

T-2244-75

T-2244-75

The Queen (Plaintiff)

v.

National Indian Brotherhood (Defendant)

Trial Division, Thurlow A.C.J.—Ottawa, September 12 and October 16, 1978.

Income tax — Penalties assessed for failure to deduct and remit taxes for which employees liable — Full status Indian employees off reservation working for corporation located off reservation but involved with work among Indians — Whether or not these full status Indians liable to tax on their salaries from defendant and whether or not defendant required to deduct those amounts — Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 87, 90 — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148.

This is an appeal from a judgment of the Tax Review Board which allowed an appeal from assessment for the years 1970, 1971 and 1972. Defendant, an Ottawa-based, non-profit organization, employed a number of status Indians. Although these employees would establish a residence at Ottawa, at least temporarily, they all had resided on reservations, some maintained dwellings there, and there is evidence that they would return to their reserves on the termination of their employment. The assessments were not of income tax but of penalties and amounts assessed by the Minister of National Revenue as a result of defendant's failure to deduct and/or pay over to the Receiver General amounts as required in respect of the employees' tax liability. The issue is whether the defendant was required by the *Income Tax Act* and Regulations to make such deductions from the salaries of those employees and pay them over to the Receiver General.

Held, the appeal is allowed. With respect to the contention that paragraph 90(1)(a) of the *Indian Act* applied to the salaries of defendant's Indian employees because the funding for defendant's operation was largely provided for by Parliamentary appropriation, and so deemed the salaries as property situated on a reserve, it is not possible to regard the salaries here in question as "personal property that was purchased by Her Majesty" within the meaning of paragraph 90(1)(a). The submission that the paragraph should be interpreted as if it read "personal property that was . . . moneys appropriated by Parliament" is unacceptable as the words "purchased by Her Majesty with" grammatically govern the whole of the remainder of the paragraph. The defendant argued that the work of the Indian employees and the activities of the defendant on behalf of Indians and Indian culture should be regarded as an extension of Indian community life and as carried on on a reserve, thereby rendering the salary situate on a reserve. The exemption provided for by section 87 does not extend beyond the ordinary meaning of the words and expressions used in it. There is no legal basis, notwithstanding the history of the exemption, and the special position of Indians in Canadian society, for extending it by reference to any notional extension

La Reine (Demanderesse)

c.

National Indian Brotherhood (Défenderesse)

Division de première instance, le juge en chef adjoint Thurlow—Ottawa, le 12 septembre et le 16 octobre 1978.

Impôt sur le revenu — Pénalités cotisées pour omission de déduire et de verser l'impôt dont les employés étaient redevables — Employés indiens de plein droit travaillant en dehors des réserves pour une corporation sise hors des réserves mais s'occupant d'affaires relatives à des Indiens — Ces Indiens de plein droit sont-ils assujettis à l'impôt sur le traitement que leur a versé la défenderesse et celle-ci est-elle requise d'en déduire les montants? — Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, c. I-6, art. 87, 90 — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148.

Il s'agit d'un appel d'un jugement de la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli un appel contre des cotisations pour les années d'imposition 1970, 1971 et 1972. La défenderesse, une organisation sans but lucratif ayant son siège social à Ottawa, a un certain nombre d'employés ayant le statut d'Indien. Quoique ceux-ci établissaient une résidence, au moins temporaire, à Ottawa, ils résidaient tous dans des réserves, certains y conservaient leur demeure, et il y a des indications qu'à l'expiration de leur emploi, ils y retourneraient. Il ne s'agit pas de cotisations d'impôt sur le revenu, mais de pénalités et de montants imposés par le ministre du Revenu national par suite de l'omission, de la part de la défenderesse, de déduire et(ou) de verser au receveur général du Canada les montants exigibles au titre de leur assujettissement à l'impôt. Il s'agit de déterminer si la défenderesse était requise, par la *Loi de l'impôt sur le revenu* et les Règlements, de déduire ces montants du traitement de ses employés et de les verser au receveur général.

