

T-222-97

T-222-97

Rachel Shilling (*Plaintiff*)**Rachel Shilling** (*demanderesse*)

v.

c.

Her Majesty the Queen in Right of Canada as represented by the Minister of National Revenue (*Defendant*)

Sa Majesté la Reine du chef du Canada représentée par le ministre du Revenu National (*défenderesse*)

INDEXED AS: SHILLING v. M.N.R. (T.D.)

RÉPERTORIÉ: SHILLING c. M.R.N. (1^{re} INST.)

Trial Division, Sharlow J.—Toronto, May 31, June 1, 2; Ottawa, June 9, 1999.

Section de première instance, juge Sharlow—Toronto, 31 mai, 1^{er} et 2 juin; Ottawa, 9 juin 1999.

Native peoples — Taxation — Income Tax — Member of Rama band of Indians living in Toronto where working at native health centre — Employed by Indian, sole proprietor of native employment agency, at Six Nations of Grand River reserve — Indian Act, s. 87 providing Indians tax exemption for personal property situated on reserve — Historical review of Crown's position, case law on determination of whether employment income personal property of Indian situated on a reserve — Objective, interpretation of s. 87 — Whether situs-of-debtor rule surviving S.C.C. decision in Williams — Balance of connecting factors on case by case basis — Application of connecting factors test — Residence of employee — Location, nature of work, benefit to reserve — Indians, like other taxpayers, may arrange affairs for sole purpose of taking advantage of tax reductions permitted by Income Tax Act — No matter that employer on different reserve than plaintiff's Band — S. 87 broad, referring to property on "a reserve" not "the reserve" — Employer's location most important factor herein — Plaintiff's employment exempt from income tax as located on reserve.

Peuples autochtones — Taxation — Impôt sur le revenu — Une membre de la bande indienne de Rama vit à Toronto où elle travaille dans un centre de santé pour autochtones — Son employeur est un Indien, unique propriétaire d'une agence de placement pour autochtones, dans la réserve des Six nations de la rivière Grand — L'art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte de taxation les biens d'un Indien situés sur une réserve — Historique de la position du ministère public et de la jurisprudence sur la question de savoir si le revenu d'emploi est un bien meuble d'un Indien situé sur une réserve — But et interprétation de l'art. 87 — La règle de la résidence du débiteur survit-elle à l'arrêt Williams de la C.S.C.? — Les facteurs de rattachement sont soupesés au cas par cas — Application du critère des facteurs de rattachement — Résidence de l'employé — Lieu et nature de l'emploi et bénéfice qu'en tire la réserve — Les Indiens, comme les autres contribuables, peuvent organiser leurs affaires dans le seul but de bénéficier de réductions d'impôt permises par la Loi de l'impôt sur le revenu — Peu importe que l'employeur soit sur une réserve différente de celle où se trouve la bande demanderesse — L'art. 87 est large et fait référence aux biens situés sur «une réserve» et non pas sur «la réserve» — Le lieu de résidence de l'employeur est le facteur le plus important en l'espèce — Le revenu d'emploi de la demanderesse est exempt d'impôt sur le revenu parce qu'il est situé sur une réserve.

Income Tax — Exemptions — Indians — Whether employment income of Indian from Rama reserve working at native health centre in Toronto exempt as income "situated on a reserve" (Indian Act, s. 87) — Employer an Indian carrying on business at Six Nations of Grand River reserve — Historical review of Crown's position, case law interpretation of s. 87 — Purpose of s. 87 — Location of employment income — Situs-of-debtor rule — Connecting factors test — Stress placed on employee's residence as connecting factor in Revenue Canada "Guidelines" may require amendment — Crown's argument employer's location only weak connecting factor, plaintiff having contracted with him for tax advantage, rejected — Indians, like others, may arrange affairs so as to reduce tax burden — Plaintiff's employment

Impôt sur le revenu — Exemptions — Indiens — Le revenu d'emploi d'une Indienne de la réserve de Rama, qui travaille dans un centre de santé pour autochtones situé à Toronto, est-il exempt d'impôt parce qu'il est «situé sur une réserve» (Loi sur les indiens, art. 87)? — L'employeur est un Indien qui fait affaire dans la réserve des Six nations de la rivière Grand — Historique de la position du ministère public et de l'interprétation jurisprudentielle de l'art. 87 — But de l'art. 87 — Lieu où est situé le revenu d'emploi — Règle de la résidence du débiteur — Critère des facteurs de rattachement — L'importance accordée à la résidence de l'employé en tant que facteur de rattachement dans les «lignes directrices» de Revenu Canada pourrait être modifiée — L'argument du ministère public selon lequel la

income tax exempt as located on reserve.

The plaintiff is an Ojibway of the Rama Indian Band living in Toronto. She has been working for Anishnawbe Health Toronto (AHT), a Native health centre, since 1993 through an Indian employer named Roger Obonsawin who carried on business as sole proprietor of a Native employment agency called Native Leasing Services (NLS). Mr. Obonsawin resided and carried on his business on the Six Nations of the Grand River reserve in southern Ontario. The agency had entered into a contract with AHT in 1992. The plaintiff contracted with NLS in order to take advantage of section 87 of the *Indian Act* and thus be exempt from income tax. The Crown, however, has assessed the plaintiff on the basis that her employment income from NLS for the taxation years 1995 and 1996 was taxable.

The plaintiff maintained that she was not required to pay income tax on her employment income for those years because that income was “situated on a reserve” within the meaning of section 87 of the *Indian Act*.

The issue was framed as a question of law under *Federal Court Rules (1998)*, rule 220, based upon a statement of agreed facts.

Held, the question should be answered in plaintiff’s favour.

Section 87 exempts from taxation all personal property of an Indian situated on a reserve. The purpose of section 87 of the *Indian Act* “is simply to insulate the property interests of Indians in their reserve lands from the intrusions and interference of the larger society so as to ensure that Indians are not dispossessed of their entitlements”: *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85. It is well settled that employment income is personal property: *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29. Before 1972, the Crown’s position was that employment income of an Indian was exempt from taxation only if the Indian lived and worked on a reserve. In 1972, the Crown issued an interpretation Bulletin shifting the focus to the place where the duties of employment were performed. Later still, the focus became the location of the employer: *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 (T.D.). However, in *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877, it was held that the *situs* of income should be determined by balancing all the connecting factors on a case-by-case basis in light of three considerations: the purpose of the exemption under the

résidence de l’employeur n’est qu’un faible facteur de rattachement et que la demanderesse a signé un contrat avec lui en raison des avantages fiscaux est rejeté — Les Indiens, comme les autres, peuvent organiser leurs affaires de façon à réduire leur fardeau fiscal — Le revenu d’emploi de la demanderesse est exempt d’impôt parce qu’il est situé sur une réserve.

La demanderesse est une Ojibway de la bande indienne de Rama, qui vit à Toronto. Depuis 1993, elle travaille au Anishnawbe Health Toronto (AHT), un centre de santé pour autochtones; son employeur est un Indien s’appelant Roger Obonsawin, qui exploite, à titre de propriétaire unique, une agence de placement pour autochtones portant le nom de Native Leasing Services (NLS). M. Obonsawin réside et fait affaire dans la réserve des Six nations de la rivière Grand, située dans le sud de l’Ontario. L’agence a passé un contrat avec AHT en 1992. La demanderesse a signé un contrat avec NLS afin de bénéficier de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens* et d’être donc exemptée d’impôt sur le revenu. Le ministère public, toutefois, a émis un avis de cotisation à l’endroit de la demanderesse sur la base que son revenu d’emploi gagné chez NLS pendant les années d’imposition 1995 et 1996 est imposable.

La demanderesse prétend qu’elle n’a pas à payer d’impôt quant à son revenu d’emploi pour ces années parce que ce revenu était «situ[é] sur une réserve» au sens de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

La question a été présentée sous la forme d’une question portant sur un point de droit, en vertu de la règle 220 des *Règles de la Cour fédérale (1998)*, fondée sur un exposé conjoint des faits.

Jugement: la question doit recevoir une réponse en faveur de la demanderesse.

L’article 87 exempte de taxation tous les biens d’un Indien situés sur une réserve. Le but de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens* «est simplement de protéger des ingérences et des entraves de la société en général les droits de propriété des Indiens sur leurs terres réservées pour veiller à ce que ceux-ci ne soient pas dépouillés de leurs droits»: *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85. Il est bien établi qu’un revenu d’emploi est un bien meuble: *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29. Avant 1972, le ministère public soutenait que le revenu d’emploi d’un Indien était exempt de taxation seulement si l’Indien en question vivait et travaillait dans une réserve. En 1972, le ministère public a émis un Bulletin d’interprétation qui a déplacé le point central au lieu où le travail était exécuté. Par la suite, toutefois, le point central est devenu le lieu de résidence de l’employeur: *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103 (1^{re} inst.). Cependant, dans l’arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877, il a été décidé que le *situs* du revenu devrait être déterminé en s’inspirant de tous les facteurs de rattachement au cas par cas en

Indian Act; the type of property in question; the nature of the taxation of that property. The question with regard to each connecting factor is what weight should be given to that factor in determining whether the tax would amount to the erosion of the entitlement of the Indian *qua* Indian with respect to that property. The *Williams* case left open the possibility that there may be situations where the connecting factors test leads to the same result as the situs-of-the-debtor rule.

Revenue Canada guidelines are not law, nor do they purport to be law and should not be read as though they were. They may require amendment in that they place undue stress on an employee's residence as a connecting factor.

Counsel for the Crown agreed that residence of the employee was irrelevant herein. For many Indians, residence off the reserve is not a choice taken willingly, but one compelled by circumstances rooted in the social and economic disadvantages of life on some reserves. The determination of the location of employment income for the purposes of section 87 should not depend in any way upon the location of the employee's residence, or the employee's personal and family connections to a reserve. There is no logical connection between those personal characteristics and employment relationship, or the location of employment income for purposes of section 87.

The fact that the income is earned as a result of performing services for Native people should not be considered a connecting factor because it does not recognize the need for a connection to the reserve as a physical place. However, if the benefit to a reserve is to be taken into account, the advantage to NLS, a reserve-based business, must be considered to be a factor that connects the plaintiff's employment income to a reserve.

Both parties were in agreement that the location of the employer should be a connecting factor. The fact that the plaintiff became an employee of NLS for the tax advantages should not diminish the weight of this connecting factor. It is well established that taxpayers can arrange their affairs in a particular way for the sole purpose of deliberately availing themselves of tax reduction devices in the *Income Tax Act*. Furthermore, it is not relevant that the reserve in question is the Six Nations of the Grand River reserve, where Mr. Obonsawin and NLS are located, rather than the Rama reserve. Section 87 refers to property situated on "a reserve", not "the reserve", nor "the reserve belonging to the band of which the Indian is a member". What is relevant is that because of her choice of employer, the plaintiff cannot look to anyone but Mr. Obonsawin, who is located on the reserve, for payment of her salary.

tenant compte de trois choses: l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*, le genre de bien en cause et la nature de l'imposition de ce bien. Il s'agit 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 en tant qu'Indien sur une réserve. L'arrêt *Williams* laisse place à la possibilité que, dans certains cas, le critère des facteurs de rattachement apporte le même résultat que la règle de la résidence du débiteur.

Les lignes directrices de Revenu Canada n'ont pas force de loi, ne prétendent pas avoir force de loi et ne devraient pas être lues comme si elles avaient force de loi. Elles pourraient devoir être modifiées parce qu'elles accordent une importance indue à la résidence de l'employé en tant que facteur de rattachement.

L'avocat du ministère public a reconnu que le lieu de résidence de l'employé n'était pas pertinent en l'espèce. Pour plusieurs Indiens, le choix de résider à l'extérieur de la réserve n'est pas voulu, mais forcé par des événements se produisant à cause des inconvénients sociaux et économiques de la vie sur certaines réserves. La détermination de l'emplacement du revenu d'emploi pour l'application de l'article 87 ne devrait aucunement relever du lieu de résidence de l'employé ou de ses liens personnels et sociaux avec la réserve. Il n'existe aucun lien logique entre ces caractéristiques personnelles et la relation d'emploi ou avec l'emplacement du revenu d'emploi pour l'application de l'article 87.

Le fait que le revenu gagné provienne de la prestation de services à des personnes autochtones ne devrait pas être considéré comme un facteur de rattachement parce que cela ne nécessite pas un rattachement avec la réserve comme lieu physique. Toutefois, s'il doit être tenu compte du bénéfice apporté à une réserve, l'avantage apporté à NLS, une entreprise située dans une réserve, doit être considéré comme un facteur qui relie le revenu d'emploi de la demanderesse à une réserve.

