Horn c. M.R.N.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59; [1989] 1 C.T.C. 2208; (1989), 89 DTC 147 (C.C.I.).

## DOCTRINE

Canada. Commission royale sur les peuples autochtones. *Rapport de la Commission royale sur les peuples autochtones*. Ottawa: Ministère des Approvisionnements et Services du Canada, 1996.

Cheshire, G. C. *Private International Law*, 11th ed. by P. M. North and J. J. Fawatt. London: Butterworths, 1987.

Revenue Canada. *Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens: lignes directrices*. Ottawa: Revenu Canada, juin 1994.

Appel d'une décision de la Section de première instance (*sub nom. Canada c. Poker*, [1995] 1 C.F. 561; [1995] 1 C.N.L.R. 561; [1995] 1 C.T.C. 84; (1994), 94 DTC 6658; 84 F.T.R. 84 (1<sup>re</sup> inst.); *inf. sub nom. Clarke (W.) c. M.R.N.*, [1992] 2 C.T.C. 2743; (1992), 92 DTC 2267 (C.C.I.)), qui a statué que le revenu d'emploi de la contribuable autochtone n'était pas situé sur une réserve et qu'il était par conséquent imposable. Appel accueilli.

## AVOCATS:

*Sidney Green, c.r.* pour l'appelante.  
*Barbara M. Shields* pour l'intimée.

## PROCUREURS:

*Sidney Green*, Winnipeg, pour l'appelante.  
*Le sous-procureur général du Canada* pour l'intimée.

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

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

1 LINDEN J.A.: This case involves the income taxation of a status Indian<sup>1</sup> who resided on the Norway House Indian Reserve and was employed as an administrator in the Norway House Indian Hospital. Although the hospital is no longer located on the reserve, as it once was, it is near the reserve and continues to serve primarily the reserve community. The specific issue to be decided in this appeal is whether the appellant's employment income for 1984 and 1985 should be exempt from income taxation pursuant to section 87 of the *Indian Act*.<sup>2</sup> More particularly, the appellant relies on paragraph 87(b) in claiming a deduction of \$26,173.23 from her income for the 1984 taxation year and \$22,528.27 from her income for the 1985 taxation year.

1 LE JUGE LINDEN, J.C.A.: La présente espèce se rapporte à la taxation du revenu d'une Indienne inscrite<sup>1</sup> qui résidait sur la réserve indienne de Norway House et travaillait en qualité de gestionnaire au Norway House Indian Hospital. Bien que l'hôpital ne soit plus situé sur la réserve, comme il l'était autrefois, il se trouve à proximité de celle-ci et continue de desservir principalement la collectivité de la réserve. La question précise à trancher en l'espèce est de savoir si le revenu d'emploi de l'appelante pour les années 1984 et 1985 devrait être exempté de l'impôt sur le revenu en application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.<sup>2</sup> Plus particulièrement, l'appelante se fonde sur l'alinéa 87b) pour réclamer une déduction de 26 173,23 \$ de son revenu pour l'année d'imposition 1984 et une déduction de 22 528,27 \$ de son revenu pour l'année d'imposition 1985.

2 Paragraph 87(b) of the *Indian Act* provides:<sup>3</sup>

2 L'alinéa 87b) de la *Loi sur les Indiens* dispose<sup>3</sup>:

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

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

...

...

(b) the personal property of an Indian or a band situated on a reserve;

b) les biens meubles d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve.

The legal effect of section 87 is recognized in the *Income Tax Act* by paragraph 81(1)(a), which states:<sup>4</sup>

L'effet juridique de l'article 87 est reconnu dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont l'alinéa 81(1)a) est ainsi libellé<sup>4</sup>:

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

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

(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.

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;

3 At the outset, it should be explained that paragraph 87(1)(b) does not exempt all Indians from income tax liability. Rather, there are a number of conditions built into this provision which were

3 Il convient d'abord d'expliquer que l'alinéa 87(1)b) n'exempte pas tous les Indiens de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu. Cette disposition renferme plutôt plusieurs conditions qui ont été

identified by the Supreme Court of Canada in *Nowegijick v. The Queen*.<sup>5</sup> First, the property at issue must be “personal property”. Second, it must be owned by an Indian within the meaning of the Act. Third, the Indian must be taxable in respect of the property. Fourth, and finally, the property must be situated on a reserve.

4 The Supreme Court of Canada held, in *Nowegijick*, that employment income is personal property. It further declared that the exemption from taxation on “property” provided in section 87 applies to a tax on persons.<sup>6</sup> In support of the latter, Dickson J. (as he then was) wrote:<sup>7</sup>

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.

These findings were prompted, in part, by the principle expressed in that case that legislation which affects Indian persons, such as the tax exemption provisions, ought to be liberally rather than technically interpreted where there is ambiguity in the wording of the provision. Specifically, Dickson J. stated that “[i]f the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption”.<sup>8</sup> Notwithstanding the importance of liberal construction of such legislation, however, Dickson J. made specific reference to the fact that section 87 does not operate as a blanket exemption. He stated:<sup>9</sup>

Indians are citizens and, in affairs of life not governed by treaties or the *Indian Act*, they are subject to all of the responsibilities, including payment of taxes of other Canadian citizens.

5 Having regard for the interpretive principles laid out by the Supreme Court in *Nowegijick*, it is clear that the first three preconditions for the tax exemption in paragraph 87(b) have been met in this case. The Trial Judge quite properly found that the

recensées par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Nowegijick c. La Reine*.<sup>5</sup> En premier lieu, les biens en question doivent être des «biens meubles». En deuxième lieu, les biens doivent appartenir à un Indien au sens de la Loi. En troisième lieu, l’Indien doit être assujéti à l’impôt quant à ces biens. En quatrième et dernier lieu, les biens doivent être situés sur la réserve.

4 La Cour suprême du Canada a statué dans l’arrêt *Nowegijick* qu’un revenu d’emploi est un bien meuble. Elle a en outre déclaré que l’exemption d’impôt quant à un «bien» qui est prévue à l’article 87 s’applique à l’impôt personnel<sup>6</sup>. Au soutien de cette affirmation, le juge Dickson (qui n’était pas encore juge en chef) a dit<sup>7</sup>:

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.

Ces conclusions sont en partie motivées par le principe énoncé dans cette affaire, à savoir que les dispositions législatives qui touchent les Indiens, comme les dispositions créant l’exemption d’impôt, doivent recevoir une interprétation non pas stricte mais libérale lorsque le libellé de la disposition est ambigu. En particulier, le juge Dickson a déclaré que «[s]i la loi contient des dispositions qui, suivant une interprétation raisonnable, peuvent conférer une exemption d’impôts, il faut, selon moi, préférer cette interprétation à une interprétation plus stricte qui pourrait être utilisée pour refuser l’exemption»<sup>8</sup>. Malgré l’importance de l’interprétation libérale de ces dispositions, toutefois, le juge Dickson a expressément mentionné le fait que l’article 87 ne constitue pas une exemption générale. Il a dit<sup>9</sup>:

Les Indiens possèdent la citoyenneté canadienne et, dans les affaires qui ne sont régies ni par des traités ni par la *Loi sur les Indiens*, ils ont les mêmes responsabilités, dont le paiement d’impôts, que les autres citoyens canadiens.

5 Pour ce qui est des règles d’interprétation énoncées par la Cour suprême dans l’arrêt *Nowegijick*, il est clair que les trois premières conditions préalables à l’application de l’exemption d’impôt prévue à l’alinéa 87b) ont été remplies en l’espèce. Le juge



appellant's income from her employment at the Norway House Indian Hospital fits within the scope of paragraph 87(b) to the extent that it is personal property which is subject to tax. There is no dispute that the appellant, who has since passed away, was an "Indian" within the meaning of subsection 2(1) of the Act.<sup>10</sup> As with most cases which have addressed section 87, the sole legal issue in this appeal is whether the appellant's property is "situated on a reserve", the fourth condition set out in the statute.

6 Following an appeal by the Minister from the decision of the Tax Court Judge, the Trial Judge held that the appellant's employment income was not situated on a reserve and, thus, could not be exempted from taxation.<sup>11</sup> As will be seen, I disagree with the Trial Judge's result. In my view, he failed to fully appreciate the legislative purpose that the section 87 tax exemption is designed to achieve and, consequently, he erred in applying the prevailing test for determining whether the appellant's employment income is situated on the reserve.

7 Over the years, Courts have tried to fashion a simple, bright-line rule for determining whether an Indian's personal property is "situated on a reserve". These efforts have proved less than satisfactory. Although this condition appears simple enough to apply, it is a difficult one to apply in the context of intangible property such as wages and other forms of income. The reason for the difficulty is that the application of a *situs* rule to an aspect of property which has no physical or local existence is bound to be notional and risks being arbitrary. When considering the *situs* principle in the context of conflict of laws, the authors of the text *Private International Law* observed:

Since the *situs* principle has furnished a simple and effective rule for questions relating to a physical thing, the natural inclination is to extend it to all questions and to regard it as the general determinant of rules for the choice of law concerning choses in action. This is a false analogy. Moreover, it frequently leads to forcing a rule, eminently adapted to one set of circumstances, to fit circum-

de première instance a conclu entièrement à bon droit que le revenu que l'appelante a tiré de son emploi au Norway House Indian Hospital est visé par l'alinéa 87b) dans la mesure où il s'agit d'un bien meuble qui est assujéti à l'impôt. Nul ne conteste que l'appelante, qui est maintenant décédée, était une «Indienne» au sens du paragraphe 2(1) de la Loi<sup>10</sup>. Comme dans la plupart des affaires portant sur l'article 87, la seule question juridique en litige dans le présent appel est de savoir si le bien de l'appelante est «situé sur une réserve», c'est-à-dire s'il remplit la quatrième condition prévue par la loi.

6 À la suite de l'appel interjeté par le ministre contre la décision rendue par le juge de la Cour de l'impôt, le juge de première instance a statué que le revenu d'emploi de l'appelante n'était pas situé sur une réserve et, partant, ne pouvait pas être exempté d'impôt<sup>11</sup>. Comme je l'explique plus loin, je ne souscris pas au résultat auquel arrive le juge de première instance. Selon moi, celui-ci n'a pas tenu pleinement compte du but poursuivi par le législateur en créant l'exemption d'impôt à l'article 87 et a donc commis une erreur en appliquant le critère habituel pour déterminer si le revenu d'emploi de l'appelante est situé sur la réserve.