Arrêt: l'appel est accueilli. En ce qui concerne l'allégation que l'alinéa 90(1)a) de la *Loi sur les Indiens* était applicable au traitement des employés indiens de la défenderesse parce que le financement de ses opérations provenait en grande partie d'affectations de crédit faites par le Parlement, de sorte que ce traitement pouvait être considéré comme des biens situés sur une réserve, il n'est pas possible de considérer le traitement en question comme «les biens personnels qui ont été achetés par Sa Majesté» au sens de l'alinéa 90(1)a). L'allégation que cet alinéa doit être interprété comme s'il se lisait «biens personnels qui ont été . . . des deniers . . . votés par le Parlement» ne peut être admise car, du point de vue grammatical, le membre de phrase «achetés par Sa Majesté avec» régit tout le reste de l'alinéa. La défenderesse a allégué que le travail des employés indiens et ses activités au profit des Indiens et de la défense de la culture indienne devaient être considérés comme un prolongement de la vie communautaire indienne et comme exercés sur une réserve, et qu'en conséquence leur traitement devait être considéré comme un bien situé sur une réserve. L'exemption prévue par l'article 87 ne s'étend pas au-delà du sens habituel des mots et expressions utilisés dans cet article. Nonobstant l'évolution historique de l'exemption et la situation spéciale des Indiens

of reserves or of what may be considered as being done on reserves. A chose in action such as the right to a salary in fact has no situs. But where for some purpose the law has found it necessary to attribute a situs, in the absence of anything in the contract or elsewhere to indicate to the contrary, the situs of the simple contract debt has been held to be the residence or place where the debtor is found. As the salaries in question of the individual Indians until paid were simple contract debts owed by a corporation not resident on a reserve, they were not "situated on a reserve" within the meaning of subsection 87(1).

Greyeyes v. The Queen [1978] 2 F.C. 385, distinguished. *Commissioner of Stamps v. Hope* [1891] A.C. 476, considered. *New York Life Insurance Co. v. Public Trustee* [1924] 2 Ch. 101, considered.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

W. Lefebvre and J. P. Fortin, Q.C., for plaintiff.

M. J. Menczer and J. H. Wyatt for defendant.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for plaintiff.

Wyatt, Menczer & Burnet, Ottawa, for defendant.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

THURLOW A.C.J.: This is an appeal from a judgment of the Tax Review Board which allowed an appeal from assessments for the years 1970, 1971 and 1972. The assessments were not of income tax but of penalties and amounts for which, in the view of the Minister of National Revenue, the defendant had become liable in respect of its failure in some cases to deduct and in others to pay over to the Receiver General for Canada amounts which the defendant was required by the *Income Tax Act*¹ and Regulations to deduct from the salaries of its Indian employees and to pay over on account of their liability for tax.

¹ R.S.C. 1952, c. 148 as amended.

dans la société canadienne, aucun fondement juridique ne permet d'étendre l'exemption par référence à une quelconque extension imaginaire des réserves ou à ce que l'on peut considérer comme fait sur des réserves. Un droit incorporel, comme le droit à un traitement, n'a véritablement pas de *situs*. Mais lorsque, pour une fin déterminée, la loi a jugé nécessaire de lui en attribuer un, et en l'absence de toute disposition contraire dans le contrat ou dans tout autre document, les tribunaux ont établi que le *situs* d'une simple dette contractuelle est la résidence du débiteur ou le lieu où il se trouve. Comme, avant le versement, le traitement des Indiens en question était une dette découlant d'un contrat ordinaire et due par une corporation ne résidant pas sur une réserve, il n'était pas «situé sur la réserve» au sens du paragraphe 87(1).

Distinction faite avec l'arrêt: *Greyeyes c. La Reine* [1978] 2 C.F. 385. Arrêts examinés: *Commissioner of Stamps c. Hope* [1891] A.C. 476; *New York Life Insurance Co. c. Public Trustee* [1924] 2 Ch. 101.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

W. Lefebvre et J. P. Fortin, c.r., pour la demanderesse.

M. J. Menczer et J. H. Wyatt pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour la demanderesse.

Wyatt, Menczer & Burnet, Ottawa, pour la défenderesse.

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

LE JUGE EN CHEF ADJOINT THURLOW: Il s'agit d'un appel d'un jugement rendu par la Commission de révision de l'impôt qui a accueilli un appel contre des cotisations pour les années d'imposition 1970, 1971 et 1972. Ce n'était pas des cotisations d'impôt sur le revenu mais de pénalités et de montants dont, selon le ministre du Revenu national, la défenderesse était redevable pour avoir omis de déduire dans certains cas, et, dans d'autres cas, de verser au receveur général du Canada des montants que la *Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et les Règlements l'obligeaient de déduire des traitements de ses employés indiens et de verser au titre de leur assujettissement à l'impôt.