Les parties sont d'accord pour dire que la résidence de l'employeur devrait être un facteur de rattachement. Le fait que la demanderesse est devenue une employée de NLS en raison des avantages fiscaux ne devrait pas diminuer le poids de ce facteur de rattachement. Il est bien établi que les contribuables peuvent organiser leurs affaires d'une façon particulière dans le seul but de se prévaloir délibérément des mécanismes de réduction de l'impôt prévus dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*. En outre, le fait que la réserve en cause soit celle des Six nations de la rivière Grand, où M. Obonsawin et NLS ont leur résidence, plutôt que celle de Rama, n'est pas pertinent. L'article 87 fait référence aux biens situés sur «une réserve» et non pas sur «la réserve» ou «la réserve appartenant à la bande dont l'Indien[ne] est membre». Ce qui est pertinent est que, parce qu'elle a choisi cet employeur, la demanderesse ne peut se tourner vers

The place of payment of the plaintiff's salary is irrelevant.

The most important factor to be taken into account in determining the location of the plaintiff's employment income is the location of the employer. Because of the substantive legal and economic consequences of her employment relationship, that factor is entitled to considerable weight. Plaintiff's employer is located on a reserve and that circumstance favours the conclusion that her employment income is located on a reserve.

A related factor that points to a location on the reserve is the fact that plaintiff's work benefits the business of her employer, which is a reserve-based business.

The plaintiff's employment income is located on a reserve, and is exempt from income tax by virtue of section 87 of the *Indian Act*.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

- Canadian Charter of Rights and Freedoms*, being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44], s. 15(1).
Federal Court Rules, 1998, SOR/98-106, r. 220.
Financial Administration Act, R.S.C., 1985, c. F-11.
Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, s. 87.
Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, ss. 2(1) "band", "Indian", 87.
Unemployment Insurance Act, 1971, S.C. 1970-71-72, c. 48.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

- Mitchell v. Peguis Indian Band* (La Forest J. as to the applicable principles of interpretation), [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; *Union of New Brunswick Indians v. New Brunswick (Minister of Finance)*, [1998] 1 S.C.R. 1161; (1998), 200 N.B.R. (2d) 201; 161 D.L.R. (4th) 193; 512 A.P.R. 201; [1998] 3 C.N.L.R. 295; 98 G.T.C. 6247; 227 N.R. 92; *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; *Neuman v. M.N.R.*, [1998] 1 S.C.R. 770; (1998), 159 D.L.R. (4th) 1; [1998] 3 C.T.C. 177; 98 DTC 6297; 225 N.R. 190.

personne d'autre que M. Obonsawin, qui réside sur la réserve, afin d'obtenir son salaire.

Le lieu du paiement du salaire de la demanderesse n'est pas pertinent.

Le facteur le plus important dont il doit être tenu compte pour déterminer l'emplacement du revenu d'emploi de la demanderesse est la résidence de son employeur. En raison des conséquences juridiques et économiques non négligeables de sa relation d'emploi, il est accordé beaucoup de poids à ce facteur. L'employeur de la demanderesse réside sur une réserve, ce qui appuie la conclusion que son revenu d'emploi est situé dans une réserve.

Un autre facteur qui permet de relier le revenu à la réserve est le fait que le travail de la demanderesse bénéficie à l'entreprise de son employeur, qui est une entreprise située sur une réserve.

Le revenu d'emploi de la demanderesse est situé sur une réserve et est exempt d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

LOIS ET RÈGLEMENTS

- Charte canadienne des droits et libertés*, qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44], art. 15(1).
Loi de 1971 sur l'assurance-chômage, S.C. 1970-71-72, ch. 48.
Loi sur la gestion des finances publiques, L.R.C. (1985), ch. F-11.
Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 2(1) «bande», «Indien», 87.
Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, ch. I-6, art. 87.
Règles de la Cour fédérale (1998), DORS/98-106, règle 220.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

- Mitchell c. Bande indienne Peguis* (juge La Forest, quant aux principes d'interprétation applicables), [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; *Union of New Brunswick Indians c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances)*, [1998] 1 R.C.S. 1161; (1998), 200 N.B.R. (2d) 201; 161 D.L.R. (4th) 193; 512 A.P.R. 201; [1998] 3 C.N.L.R. 295; 98 G.T.C. 6247; 227 N.R. 92; *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; *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 R.C.S. 770; (1998), 159 D.L.R. (4th) 1; [1998] 3 C.T.C. 177; 98 DTC 6297; 225 N.R. 190.

DISTINGUISHED:

Canada v. Folster, [1997] 3 F.C. 269; (1997), 148 D.L.R. (4th) 314; [1997] 3 C.T.C. 157; 97 DTC 5315; 212 N.R. 342 (C.A.); *Recalma v. Canada*, [1998] 3 C.N.L.R. 279; [1998] 2 C.T.C. 403; (1998), 98 DTC 6238; 232 N.R. 7 (F.C.A.).

CONSIDERED:

R. v. National Indian Brotherhood, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; 9 C.N.L.C. 268; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (T.D.); *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.

REFERRED TO:

Corbière v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs) (1999), 173 D.L.R. (4th) 1 (S.C.C.); *Stuart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *McClurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020; (1990), 76 D.L.R. (4th) 217; [1991] 2 W.W.R. 244; [1991] 1 C.T.C. 169; 91 DTC 5001; 119 N.R. 101; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336; (1997), 148 D.L.R. (4th) 1; [1998] 1 C.T.C. 213; 97 DTC 5363; 213 N.R. 81; *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795; (1998), 159 D.L.R. (4th) 457; 39 B.L.R. (2d) 1; [1998] 3 C.T.C. 303; 98 DTC 6334; 225 N.R. 241.

AUTHORS CITED

Canada. Department of National Revenue. Taxation. *Interpretation Bulletin* IT-62, August 18, 1972.
 Cheshire, G. C. *Private International Law*, 10th ed. by P. M. North. London: Butterworths, 1979.
Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le), Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993.
Shorter Oxford English Dictionary, Vol. II, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1973.

DETERMINATION of a question of law under rule 220 of the *Federal Court Rules, 1998* as to whether plaintiff, an Indian working at a Toronto native health centre but employed by an Indian employment agency situated on a reserve, is entitled to income tax exemption by operation of section 87 of the *Indian Act*. Plaintiff is entitled to the exemption.

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

Canada c. Folster, [1997] 3 C.F. 269; (1997), 148 D.L.R. (4th) 314; [1997] 3 C.T.C. 157; 97 DTC 5315; 212 N.R. 342 (C.A.); *Recalma c. Canada*, [1998] 3 C.N.L.R. 279; [1998] 2 C.T.C. 403; (1998), 98 DTC 6238; 232 N.R. 7 (C.A.F.).

DÉCISIONS EXAMINÉES:

R. c. National Indian Brotherhood, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; 9 C.N.L.C. 268; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (1^{re} inst.); *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.

DÉCISIONS CITÉES:

Corbière c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord) (1999), 173 D.L.R. (4th) 1 (C.S.C.); *Stuart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; (1984), 10 D.L.R. (4th) 1; [1984] CTC 294; 84 DTC 6305; 53 N.R. 241; *McClurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020; (1990), 76 D.L.R. (4th) 217; [1991] 2 W.W.R. 244; [1991] 1 C.T.C. 169; 91 DTC 5001; 119 N.R. 101; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; (1994), 94 DTC 6314; 168 N.R. 16; *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336; (1997), 148 D.L.R. (4th) 1; [1998] 1 C.T.C. 213; 97 DTC 5363; 213 N.R. 81; *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795; (1998), 159 D.L.R. (4th) 457; 39 B.L.R. (2d) 1; [1998] 3 C.T.C. 303; 98 DTC 6334; 225 N.R. 241.

DOCTRINE

Canada. Ministère du Revenu national. Impôt. *Bulletin d'interprétation* IT-62, 18 août 1972.
 Cheshire, G. C. *Private International Law*, 10th ed. by P. M. North. London: Butterworths, 1979.
Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le), Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993.
Shorter Oxford English Dictionary, Vol. II, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1973.

DÉCISION sur un point de droit en vertu de la règle 220 des *Règles de la Cour fédérale (1998)* quant à savoir si la demanderesse, une Indienne qui travaille dans un centre de santé pour autochtones situé à Toronto mais dont l'employeur est une agence de placement pour autochtones située sur une réserve, a droit, par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, à une exemption d'impôt sur le revenu. La demanderesse a droit à l'exemption.

APPEARANCES:

Leslie J. Pinder and *Clarine Ostrove* for plaintiff.

Paul E. Plourde and *François Bordeleau* for defendant.

SOLICITORS OF RECORD:

Leslie J. Pinder, Vancouver, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

The following are the reasons for order rendered in English by

[1] SHARLOW J.: The plaintiff Rachel Shilling claims that she is not required to pay income tax on her employment income for the years 1995 and 1996 because that income was “situated on a reserve” within the meaning of section 87 of the *Indian Act* [R.S.C., 1985, c. I-5].

[2] The issue has been framed as a question of law under rule 220 [*Federal Court Rules, 1998*, SOR/98-106], based on a statement of agreed facts and a transcript from the examination for discovery of the plaintiff.

The Facts

[3] Ms. Shilling is an “Indian” as defined in the *Indian Act* [subsection 2(1)] and a member of the Rama Band, which is a “band” as defined in the *Indian Act* [subsection 2(1)]. The members of the Rama Band are Ojibway. The Rama Band has a reserve near Orillia, Ontario. The statement of agreed facts says, at paragraph 2:

The plaintiff’s personal identity is connected to her being a member of the Band and of her First Nation.

[4] This statement is further explained in the following excerpt from the examination for discovery of Ms. Shilling:

ONT COMPARU:

Leslie J. Pinder et *Clarine Ostrove* pour la demanderesse.

Paul E. Plourde et *François Bordeleau* pour la défenderesse.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Leslie J. Pinder, Vancouver, pour la demanderesse.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

Ce qui suit est la version française des motifs de l’ordonnance rendus par

[1] LE JUGE SHARLOW: La demanderesse, Rachel Shilling, prétend qu’elle n’a pas à payer d’impôt quant à son revenu d’emploi pour les années 1995 et 1996 parce que ce revenu était «situ[é] sur une réserve» au sens de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens* [L.R.C. (1985), ch. I-5].

[2] Le point litigieux a été présenté sous forme de question de droit, en vertu de la règle 220 [*Règles de la Cour fédérale (1998)*, DORS/98-106], sur la base d’un exposé conjoint des faits et de la transcription de l’interrogatoire préalable de la demanderesse.

Les faits

[3] M^{me} Shilling est une «Indien[ne]» suivant la définition donnée dans la *Loi sur les Indiens* [paragraphe 2(1)], et est membre de la bande de Rama, qui est une «bande» suivant la définition donnée dans la *Loi sur les Indiens* [paragraphe 2(1)]. Les membres de la bande de Rama sont des Ojibways. La bande de Rama vit dans une réserve située à Orillia (Ontario). L’exposé conjoint des faits énonce, au paragraphe 2:

[TRADUCTION] L’identité personnelle de la demanderesse est pléiée au fait d’être membre de la bande et de sa première nation.

[4] Cette affirmation est expliquée plus en profondeur dans l’extrait de l’interrogatoire préalable de M^{me} Shilling qui suit:

11. THE DEPONENT: My mother and father were both raised on the Rama reserve, except for the time my mother was in a residential school. That is part of our community. That is where I grew up, and that is where I am from.

BY MR. PLOURDE:

12. Q. Would it be fair to say that you consider yourself first and foremost a Native person? Is that what you are trying to convey in that paragraph?

A. M'hmm. That has been what we were taught. That is what was instilled upon us, that we were first part of the Shilling group on my community, then we were part of the Ojibway group, which . . . I don't know how to explain it. The people on my reserve were like first cousins and the Ojibway nation, which was all along the Great Lakes of Canada and United States, are like second cousins, so that is how we were always . . . thought of it.

13. Q. When you refer to being a member of the Band, are you referring to being an Ojibway, or is that a different concept?

A. Ojibway . . . when I am in Toronto and I meet other Ojibway persons, they are like a brother and a brother, like a sister to us, even though they may not be from Rama; then when you meet someone from Rama, it is even tighter. Like, it is . . .