7 Au cours des ans, les tribunaux ont tenté d'énoncer une règle simple et limpide pour déterminer si les biens meubles d'un Indien sont «situés sur une réserve». Ces efforts se sont révélés peu concluants. Bien que cette condition paraisse assez simple à appliquer, il n'en est rien dans le contexte de biens immatériels comme des salaires et d'autres formes de revenus. La raison est que l'application d'une règle du *situs* à un bien qui n'a aucune existence matérielle ou locale est forcément théorique et risque d'être arbitraire. L'examen du principe du *situs* dans le contexte du droit international privé a amené les auteurs de l'ouvrage *Private International Law* à faire la remarque suivante:

[TRADUCTION] Comme le principe du *situs* fournit une règle simple et pratique pour les questions relatives à une chose matérielle, on a naturellement tendance à l'appliquer à toutes les questions et à le considérer comme le facteur déterminant général des règles applicables au choix de la loi dans le cas des droits incorporels. C'est une fausse analogie. De plus, elle conduit souvent à forcer une règle,

stances for which it is entirely inappropriate.<sup>12</sup>

The *situs* principle, however, is firmly entrenched in the language of section 87.

qui convient parfaitement à un ensemble de circonstances, à s'adapter à des circonstances auxquelles elle ne convient pas du tout<sup>12</sup>.

Le principe du *situs* est toutefois fermement inscrit dans le libellé de l'article 87.

8 One bright-line rule that was used to determine *situs* for a time was the residence of the debtor. In *R. v. National Indian Brotherhood*, the Associate Chief Justice of this Court, as he then was, held that, for the purposes of section 87 of the Act, the *situs* of employment income should be determined by reference to the residence of the debtor. He imported this test from conflict of laws principles; it was thought that the *situs* of a chose in action would best be determined by the residence of the debtor. The rationale behind this principle was to align the *situs* of the intangible property with the location where the debt could be enforced. It is worthy of note that, in deciding to adopt this test in the context of section 87 of the *Indian Act*, Thurlow A.C.J. acknowledged the fiction of attributing a *situs* to an intangible property. He stated, "[a] chose in actions 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."<sup>13</sup> As will be seen, however, although this rule made sense in conflict of laws, it proved less than satisfactory in achieving the legislative purpose enshrined in section 87.

8 La résidence du débiteur est une règle limpide qui a été appliquée pendant un certain temps pour déterminer le *situs*. Dans l'arrêt *R. c. National Indian Brotherhood*, le juge en chef adjoint de la Cour (tel était alors son titre) a statué que, pour l'application de l'article 87 de la Loi, c'est la résidence du débiteur qui devrait déterminer le *situs* d'un revenu d'emploi. Il a emprunté ce critère aux règles de droit international privé; on croyait que la meilleure façon de déterminer le *situs* d'un droit incorporel serait d'utiliser la résidence du débiteur. La raison de ce principe était de faire concorder le *situs* du bien immatériel avec l'endroit où la dette pouvait être exécutée. Il convient de faire remarquer que, pour décider d'adopter ce critère dans le contexte de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, le juge en chef adjoint Thurlow a reconnu que l'attribution d'un *situs* à un bien immatériel était une fiction. Il a déclaré qu'«[u]n 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»<sup>13</sup>. Comme je l'explique plus loin, toutefois, bien que cette règle soit logique en droit international privé, elle s'est révélée peu satisfaisante pour atteindre l'objectif que le législateur a inscrit dans l'article 87.

9 Nevertheless, the residence of the debtor test was endorsed by the Supreme Court in *Nowegijick*, wherein Dickson J. held that the Crown was correct to concede that the *situs* of a status Indian's salary ought to be determined according to the residence of the debtor (i.e., for salary, the employer). He stated:<sup>14</sup>

9 Malgré tout, la Cour suprême a approuvé le critère de la résidence du débiteur dans l'arrêt *Nowegijick*, dans lequel le juge Dickson a statué que Sa Majesté avait eu raison de reconnaître que le *situs* du salaire d'un Indien inscrit devait être déterminé en fonction de la résidence du débiteur (c.-à-d. l'employeur en vertu d'un salaire). Il a déclaré<sup>14</sup>:

The Crown conceded in argument, correctly in my view, that the *situs* of the salary which Mr. Nowegijick received

Sa Majesté a reconnu au cours des plaidoiries, avec raison selon moi, que le *situs* du salaire de M. Nowegijick était

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 the wages were payable.

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.

10 A second bright-line test was tried in *Kirkness (M.F.) v. M.N.R.*, where the Tax Court focused on the place where payment originated as the *situs* of the employment income for the purpose of paragraph 87(1)(b) [R.S.C., 1985, c. I-5].<sup>15</sup> On this basis, the tax exemption was denied to Indian employees of a nursing station which was located just off the reserve on which the employees lived. Two of the appellants in that case received their cheques at the nursing station, while the third received his salary by way of direct deposit to an off-reserve bank. Beaubier T.C.J. drew on Dickson J.'s comments in *Nowegijick* regarding the significance, for income tax purposes, of the "point of receipt of income".<sup>16</sup> He reasoned that "[t]he cheques which are paid to the appellants in this case are not paid to the appellants on the Split Lake Indian reserve . . . . Since the cheque, being personal property, is received by the Indian off of the reserve, no exemption exists pursuant to paragraph 87(1)(b)".<sup>17</sup>

Un deuxième critère limpide a été tenté dans l'affaire *Kirkness (M.F.) c. M.R.N.*, dans laquelle la Cour de l'impôt a mis l'accent sur le lieu d'où provenait le paiement pour déterminer le *situs* du revenu d'emploi pour l'application de l'alinéa 87(1)b) [L.R.C. (1985), ch. I-5].<sup>15</sup> Sur ce fondement, la Cour de l'impôt a refusé d'accorder l'exemption d'impôt à des Indiens qui travaillaient en tant qu'employés au poste de soins infirmiers situé juste à côté de la réserve sur laquelle ils résidaient. Deux des appelants dans cette affaire recevaient leurs chèques au poste de soins infirmiers tandis que le troisième recevait son salaire sous forme de dépôt direct à une banque située hors de la réserve. Le juge Beaubier de la Cour de l'impôt s'est fondé sur les remarques faites par le juge Dickson dans l'arrêt *Nowegijick* concernant l'importance, pour les fins de l'impôt sur le revenu, du «lieu de réception du revenu»<sup>16</sup>. Il a affirmé que «[l]es chèques que les appelants reçoivent en l'espèce ne leur sont pas versés dans la réserve indienne de Split Lake . . . Étant donné que le chèque, un bien meuble, est reçu par l'Indien hors de la réserve, il n'est pas exonéré aux termes de l'alinéa 87(1)b)»<sup>17</sup>.

11 Despite the initial attraction of these bright-line rules, courts have since recognized that these seemingly simple tests were less than satisfactory in achieving the legislative purpose behind the section 87 tax exemption. It became apparent that a more sophisticated approach was needed under section 87, at least in the absence of further Parliamentary action. In *Williams v. Canada*, Gonthier J. observed that "[t]he only justification given in these cases for locating the *situs* of a debt at the residence of the debtor is that this is the rule applied in the conflict of laws".<sup>18</sup> Recognizing that the rationale for such a rule was to ensure the enforcement of a debt, Gonthier J. commented that, while such a rule might be "reasonable for the general purposes of conflicts of laws . . . one must inquire as to its utility for the purposes underlying the exemption from taxation in the *Indian Act*".<sup>19</sup> He concluded with the following

Malgré l'attrait initial de ces règles limpides, les tribunaux ont depuis reconnu que ces critères simples en apparence n'étaient guère satisfaisants pour atteindre le but poursuivi par le législateur en créant l'exemption d'impôt à l'article 87. Il est devenu évident qu'on avait besoin d'une méthode plus perfectionnée dans le contexte de l'article 87, du moins en l'absence d'autres mesures législatives. Dans l'arrêt *Williams c. Canada*, le juge Gonthier a fait remarquer que «[l]a seule justification mentionnée, dans ces arrêts, à l'appui du choix de la résidence du débiteur comme *situs* d'une dette est qu'il s'agit là de la règle appliquée en droit international privé»<sup>18</sup>. Conscient du fait que la raison d'être d'une telle règle était de garantir l'exécution d'une dette, le juge Gonthier a observé que même si pareille règle peut être «raisonnable pour les fins générales du droit international privé . . . il faut s'interroger sur son

critique of wholesale reliance on the residence of the debtor test:<sup>20</sup>

... 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 entitlements of an Indian *qua* Indian on a reserve.

12 Underlying Gonthier J.'s criticism of the residence of the debtor test is the recognition that attributing a *situs* to a chose in action such as the right to employment income is, by definition, a notional exercise. It is a legal fiction which, in the context of section 87, is designed to limit the breadth of the tax exemption provision. To recognize it as a legal fiction is not to criticize it; legal fictions often serve useful purposes in our law. However, once the fictional nature of the exercise is rendered explicit, it can be seen that reliance on a test for *situs* which is unconnected to the purpose for the tax exemption provision—whether it be the residence of the debtor or the place where the wages are received—inevitably becomes arbitrary in its application. The solution, as will be seen, lies in an approach to the interpretation and application of the phrase “situated on a reserve” which is founded on the purpose of the exemption provision in the *Indian Act*. Unless the purpose of the legislative provision which imposes the *situs* requirement drives the selection of the criteria used to determine the *situs* of the property, there is simply no principled basis for selecting one criterion over another. The analysis must therefore begin by examining Parliament's intention in enacting section 87 of the *Indian Act*.

13 The history and purpose of section 87 were fully explored in *Mitchell v. Peguis Indian Band*.<sup>21</sup> In that

utilité aux fins qui sous-tendent l'exemption fiscale prévue dans la *Loi sur les Indiens*»<sup>19</sup>. Il a conclu en faisant la critique suivante à propos du recours massif au critère de la résidence du débiteur<sup>20</sup>:

... 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.

Ce qui sous-tend le reproche que fait le juge 12 Gonthier au critère de la résidence du débiteur, c'est la reconnaissance du fait que l'attribution d'un *situs* à un droit incorporel comme le droit à un revenu d'emploi est, par définition, un exercice théorique. C'est une fiction juridique qui, dans le contexte de l'article 87, vise à limiter la portée de la disposition créant l'exemption d'impôt. Considérer cet exercice comme une fiction juridique n'est pas le critiquer; les fictions juridiques se révèlent souvent utiles dans notre droit. Cependant, une fois que le caractère fictif de l'exercice est rendu explicite, on peut voir que l'application d'un critère de détermination du *situs* qui ne se rattache pas à l'objet de la disposition créant l'exemption d'impôt, qu'il s'agisse de la résidence du débiteur ou de l'endroit où le salaire est reçu, devient forcément arbitraire. Comme je l'explique plus loin, la solution réside dans une conception de l'interprétation et de l'application de l'expression «situé sur une réserve» qui repose sur l'objet de la disposition créant l'exemption dans la *Loi sur les Indiens*. À moins que l'objet de la disposition législative qui impose l'exigence du *situs* ne dicte le choix des critères servant à déterminer le *situs* des biens, il n'existe tout simplement aucune raison logique de choisir un critère plutôt qu'un autre. Il faut donc commencer l'analyse par un examen du but poursuivi par le législateur quand il a édicté l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

L'historique et l'objet de l'article 87 ont fait l'objet 13 d'un examen complet dans l'arrêt *Mitchell c.*

case, La Forest J. traced the history of section 87 back to an 1850 statute which provided, essentially, that no taxes were to be levied upon an Indian residing on unceded or reserve lands.<sup>22</sup> The exemption did not take the shape of the present-day provision, however, until *The Indian Act* 1876.<sup>23</sup> Section 64 of that Act provided:

64. No Indian or non-treaty Indian shall be liable to be taxed for any real or personal property, unless he holds real estate under lease or in fee simple, or personal property, outside of the reserve or special reserve, in which case he shall be liable to be taxed for such real or personal property at the same rate as other persons in the locality in which it is situate.