¹ S.R.C. 1952, c. 148 modifié.

There is no dispute as to any of the amounts. What is in issue is whether the defendant was required by the Act and Regulations to make such deductions from the salaries of such employees and pay them over to the Receiver General.

The defendant is a non-profit organization incorporated under the *Canada Corporations Act*² and made up of representatives of the Indian communities of the Provinces and Territories. Its head office is at Ottawa but its activities are carried on throughout Canada. Its membership and its executive council are made up entirely of Indians. Its objects, in summary, are to assist and represent the Indian people in working out solutions to the problems facing them and to assist in retaining the Indian culture and values. Funds to carry on its activities are for the most part provided by grants from one or more departments of the Government of Canada. In carrying on its activities, the defendant employs a number of persons, some of whom are Indians and some not. No problem arises as to the employees who are not Indians. It arises only with respect to employees who have status as Indians under the *Indian Act*³.

These are all persons who resided on Indian reserves before taking up employment with the defendant and there is evidence that, on termination of their employment, they would return to their reserves. In some, if not all, cases they would, during their employment, maintain a dwelling on the reserve. Their duties were carried out both at Ottawa and elsewhere, both on and off reserves in all parts of Canada, but on taking up their employment, they would, at least temporarily, establish a place of residence in or near Ottawa.

The defendant's position is that these employees were exempt under the *Indian Act* from income tax in respect of their salaries as employees of the defendant and that the defendant was not obliged to deduct or remit payments in respect of their salaries. The Crown's position is that the employees were not exempt and that in any event the defendant was obliged under the *Income Tax Act* to make and remit the deductions, the right to exemption, if any, being a matter for the individu-

² R.S.C. 1970, c. C-32.

³ R.S.C. 1970, c. I-6.

Aucun des montants n'est contesté. Le litige consiste à déterminer si la défenderesse était requise par la Loi et les Règlements d'opérer ces déductions du traitement de ses employés et de les verser au receveur général.

La défenderesse est une organisation sans but lucratif constituée en corporation en vertu de la *Loi sur les corporations canadiennes*² et se compose de représentants de communautés indiennes des provinces et des territoires. Elle a son siège social à Ottawa mais exerce son activité dans tout le Canada. Seuls les Indiens y sont admis et peuvent en former le comité exécutif. En bref, elle a pour but d'aider et de représenter les Indiens pour la solution des problèmes auxquels ils font face et de défendre la culture et les valeurs indiennes. Un ou plusieurs ministères du gouvernement du Canada fournissent, sous forme de subventions, la plus grande partie des fonds nécessaires à ses activités. Dans l'exercice de celles-ci, la défenderesse emploie un certain nombre de personnes indiennes ou non indiennes. Aucun problème ne se pose pour les employés non indiens. Seuls les employés ayant le statut d'Indien en vertu de la *Loi sur les Indiens*³ sont concernés.

Toutes ces personnes résidaient dans des réserves indiennes avant d'entrer au service de la défenderesse et il est établi qu'à l'expiration de leur emploi, elles doivent y retourner. Dans certains cas, sinon dans tous, elles conservaient leur demeure dans les réserves pendant la durée de leur emploi. Elles exécutaient leurs fonctions à Ottawa et ailleurs, à l'intérieur ou à l'extérieur des réserves partout au Canada, mais, au moment de leur entrée en service, elles établissaient une résidence, au moins temporaire, à Ottawa ou dans les environs.

La défenderesse allègue qu'en vertu de la *Loi sur les Indiens*, ces employés étaient exempts de tout impôt sur le revenu relativement à leur traitement en tant qu'employés de la défenderesse et qu'elle n'était pas obligée d'opérer de déductions relatives à leur traitement et d'en verser le montant. La Couronne soutient que les employés n'étaient pas exempts et qu'en tout cas, la défenderesse était obligée, par application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, d'opérer ces déductions et

² S.R.C. 1970, c. C-32.

³ S.R.C. 1970, c. I-6.

al Indian employee to raise and establish, if necessary, by appeal from the assessment of his or her tax. This position, if sound, would make it unnecessary to deal with the right to exemption in the present appeal but, as the exemption was the principal subject of the argument and as counsel for the Crown as well as for the defendant sought a decision on it, even though the decision would not be binding on the individual Indian employees, who might raise it again on their own appeals from assessments, I shall deal first with that aspect of the matter on the assumption that, if the individual Indian employees were exempt, the defendant was justified in not making and remitting deductions.