14. Q. So the Band relates to the Rama reserve, itself?

A. To my community, yes.

15. Q. Okay.

A. And we are all Ojibway, so we think that we have relatives all over, and they are all Ojibway people. So you go to Minnesota, you can go to Sault Ste. Marie, Ontario, and those are your cousins.

16. Q. So that is a big family?

A. Yes, yes.

[5] Ms. Shilling was born in 1951 and lived on the Rama reserve for the first 20 years of her life, with her parents and 11 siblings. Her reasons for moving to Toronto are explained in her examination for discovery:

A. My mother grew up in a residential school. She went to a residential school at the age of 5, and she was there until she was 21, I believe. No probably about 19. All the

[TRADUCTION]

11. [. . .] LA DÉPOSANTE: Ma mère et mon père ont été élevés dans la réserve de Rama, sauf pour la période où ma mère était au pensionnat. C'est une partie de notre communauté. C'est là que j'ai grandi, et c'est de là que je viens.

PAR M. PLOURDE:

12. Q. Serait-il juste de dire que vous vous considérez d'abord et avant tout comme une autochtone? Est-ce là le message que vous tentez de communiquer dans ce paragraphe?

R. M'hmm. C'est ce qui nous a été enseigné. C'est ce qui nous a été entré dans la tête, que nous faisons d'abord partie du groupe des Shilling dans ma communauté, puis du groupe des Ojibways, qui [. . .] je ne sais pas comment l'expliquer. Les gens à ma réserve étaient comme nos cousins au premier degré et la nation Ojibway, qui s'étend le long des Grands Lacs au Canada et aux États-Unis, sont comme des cousins au second degré, et c'est comme ça que nous avons été toujours [. . .] que nous pensions.

13. Q. Quand vous dites que vous êtes membre de la bande, voulez-vous dire que vous êtes une Ojibway, ou est-ce un concept différent?

R. Ojibway [. . .] quand je suis à Toronto et que je rencontre d'autres Ojibways, ils sont comme des frères pour moi et un frère, comme une sœur pour nous, même s'ils ne viennent pas de Rama; et quand tu rencontres quelqu'un de Rama, c'est encore plus proche. C'est comme [. . .]

14. Q. Donc, quand vous dites la «bande», cela se rapporte à la réserve de Rama même?

R. À ma communauté, oui.

15. Q. D'accord.

R. Et nous sommes tous Ojibways, donc nous pensons que nous avons de la famille partout, et ils sont tous des Ojibways. De cette façon, tu vas au Minnesota, tu peux aller à Sault Ste. Marie (Ontario), et ces gens-là sont tes cousins.

16. Q. Donc, c'est une grande famille?

R. Oui, oui.

[5] M^{me} Shilling est née en 1951 et a habité la réserve de Rama pendant les 20 premières années de sa vie, avec ses parents et leurs 11 autres enfants. Les raisons pour lesquelles elle est allée vivre à Toronto sont expliquées dans son interrogatoire préalable:

[TRADUCTION]

R. Ma mère a grandi dans un pensionnat. Elle est allée à un pensionnat à l'âge de cinq ans, et elle y a été jusqu'à l'âge de 21 ans, je crois. Non, probablement 19. Durant tout

time that I was growing up on the reserve, I am the 11th of 12 kids, and by the time I started asking questions, the way she answered things was, "I don't know what your traditions are. I know what they teach you in the church and in schools is not the answer, but I don't know what to tell you, so you are going to have to go out and find that out on your own".

The church had a very strong influence in my community and I wasn't encouraged to attend any of the things that were happening on the reserve. But she always told me that, "Find out what it is. Find out what your culture is. I can't teach you, but it is out there somewhere."

So when I came to Toronto, the people who had the strongest traditions were the Mohawk people, and they are the ones who are sharing a lot of those teachings here in Toronto, and I would often ask about the Ojibway traditions, and no one could tell me. That includes my community and the community of Toronto, so I sort of took up the traditions of the Mohawk people and I spent a lot of time with the elders and they helped me to raise my son.

5. Q. You indicate that that is a reason. Are there other reasons that you felt you had to leave the reserve in '71?

A. Yes, there are lots of reasons.

6. Q. Again, I don't want to confuse you. There is a reference in the Statement of Claim, in paragraph 5, to a number of other reasons.

A. When I left, in '71, the reserve, I also had brothers and sisters who were, like adults, and they had their own families and they lived in Detroit, Windsor, London, Toronto area, so I spent a lot of time with my family members and another one . . . that is why I came to Toronto was, there was so many people in Toronto to look after me, and employment opportunities, of course, because there were . . . the opportunities on my reserve were next to nothing. All of the jobs that were available on the reserve were filled by non-Native people.

[6] Ms. Shilling has a son, born in 1972. In 1979, she decided to move back to the Rama reserve to introduce her son to the community and Ojibway traditions, which were starting to be revitalized around that time. Ms. Shilling was able to find work on the Rama reserve. While working there she lived on the Rama reserve, except for the first 6 months, when she lived in Orillia while waiting for accommodation on the reserve to become available.

[7] When Ms. Shilling moved back to Toronto in 1985, it was to remove her son from some negative

le temps où je grandissais à la réserve, je suis la onzième de douze enfants, et quand j'ai commencé à poser des questions, la façon dont elle répondait était: «Je ne sais pas ce que sont vos traditions. Je sais que ce qu'ils t'enseignent à l'église et dans les écoles n'est pas la réponse, mais je ne sais pas quoi te dire, alors tu devras sortir et aller le trouver par toi-même».

L'église avait une très grande influence dans ma communauté et on ne m'a pas encouragée à participer à ce qui se passait à la réserve. Mais elle m'a toujours dit: «Trouve ce que c'est. Trouve ce qu'est ta culture. Je ne peux pas te l'apprendre, mais c'est là-bas, quelque part.»

Donc, quand je suis venue à Toronto, les gens qui avaient les plus fortes traditions étaient les Mohawks, et ce sont eux qui partagent le plus ces enseignements à Toronto, et j'ai souvent posé des questions à propos des traditions Ojibways, et personne ne savait. Cela comprend ma communauté et celle de Toronto, donc j'ai comme pris les traditions Mohawks et j'ai passé beaucoup de temps avec les aînés, et ils m'ont aidé à élever mon fils.

5. Q. Vous dites que cela était une raison. Y a-t-il d'autres raisons qui ont fait que vous ressentiez le besoin de partir de la réserve en '71?

R. Oui. Il y a plusieurs raisons.

6. Q. Encore une fois, je ne veux pas vous embrouiller. Il y a une référence dans la déclaration, au paragraphe 5, à plusieurs autres raisons.

R. Quand j'ai quitté la réserve en '71, j'avais aussi des frères et des sœurs qui étaient adultes; ils avaient leurs propres familles et vivaient à Détroit, Windsor, London, dans la région de Toronto; donc j'ai passé beaucoup de temps avec les membres de ma famille et d'autres [. . .] c'est pourquoi je suis venue à Toronto, il y avait tellement de gens pour s'occuper de moi, des possibilités d'emploi, bien sûr, parce qu'il y avait [. . .] les possibilités à ma réserve étaient presque inexistantes. Tous les emplois qui étaient disponibles à la réserve étaient pris par des non-autochtones.

[6] M^{me} Shilling a un fils qui est né en 1972. En 1979, elle a décidé de retourner vivre dans la réserve de Rama pour initier son fils à la communauté et aux traditions ojibways, qui commençaient alors à se revivifier. M^{me} Shilling a pu se trouver un emploi dans la réserve de Rama. Pendant le temps où elle a travaillé, elle a vécu dans la réserve, sauf pour les six premiers mois, où elle a vécu à Orillia en attendant de trouver un logement dans la réserve.

[7] Quand M^{me} Shilling est retournée à Toronto en 1985, c'était pour sortir son fils de la réserve de Rama

influences to which he was exposed on the Rama reserve.

[8] Since 1985 Ms. Shilling has lived in Toronto and has worked there, except for a short period of time in 1989 when she received unemployment insurance benefits and a period of approximately six months, from October 1992 to March 1993, when she received disability insurance benefits.

[9] Although Ms. Shilling has lived for long periods in Toronto, she has always maintained substantial connections with her family and her community on the Rama reserve, which she considers her home. She inherited from her grandfather a certificate of occupancy for 6 acres of land on the Rama reserve. She is related to approximately 30% of the people on the reserve. She goes there approximately every second weekend, staying with relatives or, in summer, camping out. She contributes in various ways to community life on the Rama reserve.

[10] Throughout her career, Ms. Shilling has chosen work that involves providing services to Native people and organizations. That is true of substantially all of her paid work, including her work on the Rama reserve between 1984 and 1989, and her work in Toronto before and after that time. She has also helped to establish and manage several organizations in Toronto that serve Native people.

[11] Ms. Shilling's employer since 1993 has been Roger Obonsawin, who carries on business as sole proprietor under the name Native Leasing Services (NLS). Mr. Obonsawin is a Mohawk and an "Indian" as defined in the *Indian Act*. He resides and carries on his business on the Six Nations of the Grand River reserve in southern Ontario.

[12] The statement of agreed facts does not disclose the location of Mr. Obonsawin's assets except that the head office of NLS is located on the Six Nations of the Grand River reserve and a bank account is maintained for NLS at a branch of the Canadian Imperial

car il y était sujet à de mauvaises influences.

[8] Depuis 1985, M^{me} Shilling a vécu à Toronto et y a travaillé, sauf pendant une courte période en 1989, où elle a touché des prestations d'assurance-emploi et une autre période d'environ six mois, d'octobre 1992 à mars 1993, où elle a touché des primes d'assurance-invalidité.

[9] Bien que M^{me} Shilling ait vécu pendant de longues périodes à Toronto, elle a toujours gardé de nombreux liens avec sa famille et sa communauté dans la réserve de Rama, qu'elle considère comme son foyer. Elle a hérité de son grand-père un certificat d'occupation d'un terrain de 6 acres situé sur la réserve de Rama. Elle a des liens familiaux avec environ trente pour cent des habitants de la réserve. Elle s'y rend environ à toutes les deux semaines et elle demeure chez des parents ou, l'été, elle fait du camping. Elle contribue de diverses façons à la vie de la réserve de Rama.

[10] Tout au long de sa carrière, M^{me} Shilling a choisi d'occuper des emplois dans le domaine des services aux personnes et aux organismes autochtones. C'est le cas de presque tous les emplois rémunérés qu'elle a occupés, y compris son emploi dans la réserve de Rama de 1984 à 1989, et son emploi à Toronto avant et après cette période. Elle a aussi participé à la création et à la gestion de plusieurs organismes au service des personnes autochtones à Toronto.

[11] Depuis 1993, M^{me} Shilling est employée par Roger Obonsawin, propriétaire unique d'une entreprise qui fait affaire sous le nom de Native Leasing Service (NLS). M. Obonsawin est un Mohawk et un «Indien» tel que défini dans la *Loi sur les Indiens*. Il réside et fait affaire dans la réserve des Six nations de la rivière Grand, située dans le sud de l'Ontario.

[12] L'exposé conjoint des faits ne traite pas de l'emplacement des biens mais mentionne que le bureau principal de NSL est situé dans la réserve des Six nations de la rivière Grand et que NSL a un compte bancaire dans une succursale de la CIBC

Bank of Commerce located on the nearby reserve at Mississauga of New Credit. For purposes of this proceeding, the Crown has admitted that NLS and its owner, Mr. Obonsawin, are located on the Six Nations of the Grand River reserve.

[13] In 1992, NLS entered into a contract with Anishnawbe Health Toronto (AHT), a native health centre in Toronto, under which NLS places employees with AHT.

[14] AHT was established in 1987. Its focus is preventive health care. It is committed to the recovery of native people through traditional healing, which is the core of the operation. In this regard it holds ceremonies and assists in seasonal fasting. It also provides some western health care services.

[15] AHT maintains significant and necessary links with many reserve communities, which are the source of traditional medicines and the location for certain ceremonies and other aspects of the healing process that cannot be done in an urban environment. Those communities include Ojibway, Mohawk and other groups with reserves in different parts of Ontario, but not the Rama Band. The clientele of AHT consists primarily of native people.

[16] In 1993, Ms. Shilling found work at AHT. She was told that she would have the option of contracting with NLS. She knew Mr. Obonsawin and was familiar with his work in promoting the interests of native people. She chose that option in order to take advantage of section 87 of the *Indian Act*.