La Forest J. highlighted the fact that, in this section, “Indians holding lands or personal property in their own right outside the reserve hold that property on the same basis as all other similarly situated property holders”.<sup>24</sup> This specific condition, although not included in section 87, provides some historical insight into what the tax exemption was originally designed to achieve, and, consequently, into the contours of its current application, as will be more fully developed below.

14 La Forest J. justified the historical evolution of this legislative policy on the basis that it was a protective device designed to respond to the negative effects on our First Nation peoples of the assertion of British sovereignty over what is now Canada. He developed this idea further:<sup>25</sup>

In summary, the historical record makes it clear that ss. 87 and 89 of the Indian Act . . . 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.

In summary, the purpose of section 87 and its predecessor provisions, according to La Forest J., is to

*Bande indienne Peguis*<sup>21</sup>. Dans cette décision, le juge La Forest a fait remonter l'article 87 à une loi de 1850 qui disposait, pour l'essentiel, qu'aucune taxe ne devait être prélevée sur un Indien résidant sur des terres non cédées ou faisant partie d'une réserve<sup>22</sup>. Ce n'est toutefois pas avant l'adoption de l'*Acte des Sauvages*, 1876<sup>23</sup> que cette exemption a pris la forme de la disposition actuelle. L'article 64 de ce texte est ainsi libellé:

64. Nul Sauvage ou Sauvage sans traités ne pourra être taxé pour aucune propriété mobilière ou immobilière, à moins qu'il ne possède une terre à bail ou en pleine propriété, ou des biens-meubles en dehors de la réserve ou réserve spéciale, auquel cas il pourra être taxé pour ces biens meubles ou immeubles, au même taux que les autres personnes de la localité où ils sont situés.

Le juge La Forest a mis en lumière le fait que, dans cette disposition, «les Indiens qui possèdent des terres ou des biens personnels à titre de propriétaire à l'extérieur de la réserve possèdent ces biens comme tout autre possesseur de biens situés au même endroit»<sup>24</sup>. Même si cette condition précise ne figure pas à l'article 87, elle donne un aperçu historique du but que l'exemption d'impôt visait initialement à atteindre et, par conséquent, des contours de son application actuelle, qui sera traitée plus longuement ci-dessous.

Le juge La Forest a justifié l'évolution historique de cette mesure législative en disant qu'il s'agissait d'une mesure de protection conçue pour neutraliser les effets négatifs sur nos peuples autochtones de l'affirmation de la souveraineté britannique sur le territoire qu'est maintenant le Canada. Il a poussé son idée plus loin<sup>25</sup>:

En résumé, le dossier historique indique clairement que les art. 87 et 89 de la *Loi sur les Indiens* . . . 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.

En résumé, l'objet de l'article 87 et des dispositions qu'il a remplacées, selon le juge La Forest, est de

protect property held by Indians *qua* Indians. La Forest J. recognized, as did Dickson J. before him in *Nowegijick*, that the purpose of section 87 is not to provide status Indians with unlimited protection from taxation.<sup>26</sup>

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.

La Forest J. characterized the purpose of the tax exemption provision as, in essence, an effort to preserve the traditional way of life in Indian communities by protecting property held by Indians *qua* Indians on a reserve. Section 87, however, was not intended as a means of remedying the economic disadvantage of Indians. Although a laudable goal, it is not for the courts to attempt to achieve it by stretching the boundaries of the tax exemption further than they can be supported on a purposive reading of the legislation. Where, therefore, an Aboriginal person chooses to enter Canada's so-called "commercial mainstream",<sup>27</sup> there is no legislative basis for exempting that person from income tax on his or her employment income.<sup>28</sup> Hence, the requirement that the personal property be "situated on a reserve". The *situs* principle provides an internal limit to the scope of the tax exemption provision by tying eligibility for the exemption to Indian property connected with reserve land. Thus, as will be seen, where an Indian person's employment duties are an integral part of a reserve, there is a legitimate basis for application of the tax exemption provision to the income derived from performance of those duties.

15 Following La Forest J.'s explanation of the purpose of section 87, the Supreme Court in *Williams* developed what is now referred to as the "connecting factors" test. This test was designed to overcome the problems inherent in attributing a *situs* to intan-

protéger les biens que les Indiens possèdent en tant qu'Indiens. Le juge La Forest a reconnu, comme l'a fait le juge Dickson avant lui dans l'arrêt *Nowegijick*, que l'article 87 ne vise pas à accorder aux Indiens inscrits une protection illimitée contre la taxation<sup>26</sup>:

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.

Le juge La Forest a qualifié l'objet de la disposition créant l'exemption d'impôt essentiellement d'effort pour préserver le mode de vie traditionnel des collectivités indiennes en protégeant les biens que les Indiens possèdent en tant qu'Indiens sur une réserve. L'article 87 ne visait toutefois pas à remédier à la situation désavantageuse des Indiens sur le plan économique. Bien qu'il s'agisse d'un but louable, il n'appartient pas aux tribunaux d'essayer de l'atteindre en étirant les limites de l'exemption fiscale plus que ne le permet une interprétation de la loi fondée sur l'objet. Par conséquent, lorsqu'un autochtone décide d'entrer sur ce qu'on appelle le «marché»<sup>27</sup> canadien, il n'y a aucun texte législatif qui l'exempte du paiement d'un impôt sur son revenu d'emploi<sup>28</sup>, d'où l'exigence voulant que le bien meuble soit «situé sur une réserve». La règle du *situs* fixe une limite interne à la portée de la disposition créant l'exemption fiscale en rattachant l'admissibilité à l'exemption à un bien détenu par un Indien sur une réserve. Par conséquent, comme je l'explique plus loin, lorsque les fonctions de l'emploi d'un Indien font partie intégrante d'une réserve, il existe une raison légitime d'appliquer la disposition créant l'exemption d'impôt au revenu provenant de l'exercice de ces fonctions.

Après l'explication de l'objet de l'article 87 par le juge La Forest, la Cour suprême a défini dans l'arrêt *Williams* ce qu'on appelle maintenant le critère des «facteurs de rattachement». Ce critère a été conçu pour venir à bout des problèmes inhérents à l'attri-

15

gible property on the basis of a single criterion such as the location of the debtor or the location where payment was made. In *Williams*, Gonthier J. explained the paradox of identifying the *situs* of unemployment insurance benefits, as were at issue in that case, by pointing to the fact that “[b]ecause the transaction by which a taxpayer receives unemployment insurance benefits is not a physical object, the method by which one might fix its *situs* is not immediately apparent. In one sense, the difficulty is that the transaction has no *situs*. However, in another sense, the problem is that it has too many”.<sup>29</sup> The *situs* of the debtor, the *situs* of the creditor, the *situs* where the payment is made, the *situs* of the employment which created the qualification for the receipt of income, and the *situs* where the payment will be spent, among others, are all conceivably relevant factors. None of these factors, on its own, however, is likely to produce a satisfactory result in all cases.

16 In order to resolve this conundrum, Gonthier J. crafted a new test based on the foundation of La Forest J.’s purposive analysis in *Mitchell*. He recognized that, although there are necessarily many factors which may be of assistance in determining the *situs* of intangible property such as unemployment insurance or employment income, the relevance of these “connecting factors” must be assessed on the basis of their ability to further the purpose of section 87. Further, the weight to be given to each factor may change from case to case.<sup>30</sup>

A connecting factor is only relevant in so much as it identifies the location of the property in question for the purposes of the *Indian Act*. In particular categories of cases, therefore, one connecting factor may have much more weight than another. It would be easy in balancing connecting factors on a case by case basis to lose sight of this.

The methodology fashioned by Gonthier J. to achieve this result was described by him as follows:<sup>31</sup>

The first step is to identify the various connecting factors which are potentially relevant. These factors should then

bution d’un *situs* à des biens immatériels au moyen d’un seul critère comme l’emplacement du débiteur ou l’endroit où le paiement a été fait. Dans l’arrêt *Williams*, le juge Gonthier a expliqué le paradoxe de l’attribution d’un *situs* à des prestations d’assurance-chômage, qui étaient en litige dans cette affaire, en signalant que «[p]uisque l’opération en vertu de laquelle un contribuable reçoit des prestations d’assurance-chômage ne constitue pas un bien matériel, la méthode par laquelle on pourrait en déterminer le *situs* ne saute pas aux yeux. Dans un sens, le problème est que l’opération n’a pas de *situs*. Toutefois, dans un autre sens, le problème est qu’elle en compte trop»<sup>29</sup>. Ainsi, le *situs* du débiteur, le *situs* du créancier, le *situs* du versement du paiement, le *situs* de l’emploi donnant droit au revenu en question et le *situs* de l’utilisation du paiement, entre autres choses, sont tous des facteurs théoriquement pertinents. Mais aucun de ces facteurs pris isolément n’est susceptible de produire un résultat satisfaisant dans tous les cas.

Pour résoudre ce problème, le juge Gonthier a 16 élaboré un nouveau critère sur le fondement de l’analyse axée sur l’objet qu’a faite le juge La Forest dans l’arrêt *Mitchell*. Le juge Gonthier a reconnu que, bien qu’il existe inévitablement de nombreux facteurs qui peuvent être utiles pour déterminer le *situs* d’un bien immatériel comme des prestations d’assurance-chômage ou un revenu d’emploi, la pertinence de ces «facteurs de rattachement» doit être évaluée en fonction de leur capacité à réaliser l’objet de l’article 87. En outre, le poids à donner à chaque facteur peut varier en fonction des circonstances<sup>30</sup>.

Un facteur de rattachement n’est pertinent que dans la mesure où il identifie l’emplacement du bien en question aux fins de la *Loi sur les Indiens*. Dans des catégories particulières de cas, un facteur de rattachement peut donc avoir beaucoup plus de poids qu’un autre. On pourrait facilement perdre cette réalité de vue en soupesant les facteurs de rattachement cas par cas.