The basis for the defendant's submission that the Indian employees were exempt is section 87 of the *Indian Act*. It provides:

87. Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada or any Act of the legislature of a province, but subject to subsection (2) and to section 83, the following property is exempt from taxation, namely:

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

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

This exempts from federal, provincial and municipal taxation both the property of an Indian situated on a reserve and the Indian as well in respect of his property situated on a reserve. But it is to be observed that, whether the taxation is on property or on an individual in respect of property (save as provided in respect of the *Dominion Succession Duty Act* and the *Estate Tax Act*—which need not be considered in the present context), it is only with respect to property that is situated on a reserve that the exemption applies. It is also to be observed that, while the *Dominion*

d'en verser le montant, le droit d'exemption, s'il existe, devant être soulevé et établi par les Indiens concernés, si nécessaire, par un appel contre les cotisations qui leur sont adressées. Si cette théorie était bien fondée, il ne serait pas nécessaire de traiter du droit d'exemption dans le présent appel, mais, comme les débats ont surtout porté sur l'exemption et comme les avocats des deux parties ont demandé une décision sur ce point, même si elle ne liait pas les employés indiens concernés qui pourraient soulever ce point dans leur propre appel contre les cotisations, je vais traiter tout d'abord de cet aspect de la question en prenant pour hypothèse que, si les employés indiens étaient exempts d'impôt, la défenderesse était justifiée de ne pas opérer de déductions et de ne pas en verser le montant.

L'allégation de la défenderesse relative à l'exemption des Indiens est fondée sur l'article 87 de la *Loi sur les Indiens* dont voici le libellé:

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

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

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

Cette disposition exempte de taxation les biens d'un Indien situés sur une réserve et l'Indien lui-même à l'égard des mêmes biens. Mais il faut remarquer que, qu'il s'agisse de taxation des biens ou d'un individu relativement à ses biens (sauf en ce qui concerne la *Loi fédérale sur les droits successoraux* et la *Loi de l'impôt sur les biens transmis par décès*, qu'il n'est pas nécessaire d'examiner en l'espèce), l'exemption s'applique seulement aux biens situés sur une réserve. Il faut aussi remarquer que, exemption faite de la *Loi fédérale sur les droits successoraux* et de la *Loi de*

Succession Duty Act and the *Estate Tax Act*, both of which were federal taxation statutes, are specifically mentioned, no other federal taxation statute is specifically mentioned.

The exemption is somewhat expanded by section 90 which provides:

90. (1) For the purposes of sections 87 and 89⁴, personal property that was

(a) purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands, or

(b) given to Indians or to a band under a treaty or agreement between a band and Her Majesty,

shall be deemed always to be situated on a reserve.

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

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

The presence of section 90 in the statute is in itself an indication (if any were needed) that section 87 is intended to be interpreted according to the ordinary meaning of the words and expressions used in it and that, save as expanded by section 90, the exemption is no broader than what naturally falls within that meaning⁵.

The defendant's first submission was that the case fell within section 90. It was not suggested that it could be within paragraph 90(1)(b) but it was contended that, as the funding of the defendant's operation was largely provided from appropriations by Parliament for the use and benefit of Indians, paragraph 90(1)(a) applied to the salaries of the defendant's Indian employees so as to deem them to be property situate on a reserve, from

⁴ Section 89 is a provision which exempts the property of Indian bands and of Indians situated on a reserve from charges or attachments in favour or at the instance of persons who are not Indians.

⁵ See *Francis v. The Queen* [1956] S.C.R. 618 per Kellock J. at 631:

It is quite plain from this section that the actual situation of the personal property on a reserve is contemplated by s. 86 and that any argument suggesting a notional situation is not within the intendment of that section.

l'impôt sur les biens transmis par décès, aucune loi fiscale fédérale n'est spécifiquement mentionnée.

^a L'article 90 élargit quelque peu l'exemption. En voici le libellé:

90. (1) Pour l'application des articles 87 et 89⁴, les biens personnels qui ont été

^b a) achetés par Sa Majesté avec des deniers des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l'usage et au profit d'Indiens ou de bandes, ou

b) donnés aux Indiens ou à une bande en vertu d'un traité ou accord entre une bande et Sa Majesté,

sont toujours tenus pour situés sur une réserve.