[17] Ms. Shilling's contract with NLS was entered into on March 8, 1993. It initially provided her with a salary of \$22.50 per hour. The contract was revised on April 18, 1994 to provide for an annual salary of \$32,000. The contract was amended twice, increasing her salary to \$46,800 per year effective April 18, 1994 and decreasing it effective December 5, 1994 to \$41,754 per year.

située tout près, dans la réserve Mississauga de New Credit. Aux fins de la présente affaire, la Couronne a admis que NSL et son propriétaire, M. Obonsawin, résidaient dans la réserve des Six nations de la rivière Grand.

[13] En 1992, NLS a passé un contrat selon lequel NLS fournissait des employés à Anishnawbe Health Toronto (AHT), un centre de santé pour autochtones situé à Toronto.

[14] AHT a été créé en 1987. AHT concentre ses activités sur les soins de santé préventifs et la guérison des personnes autochtones par les soins traditionnels, qui sont le cœur de l'organisme. À cet égard, AHT tient des cérémonies et apporte son aide lors de jeûnes saisonniers. L'organisme offre aussi des soins de santé occidentaux.

[15] AHT conserve des liens importants et nécessaires avec les communautés de plusieurs réserves, qui sont la source des médecines traditionnelles et l'endroit où se déroulent certaines cérémonies et d'autres aspects du processus de guérison qui ne peuvent se faire dans un environnement urbain. Ces communautés incluent des Ojibways, des Mohawks et d'autres groupes dans des réserves situées à différents endroits en Ontario, mais n'incluent pas la bande de Rama. La clientèle de AHT est principalement autochtone.

[16] En 1993, M^{me} Shilling s'est trouvé un emploi à AHT. On leur a dit qu'elle aurait le choix de signer un contrat avec NLS. Elle connaissait M. Obonsawin et elle savait qu'il s'occupait de promouvoir les intérêts des personnes autochtones. Elle a choisi cette dernière option afin de bénéficier de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

[17] Le contrat entre M^{me} Shilling et NLS a été conclu le 8 mars 1993. Initialement, le contrat prévoyait un salaire horaire de 22,50 \$. Le contrat a été modifié le 18 avril 1994 pour prévoir un salaire de 32 000 \$ par année. Le contrat a été modifié deux fois, augmentant d'abord son salaire à 46 800 \$ par année à compter du 18 avril 1994, puis le réduisant à 41 754 \$ par année à compter du 5 décembre 1994.

[18] Ms. Shilling's salary is paid to her by a transfer of funds from the NLS bank account at a bank on the reserve at Mississauga of New Credit. Initially the money was transferred to Ms. Shilling's account in a branch of Canada Trust in Toronto. Since June 14, 1995, the money has been transferred to her account at a branch of the Toronto-Dominion Bank on the reserve at Walpole Island. From June of 1995 that was Ms. Shilling's only bank account.

[19] Ms. Shilling has provided various services to AHT. She began as coordinator for a training program for Native people and is now an acting program director.

[20] The duties of Ms. Shilling are carried out principally in Toronto, and generally are aimed at assisting Native people in crisis to reconnect with their culture, and providing support in their healing process. She has organized camping trips to reserves, usually the Stoney Point reserve, which are held twice annually. During these trips AHT's clients meet with elders and engage in the sweat lodge. She has taken people to monthly sweats on reserves, organized by AHT. These trips last 12 to 13 hours each.

[21] Ms. Shilling was also responsible for coordinating a group of parents to start a Head Start program, to prepare Aboriginal children for schooling and teach them about their heritage. It is not clear whether that was done in the course of her employment, or as a volunteer.

[22] Although Ms. Shilling's services are provided to AHT and are aimed at assisting AHT's clients, the Crown does not contend that she is an employee of AHT. The statement of agreed facts says that she is an employee of NLS.

[23] For the taxation years 1993 and 1994, Ms. Shilling was not required to pay tax on her

[18] Le salaire de M^{me} Shilling lui est versé par transfert bancaire de fonds provenant du compte bancaire situé dans la réserve Mississauga de New Credit. Au départ, l'argent était transféré dans le compte de M^{me} Shilling, dans une succursale de la Canada Trust à Toronto. Depuis le 14 juin 1995, l'argent est transféré dans son compte d'une succursale de la Banque Toronto-Dominion, située dans la réserve de Walpole Island. Depuis juin 1995, c'est le seul compte en banque que possède M^{me} Shilling.

[19] M^{me} Shilling a fourni différents services à AHT. Elle a débuté en tant que coordonnatrice d'un programme de formation pour les personnes autochtones et elle agit maintenant à titre de directrice intérimaire du programme.

[20] M^{me} Shilling remplit principalement ses fonctions à Toronto, qui consistent la plupart du temps à aider des personnes autochtones en crise à rétablir le contact avec leur culture; elle apporte aussi son support aux personnes qui suivent le processus de guérison. Elle a organisé des voyages de camping dans des réserves qui ont lieu deux fois par année, habituellement dans la réserve de Stoney Point. Pendant ces voyages, les clients de AHT rencontrent des aînés et participent à des sueries. Elle a amené des gens à des sueries mensuelles organisées par AHT dans des réserves. Chacun de ces voyages dure 12 ou 13 heures.

[21] M^{me} Shilling était aussi responsable de la coordination d'un groupe de parents afin de mettre sur pied un programme Bon départ, pour préparer les jeunes enfants autochtones aux études scolaires et leur fournir un enseignement sur leur patrimoine. Il n'est pas établi clairement si elle a fait cela dans le cadre de son travail ou en tant que bénévole.

[22] Même si les services de M^{me} Shilling sont fournis à AHT et visent à aider des clients d'AHT, la Couronne ne prétend pas que M^{me} Shilling soit une employée d'AHT. L'exposé conjoint des faits dit qu'elle est une employée de NLS.

[23] Pour les années d'imposition 1993 et 1994, M^{me} Shilling n'avait pas à payer d'impôt sur son

employment income from NLS because of a remission order issued under the *Financial Administration Act* [R.S.C., 1985, c. F-11]. However, that remission order does not apply for 1995 and 1996.

[24] Ms. Shilling filed income tax returns for 1995 and 1996. The Crown has assessed her on the basis that her employment income from NLS is taxable. Her objections to those assessments are being held in abeyance by agreement, pending the outcome of these proceedings.

The Law

[25] Section 87 exempts from taxation all personal property of an Indian situated on a reserve. This is one of the provisions in the *Indian Act* that is rooted in the Crown's obligation to protect the interest of Indians in reserve lands.¹ Other aspects of that obligation find expression in statutory constraints on the alienability of reserve lands, and statutory protection from seizure of property of an Indian situated on a reserve.

[26] It has not always been clear how section 87 should apply to income tax on employment income earned by an Indian. Before 1972, the Crown's position was that the employment income of an Indian was exempt from taxation only if the Indian lived and worked on a reserve.

[27] In 1972 the Crown adopted another position, as indicated by the *Interpretation Bulletin* IT-62 dated August 18, 1972 entitled "Indians".² Based on that bulletin, the focus became the place where the duties of employment were performed. The place of residence of the employee was irrelevant, as was the location of the employer.

[28] Later, the location of the employer became the focus because of the decision of Thurlow A.C.J. in *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 (T.D.). The issue in that case was whether income tax was payable on salaries earned by Indian employees

revenu d'emploi chez NLS en raison d'un décret de remise émis en vertu de la *Loi sur la gestion des finances publiques* [L.R.C. (1985), ch. F-11]. Cependant, ce décret de remise ne s'applique pas aux années 1995 et 1996.

[24] M^{me} Shilling a produit des déclarations de revenus pour les années 1995 et 1996. La Couronne a émis un avis de cotisation à son endroit sur la base que son revenu d'emploi gagné chez NLS est imposable. Ses contestations à l'encontre de ces avis de cotisation sont en suspens en raison d'une entente survenue entre les parties, en attente du résultat des présentes procédures.

Le droit applicable

[25] L'article 87 exempte de taxation tous les biens d'un Indien situés sur une réserve. Il s'agit d'une des dispositions de la *Loi sur les Indiens* qui prend racine dans l'obligation de la Couronne de protéger les intérêts des Indiens dans les réserves¹. D'autres aspects de cette obligation se retrouvent dans des contraintes législatives portant sur l'aliénabilité des réserves, ainsi que dans la protection législative contre la saisie de biens se trouvant dans une réserve.

[26] La façon d'appliquer l'article 87 à l'impôt sur le revenu d'emploi gagné par un Indien n'a pas toujours été claire. Avant 1972, la Couronne soutenait que le revenu d'emploi d'un Indien était exempt de taxation seulement si l'Indien en question vivait et travaillait dans la réserve.

[27] En 1972, la Couronne a adopté un autre point de vue, comme l'indique le *Bulletin d'interprétation* IT-62, en date du 18 août 1972, intitulé «Indiens»². Sur la base de ce bulletin, le point central est devenu le lieu où le travail était exécuté. Le lieu de résidence de l'employé, tout comme celui de l'employeur, n'étaient pas pertinents.

[28] Par la suite, le lieu de résidence de l'employeur est devenu le point central en raison de la décision du juge en chef adjoint Thurlow dans *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103 (1^{re} inst.). La question dans cette affaire était de savoir si un impôt

of National Indian Brotherhood.

[29] National Indian Brotherhood was a corporation with a head office in Ottawa and activities throughout Canada. Its objects and activities were aimed at the betterment of Indians throughout Canada. The employees who were Indians had resided on reserves before becoming employees and would probably reside on reserves if they ceased to be employees. While employed by the corporation they resided for the most part in Ottawa. They performed their duties throughout Canada, both on and off reserves.

[30] Thurlow A.C.J. concluded that in the context of section 87 [R.S.C. 1970, c. I-6], employment income should be treated as a right to salary, and thus a simple contract debt or chose in action. Under the principles of private international law, the location of a simple contract debt is the location of the debtor. Thurlow A.C.J. reasoned that the same principle could be applied to attribute employment income to the location of the employer. As National Indian Brotherhood was a corporation that was not located on a reserve, he concluded that the salaries it paid could not be considered to be located on a reserve.

[31] In *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, the issue was whether section 87 [R.S.C. 1970, c. I-6] applies to employment income at all (a point not debated in the *National Indian Brotherhood* case).

[32] Mr. Nowegijick was an Indian who was employed as a logger by Gull Bay Development Corporation, a corporation without share capital that had its head office and administrative offices on the Gull Bay reserve. The corporation conducted a logging operation 10 miles from the reserve, which is where Mr. Nowegijick performed his duties of employment.

sur le revenu était payable sur les salaires gagnés par des employés indiens de la National Indian Brotherhood.

[29] La National Indian Brotherhood était une société qui avait son siège social à Ottawa et qui pratiquait ses activités à la grandeur du Canada. Sa raison d'être et ses activités étaient d'aider les Indiens à la grandeur du Canada. Les employés qui étaient indiens avaient résidé dans des réserves avant de devenir des employés et auraient probablement résidé dans des réserves s'ils avaient cessé d'être des employés. Pendant qu'ils étaient au service de la société, la plupart résidaient à Ottawa. Ils accomplissaient leurs fonctions à la grandeur du Canada, aussi bien à l'extérieur qu'à l'intérieur de réserves.

[30] Le juge en chef adjoint Thurlow est arrivé à la conclusion que, dans le contexte de l'article 87 [S.R.C. 1970, ch. I-6], le revenu d'emploi devrait être traité comme un droit à un traitement ou un salaire, et ainsi comme une simple dette contractuelle ou un droit incorporel. Selon les principes du droit international privé, le *situs* d'une simple dette contractuelle est la résidence du débiteur. Suivant le raisonnement du juge en chef adjoint Thurlow, ce même principe pourrait s'appliquer pour qu'un revenu d'emploi ait comme emplacement la résidence de l'employeur. Étant donné que National Indian Brotherhood était une société qui n'était pas située sur une réserve, le juge en chef adjoint Thurlow a conclu que le traitement qu'elle a payé ne pouvait pas être considéré comme situé sur une réserve.

[31] Dans *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, la question était de savoir si l'article 87 [S.R.C. 1970, ch. I-6] s'appliquait au revenu d'emploi (une question qui n'avait pas été débattue dans la décision *National Indian Brotherhood*).

[32] M. Nowegijick était Indien et bûcheron employé par Gull Bay Development Corporation, une société sans capital-actions dont le siège social et les bureaux administratifs étaient situés dans la réserve de Gull Bay. La société effectuait une opération forestière à dix miles de la réserve, endroit où M. Nowegijick exécutait les fonctions de son emploi. Il vivait dans la

He lived on the reserve. It had been conceded by the Crown that the employer was located on the reserve and that if Mr. Nowegijick's employment income was personal property within the meaning of section 87, the exemption would apply.