Voici comment le juge Gonthier a décrit la méthodologie conçue pour parvenir à ce résultat<sup>31</sup>:

Il faut d’abord identifier les divers facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents. On doit ensuite analyser

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 new test was not designed to extend the tax exemption benefit to all Indians. Nor was it aimed at exempting all Indians living on reserves. Rather, in suggesting reliance on a range of factors which may be relevant to determining the *situs* of the property, Gonthier J. sought to ensure that any tax exemption would serve the purpose it was meant to achieve, namely, the preservation of property held by Indians *qua* Indians on reserves so that their traditional way of life would not be jeopardized.

17 The connecting factors test is consistent with La Forest J.'s more general comments in *Mitchell* on the interpretation of legislation relating to Indians. As noted by the Trial Judge [at page 582], "La Forest J. somewhat tempered the liberal interpretation rule" as affirmed in *Nowegijick* by cautioning that, unlike treaties, "statutes relating to Indians are an expression of the will of Parliament".<sup>32</sup> In light of this fact, La Forest J. warned against always resolving statutory ambiguities in favour of the Indians "simply because it may be expected that the Indians would favour it over any other competing interpretation".<sup>33</sup> Instead, he reasoned, "[i]t is also necessary to reconcile any given interpretation with the policies the Act seeks to promote".<sup>34</sup> Moreover, a purposive interpretation of section 87 is required in order to preserve the substance of the tax exemption, even though much of the economic climate on Indian reserves has changed since it was enacted.

18 The specific issue in *Williams* was whether a status Indian, residing on a reserve and receiving

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.

Ce nouveau critère n'a pas été conçu pour accorder le bénéfice de l'exemption d'impôt à tous les Indiens. Il ne visait pas non plus à exempter tous les Indiens qui résident sur une réserve. En proposant qu'il convient de se fonder sur une gamme de facteurs qui peuvent être pertinents pour déterminer le *situs* d'un bien, le juge Gonthier a plutôt cherché à garantir que l'exemption d'impôt réalise l'objet qu'elle est censée réaliser, c'est-à-dire préserver les biens détenus par des Indiens en tant qu'Indiens sur des réserves afin que leur mode de vie traditionnel ne soit pas menacé.

17 Le critère des facteurs de rattachement est compatible avec les commentaires plus généraux faits par le juge La Forest dans l'arrêt *Mitchell* sur l'interprétation des dispositions législatives touchant les Indiens. Comme l'a fait remarquer le juge de première instance [à la page 582], «le juge La Forest a en quelque sorte tempéré la règle de l'interprétation libérale» énoncée dans l'arrêt *Nowegijick* en signalant que, contrairement aux traités, «les lois relatives aux Indiens sont l'expression de la volonté du Parlement»<sup>32</sup>. Vu ce fait, le juge La Forest a dit que les ambiguïtés législatives ne devaient pas toujours profiter aux Indiens «pour la simple raison qu'il peut être vraisemblable que les Indiens la préférerait [*sic*] [cette interprétation] à tout autre interprétation différente»<sup>33</sup>. Il a plutôt soutenu qu'«[i]l est également nécessaire de concilier toute interprétation donnée avec les politiques que la Loi tente de promouvoir»<sup>34</sup>. En outre, une interprétation de l'article 87 fondée sur l'objet s'impose pour préserver la substance de l'exemption d'impôt, même si la situation économique sur les réserves indiennes a beaucoup changé depuis l'adoption de cette disposition.

18 La question précise en litige dans l'arrêt *Williams* était de savoir si un Indien inscrit qui résidait sur



unemployment insurance benefits for which he qualified as a result of his former job with an on-reserve logging company, should be entitled to the tax exemption. In light of the purpose of the exemption, the nature of the unemployment insurance benefits and the manner in which those benefits are taxed, the connecting factors to which Gonthier J. chose to attribute the most weight were the residence of the recipient of the benefits and the location of the employment income which allowed the recipient to qualify for the benefits.<sup>35</sup> The latter was justified on the basis that, without an exemption for “an Indian whose qualifying employment income was on the reserve, the symmetry in the tax implications of premiums and benefits breaks down. For such an Indian, the original employment income was tax-exempt. The taxation paid on the subsequent benefits, therefore, does more than merely offset the tax saved by virtue of the premiums”.<sup>36</sup> Instead, Gonthier J. concluded, “it is an erosion of the entitlements created by the Indian’s employment on the reserve”.<sup>37</sup> In light of this, Gonthier J. found that the other potentially relevant factor, the residence of the recipient of the benefits, would only affect the analysis “if it points to a location different from that of the qualifying employment”.<sup>38</sup> The result, in *Williams*, was to extend tax exempt status to the unemployment insurance benefits on the facts of that case.

une réserve et recevait des prestations d’assurance-chômage auxquelles il était admissible parce qu’il avait travaillé pour une société d’exploitation forestière située sur la réserve devrait avoir droit à l’exemption d’impôt. Vu l’objet de l’exemption, la nature des prestations d’assurance-chômage et la manière dont ces prestations sont imposées, les facteurs de rattachement auxquels le juge Gonthier a décidé d’attribuer le plus de poids étaient la résidence de la personne qui reçoit les prestations et l’emplacement du revenu d’emploi ayant donné droit à celles-ci<sup>35</sup>. Ce dernier facteur était important parce que, sans une exemption pour «un Indien dont le revenu d’emploi qui donne droit à des prestations était situé sur la réserve, la concordance entre les incidences fiscales des cotisations et des prestations disparaît car, pour cet Indien, le revenu d’emploi initial était exonéré d’impôt. L’impôt payé sur les prestations subséquentes fait donc plus que compenser les économies d’impôt réalisées grâce au versement de cotisations»<sup>36</sup>. Le juge Gonthier a plutôt conclu que c’est «une atteinte aux droits engendrés par le fait que l’Indien travaillait sur la réserve»<sup>37</sup>. Pour cette raison, il a statué que l’autre facteur qui pouvait être pertinent, c’est-à-dire la résidence de la personne qui reçoit les prestations, ne modifierait l’analyse que «s’il indique un emplacement différent de celui de l’emploi qui a rendu admissible aux prestations»<sup>38</sup>. Le résultat dans l’affaire *Williams* a été d’exempter d’impôt les prestations d’assurance-chômage eu égard aux faits de l’espèce.

19 The Trial Judge in this case applied the connecting factors test to conclude that the appellant’s employment earnings were not situated on a reserve. He found [at page 583] that the factors to be given the greatest weight were “the residence of the employer and the location where the duties of employment were performed”. The Trial Judge conceded that the residence of the appellant was “also important”, although he found it to be “less important than the previous factors”. On the basis of this weighing exercise, the Trial Judge concluded [at page 586] that, “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,

Le juge de première instance en l’espèce a appliqué le critère des facteurs de rattachement pour conclure que le revenu tiré de l’emploi de l’appellante n’était pas situé sur une réserve. Il a conclu [à la page 583] que 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 sont exercées». Le juge de première instance a reconnu que la résidence de l’appellante avait également une «certaine importance», mais il a ajouté qu’elle était «moindre que celle rattachée aux premiers facteurs». Après avoir fait cet exercice de pondération, le juge du procès a conclu [à la page 586] que «malgré les circonstances relatives à l’emploi de la défenderesse, ni son employeur ni son lieu

19

in my view, to find that the defendant's employment was for the benefit of Indians on the reserve." He denied the exemption, in spite of his recognition that, in this case [at page 587], denial of the tax exemption "leads to an intuitively anomalous result".

20 In my respectful view, if the Trial Judge's result is, as he described it, "intuitively anomalous", this is a signal that the connecting factors test has not been applied properly. It must be recalled that the connecting factors test is simply a way for courts to apply the *situs* principle in a principled way, by bringing some structure to the inquiry. It is an inquiry which has, as its basic question: having regard for the legislative purpose for which the section 87 tax exemption was enacted, where does it make the most sense to locate the *situs* of the personal property at issue? The test is no more magic than that.

21 The Trial Judge [at page 587], however, reasons that denial of the tax exemption was necessary in order to avoid overstepping the bounds of section 87 by improperly applying it as a general "means to redress economic disadvantage". I do not find the Trial Judge's reasoning persuasive. This is not a case where, to apply the tax exemption, would be to attempt to redress the economic disadvantage of Indians. Rather, I am of the view that to deny the exemption in this case would amount to an erosion of property held by an Indian *qua* Indian on a reserve. In light of the purpose of this provision, the appellant's employment income is personal property which ought to be accorded the full protection of section 87. In my view, too much weight was accorded by the Trial Judge to the exact geographical location of the employment and the residence of the employer; in this case, the federal government. Conversely, insufficient weight was accorded to the actual circumstances surrounding the appellant's employment, her residence on the reserve and the history of the hospital in which she worked.

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». Il a refusé de reconnaître l'exemption, même s'il a reconnu qu'on peut, en l'espèce [à la page 587], «intuitivement considérer [que ce refus] . . . mène à un résultat anormal».

20 Selon moi, si le résultat auquel parvient le juge de première instance est, comme il l'affirme, «intuitivement . . . anormal», c'est un indice que le critère des facteurs de rattachement n'a pas été appliqué correctement. On ne doit pas oublier que ce critère est simplement un moyen dont disposent les tribunaux pour appliquer le principe du *situs* d'une manière rationnelle, en donnant une certaine armature à l'analyse. Et la question fondamentale de cette analyse est la suivante: eu égard au but poursuivi par le législateur en adoptant l'exemption d'impôt créée par l'article 87, où est-il le plus logique de situer le *situs* du bien meuble en cause? Ce critère n'est pas plus magique que cela.

21 Le juge de première instance [à la page 587] affirme toutefois que le rejet de l'exemption d'impôt était nécessaire pour ne pas outrepasser les limites de l'article 87 en l'appliquant incorrectement en tant que «moyen [général] de redresser la situation économiquement défavorable des Indiens». Le raisonnement du juge de première instance ne me paraît pas convaincant. Il ne s'agit pas d'une affaire dans laquelle l'application de l'exemption d'impôt constituerait une tentative pour remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens. Je suis plutôt d'avis que le refus de reconnaître l'exemption en l'espèce équivaudrait à une atteinte à un bien détenu par un Indien en tant qu'Indien sur une réserve. Vu l'objet de la disposition, le revenu d'emploi de l'appelante est un bien meuble qui devrait bénéficier de la pleine protection de l'article 87. À mon avis, le juge de première instance a accordé trop de poids à l'emplacement géographique précis de l'emploi et à la résidence de l'employeur, en l'occurrence le gouvernement fédéral. Inversement, il n'a pas accordé assez de poids aux circonstances véritables touchant l'emploi de l'appelante, sa résidence sur la réserve et l'historique de l'hôpital où elle travaillait.

22 Following *Williams*, we now have the benefit of a comprehensive method for identifying and selecting the connecting factors to be used in assessing whether personal property is situated on a reserve. The Supreme Court has not yet ruled specifically on the issue of employment income in a case such as this. As a result, this Court must determine, initially at least, what factors ought to be relevant to the assessment of employment income in circumstances such as these as well as the relative weight to be accorded to them.