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

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

^e La présence de l'article 90 dans la Loi est un signe (s'il en est besoin) que l'article 87 doit être interprété suivant le sens ordinaire des mots et expressions y employés et que, sauf dans la mesure de l'extension spécifiée dans l'article 90, l'exemption ne va pas au-delà du contenu habituel de ce sens⁵.

^f La défenderesse a commencé par alléguer que l'article 90 s'applique en l'espèce. Elle n'a pas visé l'alinéa 90(1)b) mais elle a soutenu que, comme ses opérations étaient principalement financées par des affectations du Parlement à l'usage et au profit des Indiens, l'alinéa 90(1)a) était applicable au traitement de ses employés indiens de sorte que leur traitement pouvait être considéré comme des biens situés sur une réserve, et il s'ensuivait que

⁴ L'article 89 exempte les biens des bandes indiennes et des Indiens situés sur une réserve des privilèges ou des saisies en faveur ou à la demande de personnes autres que des Indiens.

⁵ Voir *Francis c. La Reine* [1956] R.C.S. 618 où le juge Kellock s'est ainsi prononcé à la page 631:

[TRADUCTION] Il est tout à fait clair d'après cet article que c'est la situation véritable des biens personnels situés sur une réserve que vise l'article 86 et que toute argumentation portant sur une situation imaginaire est incompatible avec l'esprit de cet article.

which it would follow that the individual Indian would be exempt from taxation in respect of his salary. Counsel relied on *Greyeyes v. The Queen*⁶ but I do not think the case is helpful as it was decided on paragraph 90(1)(b) and it had been agreed that the amount of the scholarship or grant which the Minister sought to bring into the computation of the recipient's income for tax purposes was given to the recipient pursuant to an agreement and treaty between the recipient's Band and "Ottawa" [*sic*].

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

The defendant's second submission was that, whether or not subsection 90(1) applied, section 87 applied to exempt the Indian employees from tax in respect of their salaries. Counsel's contention, as I understand it, was that, even though the defendant's head office was in Ottawa and the employees resided there or near there while employed by the defendant, their work and the activities of the defendant on behalf of Indians and Indian culture should be regarded as an extension of Indian community life and as carried on on a reserve, and that in this situation the right of the Indian employees to their salaries should be regarded as personal property of such Indian employees situate on the reserve from which the individual employee came and to which, following the termination of his employment, he would return.

I have already indicated that it is my view that the exemption provided for by section 87 does not extend beyond the ordinary meaning of the words and expressions used in it. There is no legal basis, notwithstanding the history of the exemption, and the special position of Indians in Canadian society, for extending it by reference to any notional exten-

⁶ [1978] 2 F.C. 385.

l'Indien en tant que tel serait exempt de taxation relativement à son traitement. L'avocat a invoqué *Greyeyes c. La Reine*⁶, mais je ne crois pas que cette décision appuie son raisonnement parce qu'elle a été rendue sur le fondement de l'alinéa 90(1)(b) et qu'on avait admis que le montant de la bourse ou du subside que le Ministre cherchait à inclure dans le calcul du revenu de la bénéficiaire à des fins fiscales lui avait été versé en application d'une entente et d'un traité entre la bande de la bénéficiaire et «Ottawa» [*sic*].

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

La défenderesse a ensuite allégué que, que le paragraphe 90(1) soit ou non applicable, l'article 87 s'applique et exempte les employés indiens de tout impôt concernant leur traitement. Si je comprends bien, l'avocat de la défenderesse a soutenu que, même si le siège social de la défenderesse était à Ottawa et ses employés résidaient dans cette ville ou ses environs lorsqu'ils étaient à son service, leurs travaux et les activités de la défenderesse au profit des Indiens et de la défense de la culture indienne devaient être considérés comme un prolongement de la vie communautaire indienne et comme exercés sur la réserve, et qu'en conséquence le droit des employés indiens à leur traitement devait être considéré comme un bien personnel de ces employés, situé sur la réserve d'où vient chaque Indien et à laquelle il retournera quand son emploi aura pris fin.