[33] The Supreme Court of Canada held that, for purposes of section 87 of the *Indian Act*, income from employment is personal property. It followed that Mr. Nowegijick was entitled to the exemption from income tax on his employment income.

[34] Although the principal point raised in the *Nowegijick* decision is no longer in controversy, two aspects of the decision must be closely examined. One is the general statement of principle relating to the interpretation of section 87. The other is a comment on the location of employment income, on which counsel for Ms. Shilling relies to argue that the Supreme Court of Canada approved the situs-of-the-debtor rule.

[35] I will deal first with the general principle of interpretation. It is expressed in these words of Dickson J. [as he then was], speaking for the Court (at page 36):

It seems to me . . . that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. If the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption. In *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899), it was held that Indian treaties "must . . . be construed, not according to the technical meaning of [their] words . . . but in the sense in which they would naturally be understood by the Indians".

[36] Dickson C.J. repeated this principle in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85,³ at page 98, speaking only for himself. Two other judgments were written in the *Mitchell* case, one by La Forest J. (for himself, Sopinka and Gonthier JJ.) and the other by Wilson J. (for herself, Lamer and L'Heureux-Dubé JJ.). Wilson J. did not address the applicable principles of interpretation, but expressed her agreement with the conclusion reached by La Forest J. on the

résulte. La Couronne a admis que l'employeur résidait dans la réserve et que si le revenu d'emploi de M. Nowegijick était un bien meuble au sens de l'article 87, l'exemption s'appliquerait.

[33] La Cour Suprême du Canada a décidé que, pour l'application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, le revenu d'emploi est un bien meuble. M. Nowegijick a donc eu droit à l'exemption d'impôt sur le revenu pour son revenu d'emploi.

[34] Bien que la question principale soulevée dans la décision *Nowegijick* ne soit plus l'objet d'une controverse, deux aspects de la décision doivent être examinés attentivement. Le premier aspect est la déclaration de principe générale en rapport avec l'interprétation de l'article 87. Le deuxième aspect est un commentaire à propos de l'emplacement du revenu d'emploi, aspect sur lequel l'avocate de M^{me} Shilling se fonde pour affirmer que la Cour suprême du Canada a approuvé la règle de la résidence du débiteur.

[35] Je commencerai par traiter du principe général d'interprétation. Le juge Dickson [tel était alors son titre] l'exprime en ces termes, au nom de la Cour (à la page 36):

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

[36] Le juge en chef Dickson a répété ce principe dans l'arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85³, à la page 98, ne parlant qu'en son nom. Deux autres opinions ont été rédigées dans l'arrêt *Mitchell*: l'une par le juge La Forest (en son nom et celui des juges Sopinka et Gonthier) et l'autre par le juge Wilson (en son nom et celui des juges Lamer et L'Heureux-Dubé). Le juge Wilson n'a pas traité des principes d'interprétation applicables, mais elle a

interpretation question. At pages 142-143, La Forest J. says this about the principle of interpretation stated in *Nowegijick* (emphasis added):

. . . I do not take issue with the principle that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. In the case of treaties, this principle finds its justification in the fact that the Crown enjoyed a superior bargaining position when negotiating treaties with native peoples.

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

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

[37] If there is any conflict between the interpretive approach of Dickson C.J. in *Nowegijick* and that of La Forest J. in *Mitchell*, I prefer the latter as being both later in time and more fully explained. I conclude that if section 87 of the *Indian Act* is capable of bearing more than one interpretation, the one that best promotes its objectives must prevail.

exprimé son accord avec la conclusion à laquelle était arrivé le juge La Forest sur la question de l'interprétation. Le juge La Forest dit, aux pages 142 et 143, à propos du principe d'interprétation exposé dans l'arrêt *Nowegijick* (non souligné dans l'original):

[. .] je ne conteste pas le principe que les traités et les lois visant les Indiens devraient recevoir une interprétation libérale et que toute ambiguïté devrait profiter aux Indiens. Dans le cas des traités, ce principe se justifie par le fait que la Couronne jouissait d'un pouvoir de négociation supérieur au moment de la négociation des traités avec les peuples autochtones.

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

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

[37] S'il y a une quelconque incompatibilité entre l'approche interprétative du juge en chef Dickson dans l'arrêt *Nowegijick* et celle du juge La Forest dans l'arrêt *Mitchell*, je préfère la seconde approche au motif qu'elle survient plus tard dans le temps et qu'elle est expliquée de façon plus complète. J'en conclus que si l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* peut être interprété de plus d'une façon, celle qui promeut le mieux les buts qu'il poursuit doit prévaloir.

[38] What is the objective of section 87 of the *Indian Act*? La Forest J. reached the following conclusions as to the purpose of section 87 (at page 131, emphasis added):

In summary, the historical record makes it clear that ss. 87 and 89⁴ 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.

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

He also says, at page 133 (emphasis added):

. . . one must guard against ascribing an overly broad purpose to ss. 87 and 89. These provisions are not intended to confer privileges on Indians in respect of any property they may acquire and possess, wherever situated. Rather, their purpose is simply to insulate the property interests of Indians in their reserve lands from the intrusions and interference of the larger society so as to ensure that Indians are not dispossessed of their entitlements.

and at page 137 (emphasis added):

. . . a review of the obligations that the Crown has assumed in this area shows that it has done no more than seek to shield the property of Indians that has an immediate and discernible nexus to the occupancy of reserve lands from interference at the hands of non-natives.

[39] Put simply, section 87 is intended to protect from taxation the property of an Indian that is “situated on a reserve.” The word “situated” means

[38] Quel est le but de l’article 87 de la *Loi sur les Indiens*? Le juge La Forest est arrivé aux conclusions suivantes quant au but de l’article 87 (à la page 131, non souligné dans l’original):

En résumé, le dossier historique indique clairement que les art. 87 et 89⁴ 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.

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

Il dit aussi, à la page 133 (non souligné dans l’original):

[. . .] il faut éviter d’accorder une portée trop large aux art. 87 et 89. Ces dispositions n’ont pas pour but d’accorder des privilèges aux Indiens à l’égard de tous les biens qu’ils peuvent acquérir et posséder, peu importe l’endroit où ils sont situés. Leur but est plutôt simplement de protéger des ingérences et des entraves de la société en général les droits de propriété des Indiens sur leurs terres réservées pour veiller à ce que ceux-ci ne soient pas dépouillés de leurs droits.

et, à la page 137 (non souligné dans l’original):

[. . .] un examen des obligations assumées par la Couronne dans ce domaine indique qu’elle a tout simplement tenté de protéger des atteintes portées par les non-Indiens les biens des Indiens qui ont un lien direct et discernable avec l’occupation d’une réserve.

[39] Dit simplement, l’article 87 est conçu pour protéger de la taxation les biens d’un Indien qui sont «situés sur une réserve». Le mot «situé» veut dire

“located” or “placed.”⁵ The phrase “on the reserve” means within the boundaries of the reserve: *Union of New Brunswick Indians v. New Brunswick (Minister of Finance)*, [1998] 1 S.C.R. 1161, at pages 1183-1184. Section 87 is not intended simply to benefit an Indian who has property, or to increase his or her wealth.⁶ However, that may be an effect of section 87 if an Indian has property located on a reserve.

[40] I turn next to consider the proposition for which *Nowegijick* is authority. As stated above, it is undisputed that it stands for the proposition that employment income is personal property. Counsel for Ms. Shilling argues that it also stands for the proposition that the situs-of-the-debtor rule applies to determine the location of employment income for purposes of section 87. Her argument is based on these comments of Dickson J. at page 34 (emphasis added):

One point might have given rise to argument. Was the fact that the services were performed off the reserve relevant to *situs*? The Crown conceded in argument, correctly in my view, that the *situs* of the salary which Mr. Nowegijick received was sited on the reserve because it was there that the residence or place of the debtor . . . was to be found and it was there the wages were payable.⁷

If the situs-of-the-debtor rule applies for purposes of section 87, employment income would be located on a reserve if the employer is located on a reserve.

[41] Given that the *Nowegijick* decision gave implicit approval to the *National Indian Brotherhood* decision, it would have been reasonable to conclude that the Supreme Court of Canada approved the application of the situs-of-the-debtor rule for determining the location of employment income. That is not the end of the matter, however.

[42] Counsel for the Crown argues that even if the situs-of-the-debtor rule was approved in *Nowegijick*, that approval did not survive *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877. He argues that decision replaced the situs-of-the-debtor rule with a test that requires an analysis in each case of the factors that connect the income to the reserve. Counsel for Ms. Shilling argues that *Williams* merely supplements the

«placé en un lieu»⁵. L'expression «sur la réserve» veut dire à l'intérieur des limites de la réserve: *Union of New Brunswick Indians c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances)*, [1998] 1 R.C.S. 1161, aux pages 1183 et 1184. L'article 87 ne vise pas simplement à apporter des bénéfices aux Indiens propriétaires de biens ou à faire augmenter leur richesse⁶. Cependant, cela peut être un effet de l'article 87 si un Indien possède des biens situés sur une réserve.

[40] J'étudierai maintenant le principe découlant de l'arrêt *Nowegijick*. Comme écrit plus haut, il n'est pas contesté que cet arrêt permet d'affirmer que le revenu d'emploi est un bien meuble. L'avocate de M^{me} Shilling plaide que cet arrêt permet aussi d'affirmer que la règle de la résidence du débiteur s'applique pour déterminer le lieu où est situé le revenu pour l'application de l'article 87. Son argument est fondé sur ces commentaires du juge Dickson, à la page 34 (non souligné dans l'original):

Un [point] aurait pu soulever un débat. Le fait que les services ont été rendus à l'extérieur d'une réserve était-il pertinent relativement au *situs*? Sa Majesté a reconnu au cours des plaidoiries, avec raison selon moi, que le *situs* du salaire de M. Nowegijick était la réserve parce que c'est là où la débitrice [. . .] avait sa résidence ou son lieu d'affaires et parce que c'est là que le salaire devait être payé⁷.

Si la règle de la résidence du débiteur s'applique à l'article 87, le revenu d'emploi est situé sur la réserve si l'employeur est situé sur la réserve.

[41] Étant donné que l'arrêt *Nowegijick* approuve implicitement la décision *National Indian Brotherhood*, il aurait été raisonnable de conclure que la Cour suprême du Canada a approuvé l'application de la règle de la résidence du débiteur pour déterminer l'emplacement du revenu d'emploi. Cependant, cela ne s'arrête pas là.

[42] L'avocat de Sa Majesté allègue que même si la règle de la résidence du débiteur avait été approuvée dans *Nowegijick*, cette approbation n'avait pas survécu à l'arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877. Il allègue que cet arrêt a eu pour effet de remplacer la règle de la résidence du débiteur par un critère qui rend nécessaire une analyse, dans chaque cas, des facteurs qui relie le revenu à la réserve. L'avocate

situs-of-the-debtor rule in order to deal with situations where the situs-of-the-debtor rule cannot sensibly be applied.

[43] The issue in the *Williams* case was whether section 87 [R.S.C. 1970, c. I-6] applies to unemployment insurance benefits received by an Indian who lives on a reserve, where the qualifying employment income was performed and paid on a reserve. The two employers were a band and a logging company located on a reserve. Gonthier J., speaking for the Court, analyzed the situs-of-the-debtor rule as it had been applied in the *National Indian Brotherhood* case and said (at pages 890-891):

... 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. The test for *situs* under the *Indian Act* must be constructed according to its purposes, not the purposes of the conflict of laws. Therefore, the position that the residence of the debtor exclusively determines the *situs* of benefits such as those paid in this case must be closely reexamined in light of the purposes of the *Indian Act*.

[44] Gonthier J. then said that instead of the situs-of-the-debtor rule in the *National Indian Brotherhood* case, the *situs* of income should be determined by balancing all the connecting factors on a case-by-case basis. The flexibility of this approach was seen as an advantage, subject to certain limitations. This appears at page 892:

It is desirable, when construing exemptions from taxation, to develop criteria which are predictable in their application, so that the taxpayers involved may plan their affairs appropriately. This is also important as the same criteria govern an exemption from seizure.

de M^{me} Shilling allègue que l'arrêt *Williams* vient tout au plus compléter la règle de la résidence du débiteur lorsque se présentent des situations où la règle de la résidence du débiteur ne pourrait pas raisonnablement être appliquée.