23 To begin, I emphasize that the ability to tailor the assessment of location to the particular circumstances of each case was acknowledged by the Supreme Court as an important virtue of the connecting factors test. Gonthier J. stated:<sup>39</sup>

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 to 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.

As I have stated, the Trial Judge in this case relied primarily on the location of the appellant's employer and her place of employment in order to determine the location of her employment income. While these factors are certainly relevant, the analysis of them and the weight accorded them present certain difficulties on the facts of this case. First, the Trial Judge found [at page 585] that the appellant "performed her duties of employment at the hospital which is in the vicinity of, but not within, the geographical boundaries of the reserve". While that is quite true, the hospital in which the appellant worked, the Norway House Indian Hospital, was originally situated within the boundaries of the Norway House Indian Reserve. The hospital was relocated by the Government to its current site adjacent to, but not on, the reserve because the original building had been destroyed by fire.<sup>40</sup> The site selected by the Government was purchased in 1949.<sup>41</sup> The appellant has submitted that, in selecting

22 Depuis l'arrêt *Williams*, nous bénéficions d'une méthode exhaustive pour définir et choisir les facteurs de rattachement à appliquer pour déterminer quels biens meubles sont situés sur une réserve. La Cour suprême ne s'est pas encore prononcée sur la question précise du revenu d'emploi dans une affaire comme celle qui nous est soumise. En conséquence, la Cour doit déterminer, initialement du moins, quels devraient être les facteurs pertinents pour évaluer le revenu d'emploi dans des circonstances comme celles de l'espèce ainsi que l'importance relative à accorder à ces facteurs.

23 Je commence par souligner que la Cour suprême a reconnu comme un avantage important du critère des facteurs de rattachement la capacité d'adapter l'évaluation de l'emplacement aux circonstances particulières de chaque espèce. Le juge Gonthier a déclaré<sup>39</sup>:

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.

Comme je l'ai dit, le juge de première instance en l'espèce s'est principalement fondé sur l'endroit où se trouvait l'employeur de l'appelante et sur le lieu de travail de cette dernière pour déterminer l'emplacement du revenu d'emploi. Ces facteurs sont assurément pertinents, mais leur analyse et le poids à leur accorder présentent certaines difficultés vu les faits de l'espèce. Premièrement, le juge de première instance a conclu [à la page 585] que l'appelante «exerçait ses fonctions à l'hôpital, qui se trouve à proximité de la réserve, mais à l'extérieur de ses limites géographiques». Cette affirmation est tout à fait vraie, mais l'hôpital où l'appelante travaillait, le Norway House Indian Hospital, se trouvait initialement à l'intérieur des limites de la réserve indienne de Norway House. Le gouvernement a déplacé l'hôpital à l'endroit où il se trouve maintenant, c'est-à-dire dans le voisinage immédiat de la réserve, et non sur celle-ci, après qu'un incendie a détruit le premier bâtiment<sup>40</sup>. L'emplacement choisi par le gouverne-

this new site, no attention was given to the legal consequences of moving the hospital off the reserve. Indeed, it is submitted that, due to the remote nature of the Norway House community, the difference between reserve land and non-reserve land is not immediately or obviously apparent. According to the Trial Judge [at page 570], the hospital was and continues to be a “general acute care facility . . . [which] provides services to the people of the reserve”. The large majority of its clients, approximately 80 per cent, are status Indians.

24 It has been submitted on behalf of the appellant that, as a result of a “technical relocation” of the hospital in which she worked, the appellant has been denied tax exempt status in a manner which is contrary to the spirit of *Williams*. It is interesting to note that, following the 1952 relocation, the federal government continued to recognize the tax exemption to registered Indians who worked in the hospital until 1968, when the policy was unilaterally changed. The change was explained in a letter written by Mr. Jean Chrétien, then Minister of Indian Affairs and Northern Development.<sup>42</sup> The letter stated that, “effective January 1, 1968, a new interpretation was given to the word ‘reserve’ in relation to Indians and any income earned from employment at institutions on Crown-owned lands which were not reserves, was subjected to taxation”. The effect of this policy change, after 16 years in which the exemption had been granted, was suddenly to deny the exemption to Indian employees of the Norway House Indian Hospital, despite the fact that absolutely nothing about the actual place or the manner in which the income was earned had changed. In addition, it has been pointed out by the appellant that the federal government is currently engaged in preparing a proposal to designate the land upon which the hospital is built as reserve land.<sup>43</sup> While such a future possibility cannot, as the respondent points out, affect the current status of the land on which the hospital is located, it further demonstrates that the circumstances surrounding the location of the Norway House Indian Hospital are such that its

ment a été acheté en 1949<sup>41</sup>. Selon l’appelante, lorsque le gouvernement a choisi ce nouvel emplacement, il n’a pas prêté attention aux conséquences juridiques du déplacement de l’hôpital en dehors de la réserve. De fait, l’appelante affirme que, vu l’éloignement de la collectivité de Norway House, la différence entre les terres faisant partie de la réserve et les terres qui n’en font pas partie ne saute pas immédiatement aux yeux. Selon le juge de première instance [à la page 570], l’hôpital était et continue d’être un «établissement général de soins aigus [qui] . . . dessert les personnes de la réserve». La plupart des clients de l’hôpital, environ 80 p. 100, sont des Indiens inscrits.

L’avocat de l’appelante a fait valoir qu’à la suite 24 d’un [TRADUCTION] «déplacement technique» de l’hôpital où elle travaillait, l’appelante s’est vu refuser l’exemption d’impôt d’une manière qui est incompatible avec l’esprit de l’arrêt *Williams*. Il est intéressant de souligner que, après le déplacement de 1952, le gouvernement fédéral a continué d’accorder une exemption d’impôt aux Indiens inscrits qui travaillaient à l’hôpital jusqu’en 1968, année où la politique a été modifiée unilatéralement. Ce changement a été expliqué dans une lettre du ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien de l’époque, M. Jean Chrétien<sup>42</sup>. On y précisait que [TRADUCTION] «depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1968, une nouvelle interprétation est donnée au mot ‘réserve’ relativement aux Indiens et le revenu tiré d’un emploi exercé dans des établissements situés sur des terres fédérales qui ne sont pas des réserves est assujéti à l’impôt». Ce changement d’orientation, après une période d’exemption de seize ans, a soudainement eu pour effet de priver de l’exemption les Indiens qui travaillaient au Norway House Indian Hospital, en dépit du fait qu’il n’y avait absolument rien de changé dans le lieu ou la façon dont le revenu était gagné. De plus, l’appelante a fait remarquer que le gouvernement fédéral est en train de préparer un projet visant à désigner le bien-fonds sur lequel l’hôpital est construit comme un bien-fonds faisant partie de la réserve<sup>43</sup>. Bien qu’une telle éventualité ne puisse, comme l’intimée le fait remarquer, modifier le statut actuel du bien-fonds sur lequel l’hôpital est situé, elle contribue à démontrer que les circons-

utility in determining the *situs* of the appellant's employment income is substantially diminished. For this reason, I agree with the submission of the appellant that the exact location of the metes and bounds of the hospital cannot play a decisive role in determining whether a tax exemption in this case would merely combat economic disadvantage or whether it would help to prevent the erosion of property held by an Indian *qua* Indian on a reserve.

25 I am equally unpersuaded that the location or residence of the employer is a major factor in the context of this case. The residence of the debtor was considered and discarded in *Williams* as a significant connecting factor on the ground that there were "conceptual difficulties in establishing the *situs* of a Crown agency in any particular place within Canada".<sup>44</sup> The multitude of possibilities when the Crown is involved renders the residence of the employer a somewhat arbitrary concept, and certainly not a reliable ground upon which to extend or deny tax exempt status. Furthermore, the traditional conflict of laws justification, the ability to enforce judgment against the debtor, has nothing to add to the analysis in the case of the Crown, which may be sued anywhere in Canada. Responding to this ambiguity, Gonthier J. proposed that "the significance of the Crown being the source of the payments at issue in this case may lie more in the special nature of the public policy behind the payments, rather than the Crown's *situs*, assuming it can be fixed".<sup>45</sup>

26 A similar argument can be made on the facts of this case. The appellant was an employee of the federal government. She was paid at the Norway House Indian Hospital by cheques which were issued to her by the Department of Supply and Services office in Winnipeg, Manitoba. Although the structure and function of Health and Welfare Canada may not be analogous to that of the Canada Employment and Immigration Commission, as con-

tances ayant trait à l'emplacement du Norway House Indian Hospital sont telles que l'utilité de cet emplacement pour déterminer le *situs* du revenu d'emploi de l'appelante est sensiblement réduite. Pour cette raison, je souscris à l'argument de l'appelante selon lequel l'emplacement exact de l'hôpital ne saurait jouer un rôle décisif pour déterminer si une exemption d'impôt en l'espèce remédierait simplement à une situation économiquement défavorable ou contribuerait à prévenir l'atteinte à un bien détenu par un Indien à titre d'Indien sur une réserve.

Par ailleurs, je ne suis pas convaincu que l'emplacement ou la résidence de l'employeur est un facteur important dans le contexte de l'espèce. La résidence du débiteur en tant que facteur de rattachement important a été examinée et rejetée dans l'arrêt *Williams* au motif que «l'établissement du *situs* d'un organisme de la Couronne à un endroit particulier du Canada présente des difficultés de nature conceptuelle»<sup>44</sup>. Vu le grand nombre de possibilités lorsque la Couronne est en cause, la résidence de l'employeur devient un concept assez arbitraire et ne constitue certainement pas un critère fiable pour accorder ou non l'exemption d'impôt. En outre, la justification traditionnelle fondée sur le droit international privé, c'est-à-dire la capacité de procéder à l'exécution d'un jugement contre un débiteur, n'ajoute rien à l'analyse dans le cas de la Couronne, qui peut être poursuivie n'importe où au Canada. Le juge Gonthier a réagi à cette ambiguïté en disant que «l'importance de la Couronne comme source des paiements visés en l'espèce réside peut-être davantage dans la nature spéciale de la politique d'ordre public à la base des paiements, plutôt que dans le *situs* de la Couronne, en supposant qu'il soit possible de le déterminer»<sup>45</sup>.