J'ai déjà indiqué qu'à mon avis, l'exemption prévue par l'article 87 ne s'étend pas au-delà du sens habituel des mots et expressions utilisés dans cet article. Nonobstant l'évolution historique de l'exemption et la situation spéciale des Indiens dans la société canadienne, aucun fondement juridique ne permet d'étendre l'exemption par réfè-

⁶ [1978] 2 C.F. 385.

sion of reserves or of what may be considered as being done on reserves. The issue, as I see it, assuming that the taxation imposed by the *Income Tax Act* is taxation of individuals in respect of property and that a salary or a right to salary is property, is whether the salary which the individual Indian received or to which he was entitled was "personal property" of the Indian "situated on a reserve".

This, as it seems to me, must be considered in respect of salary to which the individual Indian was entitled before and up to the time when it was paid. After payment it loses its character as salary and is just so much money in the recipient's hands. Even if the Indian took the money forthwith to a reserve and left it there, its situs as salary, when it was salary, would not be affected. The question then is whether the salaries here in question, which were paid to the employees in Ottawa by cheque drawn on an Ottawa bank by a corporation with its head office in Ottawa and resident there, can be regarded as situate on a reserve, that is to say, the reserve of the individual Indian entitled to the salary.

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

In *Commissioner of Stamps v. Hope*⁷, Lord Field, speaking for the Privy Council, said:

Now a debt per se, although a chattel and part of the personal estate which the probate confers authority to administer, has, of course, no absolute local existence; but it has been long established in the Courts of this country, and is a well-settled rule governing all questions as to which Court can confer the required authority, that a debt does possess an attribute of locality, arising from and according to its nature, and the distinction drawn and well settled has been and is whether it is a debt by contract or a debt by specialty. In the former case, the debt being merely a chose in action—money to be recovered from the debtor and nothing more—could have no other local

⁷ [1891] A.C. 476 at pages 481-482.

rence à une quelconque extension imaginaire des réserves ou à ce que l'on peut considérer comme fait sur des réserves. Suivant mon interprétation, et supposant que la *Loi de l'impôt sur le revenu* impose des personnes dans leurs relations avec les biens et qu'un traitement, ou le droit de toucher un traitement est un bien, le litige consiste à déterminer si le traitement reçu par un Indien, ou auquel celui-ci a droit, constitue un «bien personnel» de l'Indien «situé sur une réserve».

A mon avis, il faut examiner cette question par rapport au traitement auquel un Indien avait droit avant qu'il ne lui soit versé et jusqu'au moment où il lui a été versé. Après le versement, il ne s'agit plus d'un traitement, mais d'un certain montant entre les mains du bénéficiaire. Même si l'Indien l'a immédiatement emporté à une réserve et l'y a laissé, ceci ne change en rien son *situs* en tant que traitement, lorsqu'il s'agissait d'un traitement. Il s'agit donc de déterminer si, en l'espèce, le traitement, payé aux employés à Ottawa par le moyen de chèques tirés sur une banque d'Ottawa par une corporation ayant son siège social et son lieu de résidence à Ottawa, peut être considéré comme situé sur une réserve, c'est-à-dire la réserve de l'Indien ayant droit au traitement.

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

Dans *Commissioner of Stamps c. Hope*⁷, le lord Field s'est ainsi prononcé au nom du Conseil privé:

[TRADUCTION] Quoiqu'elle soit un droit incorporel et fasse partie intégrante des biens meubles sur lesquels l'homologation confère un pouvoir de gestion, une dette n'est en soi, bien entendu, liée à aucun emplacement déterminé; mais les tribunaux de ce pays ont depuis longtemps décidé, et ceci est une règle bien établie régissant toute question relative à la détermination du tribunal habilité à conférer l'autorité requise, qu'une dette est bien liée à un emplacement découlant de sa nature et conformément à celle-ci, et, suivant une règle faite et bien établie, on distingue entre dette contractuelle et dette née d'un acte formel. Dans le premier cas, comme elle est simplement un

⁷ [1891] A.C. 476, aux pages 481 et 482.

existence than the personal residence of the debtor, where the assets to satisfy it would presumably be, and it was held therefore to be bona notabilia within the area of the local jurisdiction within which he resided; but this residence is of course of a changeable and fleeting nature, and depending upon the movements of the debtor, and inasmuch as a debt under seal or specialty had a species of corporeal existence by which its locality might be reduced to a certainty, and was a debt of a higher nature than one by contract, it was settled in very early days that such a debt was bona notabilia where it was "conspicuous," i.e., within the jurisdiction within which the specialty was found at the time of death: see *Wentworth on the Office of Executors*, ed. 1763, pp. 45, 47, 60(1) [sic].