[43] La question, dans l'affaire *Williams*, était de savoir si l'article 87 [S.R.C. 1970, ch. I-6] s'appliquait à des prestations d'assurance-chômage qu'un Indien vivant sur une réserve avait reçues, alors que les fonctions avaient été accomplies et que le revenu d'emploi donnant droit aux prestations avait été payé sur la réserve. Ses deux employeurs étaient une bande et une société forestière située sur la réserve. Le juge Gonthier, au nom de la Cour, a analysé la règle de la résidence du débiteur telle qu'elle avait été appliquée dans la décision *National Indian Brotherhood*, et il dit (aux pages 890 et 891):

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

[44] Le juge Gonthier dit ensuite que le *situs* du revenu devrait être déterminé en soupesant tous les facteurs de rattachement au cas par cas, plutôt que par la règle de la résidence du débiteur de la décision *National Indian Brotherhood*. La souplesse de cette approche a été perçue comme un avantage, sous réserve de certaines limites. Cela ressort à la page 892:

[...] il est souhaitable de concevoir des critères dont l'application est prévisible de sorte que les contribuables concernés puissent planifier leurs affaires en conséquence. Cela est également important puisque les mêmes critères régissent l'exemption de saisie.

Furthermore, it would be dangerous to balance connecting factors in an abstract manner, divorced from the purpose of the exemption under the *Indian Act*. 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.

However, an overly rigid test which identified one or two factors as having controlling force has its own potential pitfalls. Such a test would be open to manipulation and abuse, and in focusing on too few factors could miss the purposes of the exemption in the *Indian Act* as easily as a test which indiscriminately focuses on too many.

[45] He concluded, at pages 892-893:

The first step is to identify the various connecting factors which are potentially relevant. These factors should then be analyzed to determine what weight they should be given in identifying the location of the property, in light of three considerations: (1) the purpose of the exemption under the *Indian Act*; (2) the type of property in question; and (3) the nature of the taxation of that property. The question with regard to each connecting factor is therefore what weight should be given that factor in answering the question whether to tax that form of property in that manner would amount to the erosion of the entitlement of the Indian *qua* Indian on a reserve.

[46] I agree with counsel for the Crown that the *Williams* decision was intended to replace the situs-of-the-debtor rule with a principle that requires identifying and weighing various factors that connect the employment income to a reserve or elsewhere. The comments of Gonthier J. at page 897 (where he discusses the *situs* of employment income) would have been pointless if he thought the situs-of-the-debtor rule alone was sufficient to determine the location of employment income for purposes of section 87.

[47] At the same time I agree with counsel for Ms. Shilling that the *Williams* case leaves open the possibility that there may be situations where the connecting factors test leads to the same result as the situs-of-the-debtor rule. As Gonthier J. said at page 891:

De plus, il serait dangereux de soupeser les facteurs de rattachement de manière abstraite, indépendamment de l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*. 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.

Cependant, un critère trop rigide qui accorderait une force déterminante à un ou deux facteurs comporte ses propres possibilités d'embûche. Un tel critère donnerait ouverture à des manipulations et à des abus et, en étant axé sur trop peu de facteurs, il pourrait ne pas donner effet aux objectifs de l'exemption contenue dans la *Loi sur les Indiens* aussi facilement qu'un critère qui est axé indifféremment sur un trop grand nombre de facteurs.

[45] Il conclut, aux pages 892 et 893:

Il faut d'abord identifier les divers facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents. On doit ensuite analyser ces facteurs pour déterminer le poids à leur accorder afin d'identifier l'emplacement du bien, en tenant compte de trois choses: (1) l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*, (2) le genre de bien en cause et (3) la nature de l'imposition de ce bien. Il s'agit donc de déterminer, relativement à chaque facteur de rattachement, le poids qui devrait lui être accordé pour décider si l'imposition en cause de ce type de bien représenterait une atteinte aux droits de l'Indien à titre d'Indien sur une réserve.

[46] Je suis d'accord avec l'avocat de Sa Majesté pour dire que l'arrêt *Williams* était destiné à remplacer la règle de la résidence du débiteur par un principe qui exige qu'on détermine et soupèse divers facteurs qui relient le revenu d'emploi à la réserve ou à un autre endroit. Les commentaires du juge Gonthier, à la page 897 (où il traite de l'emplacement du revenu d'emploi), n'auraient eu aucune raison d'être s'il avait pensé que la règle de la résidence du débiteur était suffisante, à elle seule, pour déterminer l'emplacement du revenu d'emploi pour l'application de l'article 87.

[47] Néanmoins, je suis d'accord avec l'avocate de M^{me} Shilling pour dire que l'arrêt *Williams* laisse place à la possibilité que, dans certains cas, le critère des facteurs de rattachement apporte le même résultat que la règle de la résidence du débiteur. Comme le dit le juge Gonthier à la page 891:

It may be that the residence of the debtor remains an important factor, or even the exclusive one.

[48] The remainder of the *Williams* case demonstrates how the connecting factors test should be applied. The income in issue in *Williams* was income received under the *Unemployment Insurance Act, 1971* [S.C. 1970-71-72, c. 48]. The payer of the income was the Crown, and the entitlement to the income arose from premiums paid by Mr. Williams in his prior qualifying employment. The potential connecting factors were identified as the residence of the person paying the income, the residence of the recipient, the place of payment, and the location of the qualifying employment income.

[49] Of these potential connecting factors, only the last was given significant weight. It was undisputed that the qualifying employment income was tax exempt because of section 87. The Court recognized the tie between the qualifying employment income and the unemployment insurance benefits, and concluded that the purpose of section 87 would not be achieved if the benefits were taxable while the employment income was not (at pages 894-897).

[50] The residence of the recipient was held to be "only potentially significant if it points to a location different from that of the qualifying employment" (at page 897). The other suggested factors, the residence of the payer and the place of payment, were given little or no weight. That is because the Crown was the debtor, and the income in question was available anywhere in Canada to anyone who qualified for them (at pages 893-894).

[51] Thus the location of the qualifying employment income determined the location of the unemployment insurance benefits. The next step would have been to find the location of the employment income. However, on that point there was no controversy. The parties had agreed that the employment income was located on the reserve. Even though they apparently reached

Il se peut que la résidence du débiteur demeure un facteur important, voire même le seul.

[48] Le reste de l'arrêt *Williams* montre de quelle façon le critère des facteurs de rattachement devrait être appliqué. Le revenu en cause dans l'affaire *Williams* a été reçu sous le régime de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* [S.C. 1970-71-72, ch. 48]. Le payeur du revenu était la Couronne, et le droit à ce revenu résulte du paiement de primes fait par M. Williams alors qu'il occupait son emploi. Les facteurs de rattachement pouvant être pertinents ont été identifiés comme étant la résidence de la personne qui paie le revenu, la résidence de la personne qui reçoit les prestations et le lieu où a été gagné le revenu donnant droit aux prestations.

[49] Il n'a été accordé un poids significatif qu'au troisième facteur. Il n'a pas été contesté que le revenu d'emploi donnant droit aux prestations était exempt d'imposition en vertu de l'article 87. La Cour a constaté le lien entre le revenu d'emploi donnant droit aux prestations et les prestations d'assurance-emploi, et a conclu que le but de l'article 87 n'aurait pas été atteint si les prestations avaient été imposables alors que le revenu d'emploi ne l'était pas (aux pages 894 à 897).

[50] Il a été déclaré que le facteur de la résidence de la personne qui reçoit les prestations «ne peut avoir d'importance que s'il indique un emplacement différent de celui de l'emploi qui a rendu admissible aux prestations» (à la page 897). Les autres facteurs proposés, soit la résidence du payeur et le lieu du paiement, ne se sont vu accorder que peu ou pas de poids en raison du fait que c'était la Couronne qui était débitrice et que le revenu en question était disponible partout au Canada pour quiconque y avait droit (aux pages 893 et 894).

[51] Ainsi, l'emplacement du revenu d'emploi donnant droit aux prestations a fixé l'emplacement des prestations d'assurance-emploi. La prochaine étape aurait été de déterminer l'emplacement du revenu d'emploi. Cependant, ce point n'était pas contesté. Les parties étaient d'accord sur le point que le revenu d'emploi avait pour emplacement la réserve. Bien que,

that conclusion on the basis of the situs-of-the-debtor rule, every possible connecting factor pointed to the reserve in any event. The result would have been the same regardless of the test applied.

[52] As I read the decision of Gonthier J., if it had been necessary to determine the location of the qualifying employment income, he would have analyzed each potential connecting factor for that income in light of the three considerations identified at page 892 (quoted above). That is what I must do in this case.

[53] Some of the argument before me referred to the "Guidelines" issued by Revenue Canada in 1994, following the *Williams* decision. As I understand it, the Guidelines are an attempt by Revenue Canada to explain its understanding of the application of the *Williams* principle in the context of income from employment. Because Canada depends upon a self-assessing system of income taxation, and income tax rules are difficult to understand and apply, such publications are an important aspect of Revenue Canada's duty to assist taxpayers to comply with their tax obligations. There is particular need for such assistance in the application of section 87 of the *Indian Act*, because the exemption is stated in broad, general language and Parliament has not enacted detailed rules, and because the case law has evolved in ways that have required major changes in assessing policies.

[54] However, the Guidelines are not law. They do not purport to be law. They should not be read as though they are law. As will be apparent from the discussion below, I question some of the assumptions underlying the Guidelines, for example, the stress placed on the residence of the employee as a connecting factor. If I am correct, the Guidelines may have to be amended.

Applying the law to the facts

[55] The connecting factors that are potentially relevant must be identified in light of (1) the purposes

en apparence, elles soient arrivées à cette conclusion en vertu de la règle de la résidence du débiteur, tous les facteurs de rattachement possibles menaient, de toute façon, à la réserve. Le résultat aurait été le même, indépendamment du critère appliqué.

[52] Je conclus de la décision du juge Gonthier que, s'il avait été nécessaire de déterminer l'emplacement du revenu d'emploi donnant droit aux prestations, il aurait analysé chaque facteur de rattachement potentiel relatif à ce revenu en tenant compte des trois éléments mentionnés à la page 892, précité. C'est ce que je dois faire en l'espèce.

[53] Une partie de l'argumentation qui m'est présentée fait référence aux «lignes directrices» publiées suite à l'arrêt *Williams* par Revenu Canada en 1994. Selon moi, les lignes directrices étaient une tentative de Revenu Canada d'expliquer sa façon d'interpréter et d'appliquer le principe découlant de l'arrêt *Williams* dans le contexte d'un revenu d'emploi. Parce que la fiscalité au Canada repose sur un système d'autocotisation et que les règles fiscales sont difficiles à comprendre et à appliquer, de telles publications sont un aspect important du devoir de Revenu Canada d'aider les contribuables à satisfaire à leurs obligations fiscales. Il y a un besoin particulier d'obtenir cette aide quant à la façon d'appliquer l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* étant donné que l'exemption est rédigée en des termes larges et généraux et que le Parlement n'a pas adopté de règles détaillées, et parce que l'évolution de la jurisprudence a mené à des changements majeurs dans les politiques relatives à cotisation.

[54] Cependant, les lignes directrices n'ont pas force de loi. Elles ne prétendent pas avoir force de loi. Elles ne doivent pas être lues comme si elles avaient force de loi. Tel qu'il apparaîtra dans l'examen qui suit, je remets en question certains postulats sous-jacents aux lignes directrices: par exemple, l'importance accordée à la résidence de l'employé en tant que facteur de rattachement. Si j'ai raison, les lignes directrices pourraient devoir être modifiées.

Application du droit aux faits

[55] Les facteurs de rattachement qui peuvent être pertinents doivent être déterminés en fonction 1) de

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 what weight should be given to that factor in determining whether the tax would amount to the erosion of the entitlement of the Indian *qua* Indian with respect to that property.

Residence of the employee

[56] The written argument of counsel for the Crown suggested that the place of residence of Ms. Shilling is a potential connecting factor. Counsel for Ms. Shilling argued that her place of residence is irrelevant. At the hearing counsel for the Crown conceded this point.