Il est possible d'invoquer un argument similaire à la lumière des faits de l'espèce. L'appelante travaillait pour le gouvernement fédéral. Elle était payée au Norway House Indian Hospital au moyen de chèques émis à son nom par le bureau du ministère des Approvisionnements et Services situé à Winnipeg (Manitoba). La structure et le rôle de Santé et Bien-être social Canada ne sont peut-être pas analogues à ceux de la Commission de l'emploi et de l'immigra-

sidered by Gonthier J. in *Williams*, its *situs* might be similarly fixed at any number of locations. The respondent in this case has suggested, as potential locations of the employer, the Department of Supply & Services office in Winnipeg, the City of Ottawa and the location of the hospital itself.<sup>46</sup> In my view, there is nothing in the location where the cheques were drawn up which speaks meaningfully to the issue of whether or not the employment income was property situated on a reserve at the time that it was earned by the appellant. The more significant feature of the issuance of cheques by the Crown to the appellant is the fact that these funds were advanced as part of the Crown's responsibility for the health care of Indians and, in particular, the health of Indians on the Norway House Indian Reserve.

tion du Canada, tels que les a examinés le juge Gonthier dans l'arrêt *Williams*, mais le *situs* de ce Ministère pourrait aussi être fixé n'importe où. L'intimée en l'espèce a proposé, comme emplacements possibles de l'employeur, le bureau du ministère des Approvisionnements et Services à Winnipeg, la ville d'Ottawa et l'emplacement de l'hôpital lui-même<sup>46</sup>. Selon moi, il n'y a rien dans l'endroit où les chèques étaient émis qui se rapporte valablement à la question de savoir si le revenu d'emploi était un bien situé sur la réserve au moment où il a été gagné par l'appelante. L'aspect de l'émission de chèques à l'appelante par la Couronne qui est plus important est le fait que ces fonds ont été avancés dans le cadre de la responsabilité de la Couronne touchant les soins de santé des Indiens, en particulier la santé des Indiens de la réserve indienne de Norway House.

27 Thus, a more in-depth analysis reveals that the connecting factors relied upon by the Trial Judge were inadequate in the context of this case. The inquiry must, therefore, be expanded in order to consider other connecting factors. In my view, having regard for the legislative purpose of the tax exemption and the type of personal property in question, the analysis must focus on the nature of the appellant's employment and the circumstances surrounding it. The type of personal property at issue, employment income, is such that its character cannot be appreciated without reference to the circumstances in which it was earned. Just as the *situs* of unemployment insurance benefits must be determined with reference to its qualifying employment, an inquiry into the location of employment income is equally dependent upon an examination of all the circumstances giving rise to that employment. Assessing these factors in the context of this case, I am of the view that the tax exemption must be accorded to the appellant's income in order to avoid the erosion of an Indian entitlement. The personal property at issue is income earned by an Indian who is resident on a reserve, and who works for a hospital which attends to the needs of the reserve community; a hospital that was once located on, and is now adjacent to, the reserve it services.

Ainsi, une analyse plus poussée révèle que les facteurs de rattachement utilisés par le juge de première instance ne convenaient pas dans les circonstances de l'espèce. Il faut donc élargir le champ de l'enquête afin de tenir compte d'autres facteurs de rattachement. À mon avis, étant donné le but poursuivi par le législateur en créant l'exemption d'impôt et le genre de bien meuble en cause, l'analyse doit porter sur la nature de l'emploi de l'appelante et les circonstances qui s'y rapportent. Le genre de bien meuble en cause, c'est-à-dire le revenu d'emploi, est tel qu'on ne peut juger de sa nature sans se référer aux circonstances dans lesquelles il a été gagné. De même que le *situs* des prestations d'assurance-chômage doit être déterminé par rapport à l'emploi ouvrant droit aux prestations, de même l'analyse de l'emplacement du revenu d'emploi est subordonnée à un examen de toutes les circonstances qui ont donné lieu à l'emploi. Ayant évalué ces facteurs dans le contexte de l'espèce, je suis d'avis que le revenu de l'appelante doit être exempté d'impôt pour éviter toute atteinte aux droits d'un Indien. Le bien meuble en cause est un revenu gagné par une Indienne qui réside sur une réserve et qui travaille dans un hôpital qui répond aux besoins de la collectivité de la réserve; cet hôpital était jadis situé sur la réserve, mais se trouve maintenant à proximité de la réserve qu'il dessert.

28 As the Trial Judge pointed out in his application of the “connecting factors” test to the employment situation of Elizabeth Ann Poker, “[n]ot 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*”.<sup>47</sup> Similarly, in *McNab v. Canada*, a 1992 decision of the Tax Court, Beaubier T.C.J. applied the connecting factors test set out in *Williams* in the context of employment income. The case involved a status Indian employed by the Saskatchewan Indian Women’s Association. She performed her employment duties both on and off reserves.<sup>48</sup> The Tax Court Judge placed a great deal of emphasis on the circumstances surrounding the claimant’s employment. In finding that the employee’s income ought to be exempted from tax, he noted in particular that “all of her work was on the instructions of an employer whose sole purpose was to benefit Indians on reserves”.<sup>49</sup> The Tax Court Judge also took into account the employer’s location, the locations where the employee worked and the place of payment. Each of these factors, however, was assessed in light of the main purpose and functions of her employment. In my view, when the personal property at issue is employment income, it makes sense to consider the main purpose, duties and functions of the underlying employment; specifically, with a view to determining whether that employment was aimed at providing benefits to Indians on reserves.

29 In this case, the appellant’s employment was intimately connected with the Norway House Indian Reserve. Added to this is the fact that the appellant, as I have noted, lived on the Norway House Indian Reserve, the community which was served by the hospital in which she worked. This residence factor in itself certainly cannot determine the *situs* of employment income, just as other single factors cannot. An Indian who resides on a reserve but derives employment income from his or her participation in the commercial mainstream, cannot obtain the exemption. In conjunction with the other circumstances surrounding the appellant’s employment

28 Comme le juge de première instance l’a fait remarquer dans son application du critère des «facteurs de rattachement» à l’emploi d’Elizabeth Ann Poker, «[f]aire 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»<sup>47</sup>. Dans le même ordre d’idées, dans l’affaire *McNab c. Canada* décidée par la Cour de l’impôt en 1992, le juge Beaubier a appliqué le critère des facteurs de rattachement énoncé dans l’arrêt *Williams* dans le contexte d’un revenu d’emploi. Cette affaire concernait une Indienne inscrite qui travaillait pour la Saskatchewan Indian Women’s Association. Elle exerçait ses fonctions sur des réserves et à l’extérieur de celles-ci<sup>48</sup>. Le juge a beaucoup insisté sur les circonstances relatives à l’emploi de l’appelante. Pour conclure que le revenu de l’employée devait être exempté d’impôt, il a notamment fait remarquer que «l’appelante accomplissait toutes ses tâches . . . sous l’autorité d’un employeur dont l’unique mission consistait à améliorer les conditions de vie des Indiens vivant sur les réserves»<sup>49</sup>. Le juge de la Cour de l’impôt a également tenu compte de l’emplacement de l’employeur, des endroits où l’employée travaillait et du lieu du paiement. Chacun de ces facteurs a toutefois été évalué dans le contexte de l’objet principal et des fonctions de l’emploi. À mon sens, quand le bien meuble en cause est un revenu d’emploi, il est logique de tenir compte du but principal et des fonctions de l’emploi sous-jacent dans le but précis de déterminer si l’emploi était exercé au profit des Indiens sur des réserves.

29 En l’espèce, l’emploi de l’appelante était étroitement lié à la réserve indienne de Norway House. À cela s’ajoute le fait que l’appelante résidait, comme je l’ai mentionné, sur la réserve indienne de Norway House, c’est-à-dire la collectivité qui était desservie par l’hôpital où elle travaillait. En soi, le facteur de la résidence ne permet certainement pas de déterminer le *situs* d’un revenu d’emploi, tout comme d’autres facteurs pris isolément ne le permettent pas non plus. Un Indien qui réside sur une réserve mais dont le revenu d’emploi provient de sa participation sur le marché ordinaire ne peut pas obtenir l’exemption. Toutefois, quand on le considère avec les autres

income in this case, however, it does assist the Court in painting a more complete picture of the relationship between the appellant's property, her salary, and the Indian reserve: the appellant was a resident of the Norway House Indian Reserve who benefited from and contributed to life on the reserve by working in a hospital near the reserve which was dedicated to meeting the health needs of the reserve community. To attribute great significance to the fact that the hospital is now physically situated not on the reserve, but adjacent to it, obscures the true nature of the employment income in this case. In my view, based on all the factors discussed, the purpose of the legislation is best served by holding that her salary was property held by an Indian *qua* Indian on a reserve.

30 In explaining his refusal to extend the benefit of section 87 to the appellant, the Trial Judge [at page 586] worried that finding in favour of the appellant 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.

I cannot see how finding in favour of the appellant in this case would produce such a result. The Trial Judge's "slippery slope" argument is only persuasive if you ignore the very factors which connect the appellant's employment income to the reserve. "Where" and "for whom" the appellant worked are crucial connecting factors in this case. The Trial Judge's reasoning overlooks the fact that the appellant's work was largely devoted to, and for the benefit of, the Norway House Indian Reserve. It also ignores the fact that the appellant's services were provided from a hospital that used to be located on, and now is adjacent to, the reserve. To find the appellant's income as situated on the reserve is not to venture outside the bounds of section 87. Rather,

circonstances relatives au revenu d'emploi de l'appelante en l'espèce, ce facteur aide la Cour à brosser un tableau plus complet du lien entre le bien de l'appelante, son salaire et la réserve indienne: l'appelante était une résidente de la réserve indienne de Norway House qui tirait avantage de la vie sur la réserve et y contribuait en travaillant dans un hôpital situé près de la réserve dont la mission était de répondre aux besoins en matière de soins de santé de la collectivité de la réserve. Attribuer une importance considérable au fait que l'hôpital est maintenant physiquement situé non pas sur la réserve mais à proximité de celle-ci masque la nature véritable du revenu d'emploi en l'espèce. À mon avis, étant donné tous les facteurs examinés, la meilleure façon de réaliser l'objet de la loi est de statuer que le salaire de l'appelante était un bien détenu par un Indien à titre d'Indien sur une réserve.

Pour expliquer son refus d'appliquer l'article 87 à l'appelante, le juge de première instance a exprimé [à la page 586] la crainte que statuer en faveur de l'appelante:

... 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.

Je n'arrive pas à voir comment le fait de statuer en faveur de l'appelante en l'espèce aboutirait à un résultat semblable. L'argument du «terrain glissant» invoqué par le juge du procès n'est convaincant que si l'on fait abstraction des facteurs mêmes qui rattachent le revenu d'emploi de l'appelante à la réserve. «Où» et «pour qui» l'appelante travaillait sont des facteurs de rattachement fondamentaux en l'espèce. Le raisonnement du juge du procès néglige le fait que le travail de l'appelante était en grande partie consacré à la réserve indienne de Norway House et accompli au profit de celle-ci. Il néglige en outre le fait que les services de l'appelante étaient fournis d'un hôpital qui avait déjà été situé sur la réserve et se trouve maintenant à proximité de celle-ci. Con-



it is to prevent the unjust disallowance of a tax exemption due entirely to what the appellant's counsel properly called "a technical relocation" of the hospital to a site just off the reserve. Unlike the plaintiff in *Brant (H.W.) v. M.N.R.*, the appellant in this case was not earning her income "in the general commercial mainstream".<sup>50</sup> In assessing the situation of a status Indian who, although he lived on a reserve, received employment income for off-reserve work as an auditor for Revenue Canada, Sobier T.C.C.J. correctly reasoned in *Brant* as follows:

If an Indian chooses to work for an employer off a reserve, then income earned in the general commercial mainstream, in the day-to-day "affairs of life" off the reserve lands, is not personal property exempt from taxation pursuant to section 87 of the *Indian Act*. To allow the appellant an exemption from taxation of this income would be an attempt to remedy the economically disadvantaged position of Indians who cannot find employment on the reserve. This is not the purpose of the exemption from taxation provided by section 87 of the *Indian Act*.

This logic illustrates the limits of section 87. It also assists in demonstrating that the employment income of the appellant in this case, by contrast, fits nicely within the scope of section 87. She was not employed in the "commercial mainstream", but rather, in her capacity as an employee of the hospital, she assisted in the provision of health care services to members of the Norway House Indian Band. As such, her employment was an integral part of community life on the reserve.

31 In so concluding, I am not unaware of Revenue Canada's guidelines for the application of section 87. Following the Supreme Court's decision in *Williams*, Revenue Canada issued four guidelines intended to assist in the interpretation of section 87 of the Act according to the connecting factors test. These guidelines are as follows:<sup>51</sup>

clure que le revenu de l'appelante est situé sur la réserve n'est pas outrepasser les limites de l'article 87. C'est plutôt empêcher le refus injustifié d'une exemption d'impôt entièrement attribuable à ce que l'avocat de l'appelante a appelé à juste titre [TRANSLATION] «un déplacement technique» de l'hôpital de la réserve à un endroit situé tout à côté de celle-ci. Contrairement à la demanderesse dans l'affaire *Brant (H.W.) c. M.R.N.*, l'appelante en l'espèce ne gagnait pas son revenu «sur le marché normal du travail»<sup>50</sup>. Pour évaluer la situation d'un Indien inscrit qui, même s'il résidait sur une réserve, touchait un revenu d'emploi en contrepartie des fonctions qu'il exerçait en dehors de la réserve comme agent de vérification auprès de Revenu Canada, le juge Sobier de la Cour canadienne de l'impôt a fait à juste titre le raisonnement suivant dans l'affaire *Brant*:

Si un Indien choisit de travailler pour un employeur situé à l'extérieur d'une réserve, alors le revenu gagné sur le marché normal du travail, dans le cours des «choses de la vie» courantes à l'extérieur de la réserve, n'est pas un bien meuble exempté de taxation conformément à l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Permettre à l'appelant de bénéficier d'une exemption d'impôt sur ce revenu constituerait une tentative de remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens qui ne peuvent trouver un emploi sur la réserve. Ce n'est pas l'objet de l'exemption de taxation accordée par l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

Cette logique illustre les limites de l'article 87. Elle contribue également à démontrer que le revenu d'emploi de l'appelante en l'espèce, à l'opposé, cadre parfaitement bien avec l'objet de l'article 87. L'appelante ne travaillait pas sur le «marché ordinaire», mais aidait plutôt, en sa qualité d'employée de l'hôpital, à fournir des services de soins de santé à des membres de la bande indienne de Norway House. En tant que tel, son emploi faisait partie intégrante de la vie communautaire sur la réserve.

En concluant ainsi, je tiens compte des lignes directrices de Revenu Canada concernant l'application de l'article 87. Après la décision de la Cour suprême dans l'arrêt *Williams*, Revenu Canada a publié quatre lignes directrices destinées à faciliter l'interprétation de l'article 87 de la Loi suivant le critère des facteurs de rattachement. Ces lignes directrices sont ainsi libellées<sup>51</sup>:

When at least 90% of the duties of an employment are performed on a reserve, all of the income of an Indian from that employment will usually be exempt from income tax.

...

When less than 90% of the duties of an employment are performed on a reserve and the employment income is not exempted by another guideline, the exemption is prorated. The exemption will apply to the portion of the income related to the duties performed on the reserve.

...

When:

- the employer is resident on the reserve; and
- the Indian lives on a reserve;

all of the income of an Indian from an employment will usually be exempt from income tax.

...

When:

- more than 50% of the duties of an employment are performed on a reserve; and
- the employer is resident on a reserve, or the Indian lives on a reserve;

all of the income of an Indian from an employment will usually be exempt from income tax.

...

When:

- the employer is resident on a reserve; and
- the employer is:
  - an Indian band which has a reserve, or a tribal council representing one or more Indian bands which have reserves, or
  - an Indian organization controlled by one or more such bands or tribal councils, if the organization is dedicated exclusively to the social, cultural, educational, or economic development of Indians who for the most part live on reserves; and
- the duties of the employment are in connection with the employer's non-commercial activities carried on exclusively for the benefit of Indians who for the most part live on the reserves;

all of the income of an Indian from an employment will usually be exempt from income tax.

Lorsqu'un Indien accomplit au moins 90 % des tâches liées à son emploi dans une réserve, tout son revenu d'emploi sera habituellement exonéré d'impôt sur le revenu.

...

Lorsqu'un Indien accomplit moins de 90 % des tâches liées à son emploi dans une réserve et que le revenu d'emploi n'est pas exonéré en vertu d'une autre ligne directrice, l'exonération doit être calculée au prorata. Dans un tel cas la partie du revenu liée à des tâches effectuées dans la réserve sera exonérée.

...

Tout le revenu qu'un Indien tire d'un emploi sera habituellement exonéré d'impôt sur le revenu si les conditions suivantes sont réunies:

- l'employeur réside dans une réserve;
- l'Indien vit lui-même dans une réserve.

Tout le revenu qu'un Indien tire d'un emploi sera habituellement exonéré d'impôt si toutes les conditions suivantes sont réunies:

...

- plus de 50 % des tâches liées à l'emploi sont accomplies dans une réserve;
- l'employeur ou l'Indien réside dans une réserve.

Tout le revenu qu'un Indien tire d'un emploi sera habituellement exonéré d'impôt si toutes les conditions suivantes sont réunies:

...

- l'employeur réside dans une réserve;
- l'employeur est selon le cas:
  - une bande indienne possédant une réserve ou un conseil de bande représentant une ou plusieurs bandes indiennes qui possèdent une réserve;
  - une organisation indienne relevant d'un ou de plusieurs conseils de bandes semblables et qui se consacre exclusivement au développement social, culturel, éducationnel ou économique d'Indiens qui vivent pour la plupart dans des réserves;
- les tâches liées à l'emploi font partie des activités non commerciales de l'employeur, lesquelles ne visent que le mieux-être des Indiens vivant dans la réserve.

As is evident, the guidelines understandably are based largely on the residence of the employer and the location where the duties of the employee are performed. While these factors may be useful for the determination of whether employment income falls within section 87, a central premise of *Williams* is that, in the final analysis, the relative weighting of connecting factors must proceed on a case by case basis. Consequently, although guidelines may assist in routine cases, it is not possible to establish, in advance, the precise formula by which employment income is to be assessed in all cases.

À l'évidence, ces lignes directrices sont, à juste titre, fondées en grande partie sur la résidence de l'employeur et sur l'endroit où les fonctions de l'emploi sont exercées. Bien que ces facteurs puissent être utiles pour déterminer si un revenu d'emploi est visé par l'article 87, l'une des affirmations centrales de l'arrêt *Williams* est que, en dernière analyse, l'importance relative des facteurs de rattachement doit être évaluée cas par cas. Par conséquent, même si des lignes directrices peuvent être utiles dans les cas ordinaires, il n'est pas possible de définir à l'avance la formule précise au moyen de laquelle le revenu d'emploi doit être évalué dans tous les cas.

32 On the facts of this case, the residence of the taxpayer, the nature of the service performed, the history of the institution in question, and the circumstances surrounding the employment all received great weight in the purposive interpretation of section 87. On the contrary, the residence of the employer, even if that could be determined, and the metes and bounds location where the duties were performed, although certainly relevant, were granted less weight than in other cases.

32 Vu les faits de l'espèce, la résidence de la contribuable, la nature du service fourni, l'historique de l'établissement en cause et les circonstances relatives de l'emploi sont tous des facteurs auxquels un poids considérable a été accordé dans le cadre de l'interprétation fondée sur l'objet de l'article 87. En revanche, la résidence de l'employeur, même si son emplacement pouvait être déterminé, et l'endroit précis où les fonctions étaient exercées, quoique certainement pertinent, se sont révélés moins importants en l'espèce que dans d'autres cas.

33 For these reasons, I am of the view that the taxation of the appellant's income would erode property held by an Indian *qua* Indian on a reserve, and that paragraph 87(b) should be applied in order to prevent this erosion of Indian property "situated on a reserve".

33 Par ces motifs, je suis d'avis que la taxation du revenu de l'appelante porterait atteinte à un bien détenu par un Indien à titre d'Indien sur une réserve, et que l'alinéa 87b) devrait s'appliquer afin d'éviter cette atteinte au bien d'un Indien «situé sur une réserve».

34 Having concluded that, on the connecting factors test, the actual *situs* of the appellant's employment income is located on the reserve, I do not find it necessary to deal with the applicability of the deeming provision in subsection 90(1) of the *Indian Act*. Since the property can be located on the reserve for the purposes of the tax exemption provision in section 87, there is no need to deem it as such.

34 Puisque j'ai conclu que, suivant le facteur des critères de rattachement, le *situs* véritable du revenu d'emploi de l'appelante est la réserve, il me paraît inutile d'examiner l'applicabilité de la présomption prévue au paragraphe 90(1) de la *Loi sur les Indiens*. Comme le bien peut être situé sur la réserve pour l'application de la disposition créant l'exemption de taxation à l'article 87, il n'est pas nécessaire de présumer que le bien est situé sur une réserve.

35 I would allow the appeal with costs both here and below, set aside the decision of the Trial Judge and remit the matter to the Minister for reassessment on the basis that the appellant's income for the years

35 Je suis d'avis de faire droit à l'appel avec dépens devant cette Cour et devant la Section de première instance, d'annuler la décision du juge de première instance et de renvoyer l'affaire au ministre pour

1984 and 1985 is exempt from tax pursuant to section 87.

ISAAC C.J.: I agree.

PRATTE J.A.: I agree.

<sup>1</sup> I shall use this statutory term, recognizing that the preferred description of aboriginal peoples is now First Nations, see *Report of the Royal Commission on Aboriginal Peoples* (1996).

<sup>2</sup> R.S.C. 1970, c. I-6; as amended by S.C. 1980-81-82-83, c. 47, s. 25.

<sup>3</sup> S. 83, as referred to in s. 87, is not applicable in this case.