[57] Counsel for Ms. Shilling argued that residence on a reserve may serve to prove a connection to a reserve, but residence off reserve cannot prove the contrary. Therefore, the place of residence of the employee should not be considered a connecting factor where the question is the location of employment income. She also argued that to the extent that Ms. Shilling's personal circumstances are to be taken into account, weight should be given to her family and social connections to her home on the Rama reserve, rather than her place of residence. There is some force in this argument. For many Indians, including Ms. Shilling, residence off the reserve is not a choice taken willingly, but one compelled by circumstances rooted in the social and economic disadvantages of life on some reserves. That is a fact recognized in the decision of the Supreme Court of Canada in *Corbière v. Canada (Minister of Indian and Northern Affairs)* (1999), 173 D.L.R. (4th) 1, which held that the exclusion of band members residing off reserve from voting privileges on band governance is inconsistent with subsection 15(1) of the *Canadian Charter of Rights and Freedoms* [being Part I of the *Constitution Act, 1982*, Schedule B, *Canada Act 1982*, 1982, c. 11 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 44]].

l'objet de l'exemption prévue dans la *Loi sur les Indiens*; 2) du genre de bien en cause; et 3) de 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 en tant qu'Indien sur une réserve.

La résidence de l'employé

[56] L'avocat de Sa Majesté donne à penser, dans ses observations écrites, que le lieu de résidence de M^{me} Shilling est un facteur de rattachement pouvant être pertinent. L'avocate de M^{me} Shilling a allégué que son lieu de résidence n'était pas pertinent, ce que l'avocat de Sa Majesté a reconnu à l'audience.

[57] L'avocate de M^{me} Shilling a soutenu que le fait de résider sur la réserve peut servir à prouver un rattachement à la réserve, mais que le fait de résider à l'extérieur de la réserve ne peut pas servir à prouver le contraire. Par conséquent, le lieu de résidence de l'employé ne devrait pas être considéré comme un facteur de rattachement quand vient le temps de déterminer l'emplacement du revenu d'emploi. Elle a aussi fait valoir que dans la mesure où il faut tenir compte de la situation personnelle de M^{me} Shilling, il faudrait accorder de l'importance aux liens sociaux et familiaux qu'elle entretient avec les gens de la réserve de Rama plutôt qu'à son lieu de résidence. Cet argument a une certaine force. Pour plusieurs Indiens, y compris M^{me} Shilling, le choix de résider à l'extérieur de la réserve n'est pas voulu, mais forcé par des événements se produisant à cause des inconvénients sociaux et économiques de la vie sur certaines réserves. Ce fait est reconnu dans *Corbière c. Canada (Ministre des Affaires indiennes et du Nord)* (1999), 173 D.L.R. (4th) 1, de la Cour suprême du Canada, qui a statué que le fait d'enlever à des membres d'une bande ne résidant pas sur la réserve leur privilège de voter en ce qui a trait à la direction de la bande était contraire au paragraphe 15(1) de la *Charte canadienne des droits et libertés* [qui constitue la partie I de la *Loi constitutionnelle de 1982*, annexe B, *Loi de 1982 sur le Canada*, 1982, ch. 11 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 44]].

[58] In my view, the determination of the location of employment income for purposes of section 87 should not depend in any way upon the location of the employee's residence, or the employee's personal and family connections to a reserve. I see no logical connection between those personal characteristics and employment relationship, or the location of employment income for purposes of section 87.

The location and nature of the work, and the manner in which it benefits a reserve

[59] Counsel for the Crown would break this into three categories: the type of work being performed, the location where the work is done and the nature of the benefit to the reserve: *Canada v. Folster*, [1997] 3 F.C. 269 (C.A.). He argues that in this case, unlike *Folster*, a consideration of these factors would point to a location for the employment income that is not on a reserve.

[60] Counsel for Ms. Shilling argues that the fact that the income is earned as a result of performing services for native people should be considered a connecting factor. In my view this is not correct, because it does not recognize the need for a connection to the reserve as a physical place. Section 87 is not intended to benefit Indians generally, or to encourage their values and culture. It is intended to protect the property of Indians located on a reserve.

[61] Ms. Shilling performs the duties of her employment mostly in Toronto and sometimes on one of a number of reserves. Her work benefits AHT, a Toronto organization with significant connections to various reserves, and of course the clientele of AHT. AHT operates off reserve because its clients live off reserve. Counsel for Ms. Shilling argues that the connection between the reserves and AHT is sufficiently strong that I should decide, as did the Federal Court of Appeal in *Folster, supra*, that they override the fact that Ms. Shilling's duties are performed off reserve.

[62] In *Folster*, the issue was the location of employment income of Indians employed at a

[58] À mon avis, la détermination de l'emplacement du revenu d'emploi pour l'application de l'article 87 ne devrait aucunement relever du lieu de résidence de l'employé ou de ses liens personnels et sociaux avec la réserve. Je ne vois aucun lien logique entre ces caractéristiques personnelles et la relation d'emploi ou avec l'emplacement du revenu d'emploi pour l'application de l'article 87.

Le lieu et la nature de l'emploi, et la manière dont il bénéficie à la réserve

[59] L'avocat de Sa Majesté diviserait cela en trois catégories: la nature du travail effectué, le lieu où le travail est effectué et la nature du bénéfice qu'en tire la réserve: *Canada c. Folster*, [1997] 3 C.F. 269 (C.A.). Il allègue qu'en l'espèce, contrairement à *Folster*, un examen de ces facteurs mènerait à la conclusion que l'emplacement du revenu d'emploi serait ailleurs que sur la réserve.

[60] L'avocate de M^{me} Shilling allègue que le fait que le revenu gagné provienne de la prestation de services à des personnes autochtones devrait être pris en considération. Je ne partage pas cet avis, parce que cette façon de voir fait abstraction de la nécessité d'un rattachement avec la réserve comme lieu physique. L'article 87 n'a pas pour but de bénéficier aux Indiens en général, ou de promouvoir leurs valeurs et leur culture. Il a pour but de protéger les biens d'Indiens situés sur une réserve.

[61] M^{me} Shilling effectue son travail surtout à Toronto et parfois dans des réserves. Son travail bénéficie à AHT, une organisation torontoise ayant des liens significatifs avec diverses réserves, et bien sûr à la clientèle de AHT. AHT effectue ses opérations à l'extérieur des réserves parce que ses clients vivent à l'extérieur des réserves. L'avocate de M^{me} Shilling plaide que le lien entre les réserves et AHT est suffisamment fort pour que je conclue, comme l'a fait la Cour d'appel fédérale dans *Folster* (précité), que cela l'emporte sur le fait que M^{me} Shilling effectue son travail à l'extérieur d'une réserve.

[62] Dans l'affaire *Folster*, le litige portait sur l'emplacement du revenu d'emploi d'Indiens à l'em-

government hospital that served mostly the residents of a nearby reserve. The hospital had previously been located on the reserve, but was destroyed by fire and rebuilt outside the reserve boundaries, with no thought given to the potential legal consequences of the relocation. But the hospital remained primarily a reserve hospital, and that was sufficient for the Federal Court of Appeal to disregard its off reserve location as a mere technicality that should not override all the other connections between the hospital and the reserve it served.

[63] The facts of this case are quite different. They cannot support the reasoning that was applied in *Folster*. There is no factual basis for a conclusion that the services of AHT, or the work done by Ms. Shilling, benefit any particular reserve. Nor is it reasonable to conclude that the relatively small amount of work that Ms. Shilling does on various reserves is a sufficient basis for locating her employment income there. Therefore, if the place where Ms. Shilling's services are performed has any relevance, it must be considered a factor that connects her employment to a location that is not on a reserve.

[64] However, there is another way of connecting Ms. Shilling's services to a location. Her employer is NLS. It is admitted that NLS is a business, and from that I infer that its activities are undertaken for the purpose of profit. I also infer that Ms. Shilling's work for NLS brings profits to that business, and therefore Mr. Obonsawin. That is a tangible advantage to a reserve-based business. In my view, if the benefit to a reserve is to be taken into account, the advantage to NLS must be considered to be a factor that connects Ms. Shilling's employment income to a reserve.

Location of the employer

[65] Both parties agree that the location of the employer should be a connecting factor. It is

ploi d'un hôpital gouvernemental qui desservait surtout les résidents de la réserve située à proximité. L'hôpital avait déjà été situé sur la réserve, mais il avait été détruit par un incendie et reconstruit à l'extérieur des limites de la réserve sans que personne ne se préoccupe des conséquences juridiques possibles de cette relocalisation. Mais, l'hôpital est demeuré principalement l'hôpital de la réserve, et cela a suffi à la Cour d'appel fédérale pour considérer le fait qu'il soit situé à l'extérieur de la réserve comme un simple détail technique ne devant pas prédominer sur tous les autres liens existant entre l'hôpital et la réserve qu'il desservait.

[63] Les faits de la présente affaire sont très différents. Ils ne peuvent appuyer le raisonnement de l'arrêt *Folster*. Il n'y a pas de base factuelle pour appuyer la conclusion que les services de AHT, ou le travail effectué par M^{me} Shilling, bénéficient à une réserve en particulier. Il n'est pas possible, non plus, de conclure raisonnablement que la quantité de travail relativement restreinte effectuée par M^{me} Shilling dans diverses réserves est une base suffisante pour y fixer l'emplacement de son revenu d'emploi. Donc, si le lieu où M^{me} Shilling effectue son travail est d'une quelconque manière pertinent, il doit être considéré comme un facteur qui relie son emploi à un lieu situé à l'extérieur d'une réserve.

[64] Cependant, il y a une autre façon de relier les services de M^{me} Shilling à un lieu. Son employeur est NLS. Il est admis que NLS est une entreprise, et j'en déduis que ses activités sont exercées dans le but de générer un profit. J'en déduis aussi que le travail de M^{me} Shilling apporte des profits à cette entreprise, et conséquemment à M. Obonsawin. Il s'agit d'un avantage non négligeable pour une entreprise située dans une réserve. À mon avis, s'il doit être tenu compte du bénéfice apporté à une réserve, l'avantage apporté à NLS doit être considéré comme un facteur qui relie le revenu d'emploi de M^{me} Shilling à une réserve.

La résidence de l'employeur

[65] Les parties sont d'accord pour dire que la résidence de l'employeur devrait être un facteur de

undisputed that the employer is NLS and that NLS is located on a reserve.

[66] Counsel for the Crown argued that in this case, the location of the employer should be considered to be only a weak connecting factor because of the manner in which the employment relationship arose. He points out that Ms. Shilling found employment with AHT but instead of entering into an employment relationship with AHT, became an employee of NLS. He argues that, because she did so for the tax advantages, the location of NLS should be discounted.

[67] I do not accept this argument. I start from the premise that everyone is entitled to arrange their affairs to take advantage of statutory tax relief, and that this may be done by creating legal rights and relationships that have no purpose but to obtain that relief. The most recent expression of this principle is found in *Neuman v. M.N.R.*, [1998] 1 S.C.R. 770, at page 785:

. . . taxpayers can arrange their affairs in a particular way for the sole purpose of deliberately availing themselves of tax reduction devices in the [*Income Tax Act*].⁸

[68] This principle must apply equally to Indians who seek the tax advantage of section 87 of the *Indian Act* and are prepared to enter into legal relationships with that as their only objective: *Recalma v. Canada*, [1998] 3 C.N.L.R. 279 (F.C.A.), at page 281. This is consistent with the comments of Gonthier J. in *Williams*, at page 887:

. . . under the *Indian Act*, an Indian has a choice with regard to his personal property. The Indian may situate this property on the reserve, in which case it is within the protected area and free from seizure and taxation, or the Indian may situate this property off the reserve, in which case it is outside the protected area, and more fully available for ordinary commercial purposes in society. Whether the Indian wishes to remain within the protected reserve system or integrate more fully into the larger commercial world is a choice left to the Indian.

rattachement. Il n'est pas contesté que l'employeur est NLS et que NLS est située sur une réserve.

[66] L'avocat de Sa Majesté allègue que dans la présente affaire, la résidence de l'employeur devrait n'être considérée que comme un faible facteur de rattachement en raison de la façon dont la relation d'emploi a pris naissance. Il fait valoir que M^{me} Shilling a trouvé un emploi chez AHT mais que plutôt d'entrer en relation d'emploi avec AHT, elle est devenue une employée de NLS. Il soutient que, puisqu'elle a agit de la sorte en raison des avantages fiscaux, l'importance accordée à la résidence de NLS devrait être réduite.

[67] Je ne suis pas d'accord avec cet argument. Je pars de la prémisse que chaque personne a le droit d'organiser ses affaires pour bénéficier des allègements fiscaux prévus par la loi, et que cela peut être accompli par la création d'obligations et de relations qui n'ont pas d'autre but que l'obtention de cet allègement. C'est dans l'arrêt *Neuman c. M.R.N.*, [1998] 1 R.C.S. 770, à la page 785, que se trouve l'expression la plus récente de ce principe:

[. . .] les contribuables peuvent organiser leurs affaires d'une façon particulière dans le seul but de se prévaloir délibérément des mécanismes de réduction de l'impôt prévus dans la [*Loi de l'impôt sur le revenu*].⁸

[68] Ce principe doit s'appliquer également aux Indiens qui cherchent à obtenir l'avantage que leur procure l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* et qui sont disposés à créer des relations juridiques en ne poursuivant que ce seul but: *Recalma c. Canada*, [1998] 3 C.L.N.R. 279 (C.A.F.), à la page 281. Cela est compatible avec les commentaires du juge Gonthier exposés dans l'arrêt *Williams*, à la page 887:

[. . .] en vertu de la *Loi sur les Indiens*, un Indien jouit d'un choix en ce qui concerne ses biens personnels. L'Indien peut situer ces biens sur la réserve, auquel cas les biens sont protégés contre la saisie et la taxation, ou il peut les situer hors de la réserve, auquel cas les biens sont situés à l'extérieur de la zone protégée et peuvent davantage être utilisés dans le cours des opérations commerciales ordinaires dans la société. Il appartient à l'Indien de décider s'il désire bénéficier du système de protection que constitue la réserve ou s'il veut s'intégrer davantage dans l'ensemble du monde des affaires.

[69] To accept the argument of counsel for the Crown would mean that the tax liability of Indians could vary depending only on whether the location of their property on a reserve arose with or without planning. Such a distinction makes no sense.

[70] In my view, the location of the employer as a connecting factor must be considered without regard to the fact that the location was dictated by a deliberate tax planning choice.

[71] I consider the analysis in *Recalma, supra*, to be instructive. In that case, an Indian claimed the benefit of a tax exemption under section 87 for the investment income he earned on financial instruments purchased at a branch of a financial institution located on a reserve. The exemption was denied because the investments he had chosen as the source of his investment income depended upon income generating activity in the “commercial mainstream”, in locations all over the world.

[72] Ms. Shilling has made the opposite choice. She chose an employment relationship with NLS. That choice has substantive legal and commercial consequences that give her employment relationship an undeniable tie to a reserve. If the employment relationship breaks down, the only recourse of Ms. Shilling is to Mr. Obonsawin. If Mr. Obonsawin becomes insolvent, Ms. Shilling may not be paid. On the other hand, Ms. Shilling will not necessarily be adversely affected if AHT ceases to operate or becomes insolvent, because her employment relationship is with NLS.

[73] It is not relevant that the reserve in question is the one where Mr. Obonsawin and NLS are located rather than the Rama reserve. The language of section 87 is very broad, and refers to property situated on “a reserve,” not “the reserve,” and not “the reserve belonging to the band of which the Indian is a member.” What is relevant is that because of her choice of employer, Ms. Shilling cannot look to anyone but Mr. Obonsawin, who is located on the reserve, for payment of her salary, which is the source of her livelihood and her ability to support her son.

[69] Accepter l’argument de l’avocat de Sa Majesté reviendrait à dire que les obligations fiscales des Indiens pourraient varier et ne dépendre que de la question de savoir si la localisation des biens sur la réserve a été planifiée ou non. Une telle distinction n’a pas de sens.

[70] À mon avis, le facteur de rattachement qu’est la résidence de l’employeur doit être analysé sans tenir compte du fait que cet emplacement a été choisi délibérément pour des fins de planification fiscale.

[71] Je trouve que l’analyse faite dans l’arrêt *Recalma*, précité, est intéressante. Dans cette affaire, un Indien réclamait le bénéfice de l’exemption fiscale de l’article 87 pour un revenu de placement gagné à partir d’instruments financiers achetés dans une succursale d’une banque située sur la réserve. L’exemption lui a été refusée parce que les investissements qu’il avait choisis et qui étaient la source de son revenu de placement généraient leur revenu d’activités «sur le marché» partout dans le monde.

[72] M^{me} Shilling a fait le choix contraire. Elle a choisi d’entrer en relation d’emploi avec NLS. Ce choix amène des conséquences juridiques et commerciales non négligeables qui confèrent à sa relation d’emploi un lien indéniable avec une réserve. Si la relation d’emploi se termine, le seul recours de M^{me} Shilling est à l’endroit de M. Obonsawin. Si M. Obonsawin devient insolvable, M^{me} Shilling peut ne pas être payée. D’un autre côté, M^{me} Shilling ne sera pas nécessairement lésée si AHT cesse d’opérer ou devient insolvable, parce que sa relation d’emploi est avec NLS.

[73] Le fait que la réserve en question soit celle où M. Obonsawin et NLS résident et non la réserve de Rama n’est pas pertinent. Les termes de l’article 87 sont très larges et font référence aux biens situés sur «une réserve» et non pas sur «la réserve» ou «la réserve appartenant à la bande dont l’Indien est membre». Ce qui est pertinent est que, parce qu’elle a choisi cet employeur, M^{me} Shilling ne peut se tourner vers personne d’autre que M. Obonsawin, qui réside sur la réserve, afin d’obtenir son salaire, qui est son gagne-pain et son moyen de subvenir aux besoins de son fils.

[74] The fact that Ms. Shilling's employer is located on a reserve is a factor that must be given considerable weight in determining the location of her employment income. Because the source of Ms. Shilling's employment income is a business located on a reserve, to impose income tax on that employment income would tend to erode her entitlement *qua* Indian on a reserve.

Other considerations

[75] Both parties agreed that the place of payment of Ms. Shilling's salary is irrelevant. No other connecting factors were suggested.

Conclusion

[76] The most important factor to be taken into account in determining the location of Ms. Shilling's employment income is the location of her employer. Because of the substantive legal and economic consequences of her employment relationship, that factor is entitled to considerable weight. Her employer is located on a reserve, which favours the conclusion that her employment income is located on a reserve.

[77] A related factor that points to a location on the reserve is the fact that her work benefits the business of her employer, which is a reserve-based business.

[78] The factors that point to the opposite conclusion are that she performs the duties of her employment in Toronto. Her work benefits AHT, a Toronto based organization which in turn benefits Indians residing in Toronto, but does not benefit any particular reserve. However, those factors are not of sufficient weight to override the factors that connect Ms. Shilling's employment income to a reserve.

[79] I conclude that Ms. Shilling's employment income is located on a reserve, and is exempt from income tax by virtue of section 87 of the *Indian Act*.

[74] Le fait que l'employeur de M^{me} Shilling réside sur une réserve est un facteur auquel il doit être donné beaucoup de poids pour déterminer l'emplacement de son revenu d'emploi. Puisque la source du revenu d'emploi de M^{me} Shilling est une entreprise située sur une réserve, prélever un impôt sur ce revenu pourrait constituer une atteinte à ses droits d'Indienne en tant qu'Indienne sur une réserve.

Autres points examinés

[75] Les parties s'entendent pour dire que le lieu du paiement du salaire de M^{me} Shilling n'est pas pertinent. Aucun autre facteur de rattachement n'a été soumis.

Conclusion

[76] Le facteur le plus important dont il doit être tenu compte pour déterminer l'emplacement du revenu d'emploi de M^{me} Shilling est la résidence de son employeur. En raison des conséquences juridiques et économiques non négligeables de sa relation d'emploi, il est accordé beaucoup de poids à ce facteur. Son employeur réside sur une réserve et cela appuie la conclusion que son revenu d'emploi est situé dans une réserve.

[77] Un autre facteur qui permet de relier le revenu à la réserve est le fait que le travail de M^{me} Shilling bénéficie à l'entreprise de son employeur, qui est une entreprise située sur une réserve.

[78] Les facteurs appuyant la conclusion contraire sont le fait qu'elle accomplisse ses fonctions à Toronto, que son travail bénéficie à AHT et par le fait même à des Indiens vivant à Toronto, mais pas à une réserve en particulier. Cependant, ces facteurs n'ont pas suffisamment de poids pour l'emporter sur les facteurs qui relient le revenu d'emploi de M^{me} Shilling à une réserve.

[79] Je conclus donc que le revenu d'emploi de M^{me} Shilling est situé sur une réserve et qu'il est exempt d'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

[80] The question to be answered was stated as follows (with amendments required to take into account the remission orders for 1993 and 1994):

Is Rachel Shilling entitled by operation of section 87 of the *Indian Act* to exemption from income tax with respect to the salary paid to her by Native Leasing Services for the years 1995-1996 in the circumstances described in the agreed statement of facts (Schedule B to the within motion and pages 8-22 of the plaintiff's motion record)?

The answer is yes.

¹ The history of these provisions is set out in the judgment of La Forest J. in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, at pp. 127-131.

² IT-62 was withdrawn on July 15, 1995 by a Special Release containing amendments to IT-397.

³ In the *Mitchell* case, the issue was the interpretation of s. 90(1)(b) of the *Indian Act* [R.S.C. 1970, c. I-6].

⁴ S. 89 is the provision that protects the real and personal property of an Indian or a band from any charge, pledge, mortgage, attachment, levy, seizure, distress or execution in favour of or at the instance of any person other than an Indian, if the property is situated on a reserve.

⁵ *Shorter Oxford English Dictionary*, Vol. II, 3rd ed., Oxford: Clarendon Press, 1973. In the French version of s. 87, the word used is "situé" which is given the same meaning in *Le Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993.

⁶ *Union of New Brunswick Indians*, *supra*, at p. 1183.

⁷ Citing Cheshire and North, *Private International Law*, 10th ed., London: Butterworths, 1979, at p. 536 *et seq.* and also the judgment of Thurlow A.C.J. in *National Indian Brotherhood*, *supra*.

⁸ See also *Stubart Investments Ltd. v. The Queen*, [1984] 1 S.C.R. 536; *McClurg v. Canada*, [1990] 3 S.C.R. 1020; *Canada v. Antosko*, [1994] 2 S.C.R. 312; *Hickman Motors Ltd. v. Canada*, [1997] 2 S.C.R. 336; *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795.

[80] La question était exposée comme suit (avec les modifications qui ont dû être apportées afin de tenir compte des décrets de remise pour les années 1993 et 1994):

Rachel Shilling a-t-elle le droit, par application de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, d'être exemptée de payer de l'impôt sur le salaire qui lui a été versé par Native Leasing Services, pour les années 1995 et 1996, dans les circonstances décrites dans l'exposé conjoint des faits (annexe B de la présente requête et les pages 8 à 22 du dossier de requête de la demanderesse)?

La réponse est oui.

¹ L'historique de ces dispositions est exposé dans le jugement du juge La Forest dans *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, aux p. 127 à 131.

² *Le Bulletin d'interprétation* IT-62 a été annulé le 15 juillet 1995 par une publication spéciale comprenant des modifications apportées à IT-397.

³ L'affaire *Mitchell* portait sur l'interprétation de l'art. 90(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* [S.R.C. 1970, ch. I-6].

⁴ L'art. 89 est la disposition selon laquelle les biens d'un Indien ou d'une bande ne peuvent pas faire l'objet d'un privilège, d'un nantissement, d'une hypothèque, d'une opposition, d'une réquisition, d'une saisie ou d'une exécution en faveur ou à la demande d'une personne autre qu'un Indien, si les biens sont situés sur une réserve.

⁵ *Le Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Dictionnaire le Robert, 1993. Dans la version anglaise de l'art. 87, le mot utilisé est «situated», auquel le *Shorter Oxford English Dictionary*, vol. II, 3^e éd. Oxford: Clarendon Press, 1973 donne le sens de «located» ou «placed».

⁶ *Union of New Brunswick Indians*, précité à la p. 1183.

⁷ Voir Cheshire et North, *Private International Law* (10^e éd., Londres: Butterworths, 1979), à la p. 536 et suiv. et aussi le jugement du juge en chef adjoint Thurlow dans l'affaire *National Indian Brotherhood* (précitée).

⁸ Voir aussi *Stubart Investments Ltd. c. La Reine*, [1984] 1 R.C.S. 536; *McClurg c. Canada*, [1990] 3 R.C.S. 1020; *Canada c. Antosko*, [1994] 2 R.C.S. 312; *Hickman Motors Ltd. c. Canada*, [1997] 2 R.C.S. 336; *Duha Printers (Western) Ltd. c. Canada*, [1998] 1 R.C.S. 795.