<sup>4</sup> S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 81(1)(a) (as am. by S.C. 1980-81-82-83, c. 140, s. 46).

<sup>5</sup> [1983] 1 S.C.R. 29, *per* Dickson J. [as he then was].

<sup>6</sup> *Ibid.*, at pp. 38-40. This interpretation was confirmed by the Supreme Court in *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877, where, at p. 888, Gonthier J. wrote that “[t]his Court’s decision in *Nowegijick v. The Queen* . . . stands for the proposition that the receipt of salary income is personal property for the purpose of the exemption from taxation provided by the *Indian Act* . . . *Nowegijick* also stands for the proposition that 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”.

<sup>7</sup> *Ibid.*, at p. 41.

<sup>8</sup> *Ibid.*, at p. 36.

<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> S. 2(1) provides that an “Indian” means “a person who pursuant to this Act is registered as an Indian or is entitled to be registered as an Indian”.

<sup>11</sup> [*Sub nom. Canada v. Poker*], [1995] 1 F.C. 561 (T.D.); [*sub nom. Clarke (W.) v. M.N.R.*], [1992] 2 C.T.C. 2743 (T.C.C.).

<sup>12</sup> Cheshire and North, *Private International Law*, 11th ed. (London: Butterworths, 1987), at p. 775.

<sup>13</sup> *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 (T.D.), at p. 109.

<sup>14</sup> *Supra*, note 5, at p. 34.

<sup>15</sup> [1991] 2 C.T.C. 2028 (T.C.C.).

<sup>16</sup> *Nowegijick*, *supra*, note 5, at pp. 34-35.

qu’il procède à une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que le revenu de l’appelante pour les années 1984 et 1985 est exempté d’impôt en application de l’article 87.

LE JUGE EN CHEF ISAAC: Je souscris aux présents motifs.

LE JUGE PRATTE, J.C.A.: Je souscris aux présents motifs.

<sup>1</sup> J’emploie cette expression d’origine législative en étant conscient que le terme recommandé pour désigner les peuples autochtones est maintenant Premières nations; voir le *Rapport de la Commission royale sur les peuples autochtones* (1996).

<sup>2</sup> S.R.C. 1970, ch. I-6, modifié par S.C. 1980-81-82-83, ch. 47, art. 25.

<sup>3</sup> L’art. 83, visé à l’art. 87, ne s’applique pas en l’espèce.

<sup>4</sup> S.C. 1970-71-72, ch. 63, art. 81(1)a) (mod. par S.C. 1980-81-82-83, ch. 140, art. 46).

<sup>5</sup> [1983] 1 R.C.S. 29, le juge Dickson [tel était alors son titre].

<sup>6</sup> *Ibid.*, aux p. 38 à 40. Cette interprétation a été confirmée par la Cour suprême dans l’arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877, dans lequel le juge Gonthier a écrit, à la p. 888, que «[l]’arrêt de notre Cour *Nowegijick c. La Reine* . . . établit que la réception d’un revenu provenant d’un salaire constitue un bien personnel aux fins de l’exemption fiscale prévue par la *Loi sur les Indiens*. . . . L’arrêt *Nowegijick* établit également que l’inclusion d’un bien dans le calcul du revenu d’un contribuable donne lieu à un impôt à l’égard de ce bien personnel au sens de la *Loi sur les Indiens*, bien qu’il s’agisse d’un impôt personnel plutôt que d’un impôt direct sur les biens».

<sup>7</sup> *Ibid.*, à la p. 41.

<sup>8</sup> *Ibid.*, à la p. 36.

<sup>9</sup> *Ibid.*

<sup>10</sup> L’art. 2(1) dispose qu’un «Indien» est «une personne qui, conformément à la présente loi, est inscrite à titre d’Indien ou a droit de l’être».

<sup>11</sup> [*Sub nom. Canada c. Poker*], [1995] 1 C.F. 561 (1<sup>re</sup> inst.); [*sub nom. Clarke (W.) c. M.R.N.*], [1992] 2 C.T.C. 2743 (C.C.I.).

<sup>12</sup> Cheshire and North, *Private International Law*, 11<sup>e</sup> éd. (Londres: Butterworths, 1987), à la p. 775.

<sup>13</sup> *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103 (1<sup>re</sup> inst.), à la p. 109.

<sup>14</sup> Précité, note 5, à la p. 34.

<sup>15</sup> [1991] 2 C.T.C. 2028 (C.C.I.).

<sup>16</sup> *Nowegijick*, précité, note 5, aux p. 34 et 35.

<sup>17</sup> *Supra*, note 15, at p. 2032.

<sup>18</sup> *Williams, supra*, note 6, at p. 889.

<sup>19</sup> *Ibid.*, at p. 890.

<sup>20</sup> *Ibid.*, at pp. 890-891.

<sup>21</sup> [1990] 2 S.C.R. 85.

<sup>22</sup> S. IV of *An Act for the protection of the Indians in Upper Canada from imposition, and the property occupied or enjoyed by them from trespass and injury*, S.C. 1850, c. 74, provided that "no taxes shall be levied or assessed upon any Indian . . . for or in respect of any of the said Indian lands, nor shall any taxes or assessments whatsoever be levied or imposed upon any Indian . . . so long as he . . . shall reside on Indian lands not ceded to the Crown, or which having been so ceded may have been again set apart by the Crown for the occupation of Indians". *Ibid.*, at p. 127.

<sup>23</sup> S.C., 1876, c. 18.

<sup>24</sup> *Supra*, note 21, at p. 128.

<sup>25</sup> *Ibid.*, at p. 131.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> I use the term "commercial mainstream" in this context reluctantly as it seems to imply, incorrectly, that trade and commerce is somehow foreign to the First Nations.

<sup>28</sup> See *supra*, Dickson J. in *Nowegijick*, at p. 36.

<sup>29</sup> *Williams, supra*, note 6, at p. 891.

<sup>30</sup> *Ibid.*, at p. 892.

<sup>31</sup> *Ibid.*, at pp. 892-893.

<sup>32</sup> *Mitchell, supra*, note 21, at p. 143.

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> *Supra*, note 6, at p. 894.

<sup>36</sup> *Ibid.*, at p. 896.

<sup>37</sup> *Ibid.*

<sup>38</sup> *Ibid.*, at p. 897.

<sup>39</sup> *Ibid.*, at p. 893.

<sup>40</sup> Privy Council order dated June 17, 1924. Appeal Book, at p. 310.

<sup>41</sup> Privy Council order dated 29 November, 1949. Appeal Book, at p. 425.

<sup>42</sup> Appeal Book, at p. 319.

<sup>43</sup> Appeal Book, at pp. 1029-1034.

<sup>44</sup> *Supra*, note 6, at pp. 893-894.

<sup>45</sup> *Ibid.*, at p. 894.

<sup>46</sup> In *Horn v. M.N.R.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59 (T.C.C.), Lamarre-Proulx T.C.J., suggested at p. 66 that "the residence of the Crown is where Parliament of Canada is located, that is Ottawa".

<sup>17</sup> Précité, note 15, à la p. 2032.

<sup>18</sup> *Williams*, précité, note 6, à la p. 889.

<sup>19</sup> *Ibid.*, à la p. 890.

<sup>20</sup> *Ibid.*, aux p. 890 et 891.

<sup>21</sup> [1990] 2 R.C.S. 85.

<sup>22</sup> L'art. IV de l'*Acte pour protéger les sauvages dans le Haut-Canada, contre la fraude, et les propriétés qu'ils occupent ou dont ils ont jouissance, contre tous empiétements et dommages*, S.C. 1850, ch. 74, prévoyait que «aucune taxe ne sera imposée sur aucun sauvage . . . pour ou à l'égard d'aucune des terres appartenant à des sauvages, et aucune taxe ou cotisation quelconque ne sera prélevée ou imposée sur aucun sauvage . . . tant que la dite personne résidera sur les terres des sauvages non cédées à la couronne, ou qui, ayant ainsi été cédées, pourront avoir été mises à part par la couronne pour l'usage des sauvages». *Ibid.*, à la p. 127.

<sup>23</sup> S.C. 1876, ch. 18.

<sup>24</sup> *Précité*, note 21, à la p. 128.

<sup>25</sup> *Ibid.*, à la p. 131.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> C'est avec réticence que j'emploie le terme «marché» dans ce contexte étant donné qu'il semble impliquer, à tort, que les échanges et le commerce sont d'une façon ou d'une autre étrangers aux Premières nations.

<sup>28</sup> Voir le juge Dickson dans l'arrêt *Nowegijick* précité, à la p. 36.

<sup>29</sup> *Williams*, précité, note 6, à la p. 891.

<sup>30</sup> *Ibid.*, à la p. 892.

<sup>31</sup> *Ibid.*, aux p. 892 et 893.

<sup>32</sup> *Mitchell*, précité, note 21, à la p. 143.

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> Précité, note 6, à la p. 894.

<sup>36</sup> *Ibid.*, à la p. 896.

<sup>37</sup> *Ibid.*

<sup>38</sup> *Ibid.*, à la p. 897.

<sup>39</sup> *Ibid.*, à la p. 893.

<sup>40</sup> Décret du Conseil privé daté du 17 juin 1924. Dossier d'appel, à la p. 310.

<sup>41</sup> Décret du Conseil privé daté du 29 novembre 1949. Dossier d'appel, à la p. 425.

<sup>42</sup> Dossier d'appel, à la p. 319.

<sup>43</sup> Dossier d'appel, aux p. 1029 à 1034.

<sup>44</sup> Précité, note 6, aux p. 893 et 894.

<sup>45</sup> *Ibid.*, à la p. 894.

<sup>46</sup> Dans l'affaire *Horn c. M.R.N.*, [1989] 3 C.N.L.R. 59 (C.C.I.), le juge Lamarre-Proulx de la Cour canadienne de l'impôt a dit, à la p. 66, que «la résidence de la Couronne est le lieu où se trouve le Parlement du Canada, c'est-à-dire Ottawa».

<sup>47</sup> *Supra*, note 11, at p. 584.

<sup>48</sup> [1992] 4 C.N.L.R. 52 (T.C.C.).

<sup>49</sup> *Ibid.*, at p. 58.

<sup>50</sup> [1992] 2 C.T.C. 2635 (T.C.C.), at p. 2641.

<sup>51</sup> *Indian Act Exemption for Employment Income: Guidelines*, June 1994, Revenue Canada, at pp. 2-7.

<sup>47</sup> Précité, note 11, à la p. 584.

<sup>48</sup> [1992] 4 C.N.L.R. 52 (C.C.I.).

<sup>49</sup> *Ibid.*, à la p. 58.

<sup>50</sup> [1992] 2 C.T.C. 2635 (C.C.I.), à la p. 2641.

<sup>51</sup> *Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens: lignes directrices*, juin 1994, Revenu Canada, aux p. 2 à 8.