In *New York Life Insurance Company v. Public Trustee*⁸, Atkin L.J. put the matter thus:

The question as to the locality, the situation of a debt, or a chose in action is obviously difficult, because it involves consideration of what must be considered to be legal fictions. A debt, or a chose in action, as a matter of fact, is not a matter of which you can predicate position; nevertheless, for a great many purposes it has to be ascertained where a debt or chose in action is situated, and certain rules have been laid down in this country which have been derived from the practice of the ecclesiastical authorities in granting administration, because the jurisdiction of the ecclesiastical authorities was limited territorially. The ordinary had only a jurisdiction within a particular territory, and the question whether he should issue letters of administration depended upon whether or not assets were to be found within his jurisdiction, and the test in respect of simple contracts was: Where was the debtor residing? Now, one knows that, ordinarily speaking, according to our law, a debtor has to seek out his creditor and pay him; but it seems plain that the reason why the residence of the debtor was adopted as that which determined where the debt was situate was because it was in that place where the debtor was that the creditor could, in fact, enforce payment of the debt. I think that is a very material consideration. The result is that in the case of an ordinary individual by that rule for a long time the situation of a simple contract debt under ordinary circumstances has been held to be where the debtor resides; that being the place where under ordinary circumstances the debt is enforceable, because it is only by bringing suit against the debtor that the amount can be recovered.

The decision of Collier J. in *Snow v. The Queen*⁹ and of the case which he followed, i.e., *Petersen v. Cree and Canadian Pacific Express Co.*¹⁰, appear to me to proceed on that rule. *Avery v. Cayuga*¹¹, as well, proceeds on that rule. There, a deposit

droit incorporel,—de l'argent à recouvrer d'un débiteur, et rien de plus,—la dette ne pouvait avoir d'autres relations avec un emplacement déterminé que la résidence même du débiteur où sont censés se trouver les biens pouvant servir à son exécution, et on a donc conclu qu'elle était un bien ayant une valeur et ressortissant à la juridiction locale où résidait le débiteur; mais cette résidence est évidemment de caractère changeable et fugitif, et dépend des déplacements du débiteur et, dans la mesure où une dette découlant d'un acte formel avait une sorte de vie matérielle permettant de préciser son emplacement et dans la mesure où elle était de nature plus importante qu'une dette née d'un contrat, il a été depuis longtemps établi qu'une telle dette était un bien ayant une valeur lorsqu'elle était «visible», i.e. dans le ressort de la juridiction où l'acte était trouvé au moment du décès. Voir *Wentworth, The Office of Executors*, édition de 1763, pages 45, 47, 60(1) [sic].

Dans *New York Life Insurance Company c. Public Trustee*⁸, le lord juge Atkin s'est exprimé de la façon suivante:

[TRADUCTION] Évidemment, la question de l'emplacement ou de la localisation d'une dette ou d'un droit incorporel est difficile car elle implique l'examen de ce qu'il faut considérer comme des fictions juridiques. En réalité, on ne peut pas attribuer un emplacement à une obligation ou à un droit incorporel; cependant, à un très grand nombre de fins, on doit déterminer l'emplacement d'une obligation ou d'un droit incorporel, et, dans ce pays, on a établi certaines règles découlant de la pratique des autorités ecclésiastiques dans l'octroi de lettres d'administration, parce que la juridiction desdites autorités était limitée au point de vue territorial. L'ordinaire n'était compétent que dans un territoire déterminé et pour savoir s'il devait ou non délivrer des lettres d'administration, il fallait voir si les biens se trouvaient ou non dans son ressort, et, en ce qui concerne les contrats ordinaires, le critère consistait à se demander où résidait le débiteur. On sait bien que, de façon générale et conformément à notre loi, un débiteur doit chercher son créancier pour s'exécuter; mais il semble évident qu'on a choisi la résidence du débiteur pour déterminer l'emplacement de la dette parce que c'était là que le créancier pouvait véritablement faire exécuter le paiement de la dette. Je crois que c'est là une considération très importante. En conséquence, dans le cas d'une personne ordinaire, cette règle a été établie depuis longtemps qu'une simple dette contractuelle, dans les circonstances ordinaires, se situe au lieu de résidence du débiteur; c'est le lieu où, dans les circonstances ordinaires, l'exécution est possible, parce que seule une poursuite contre le débiteur permet de recouvrer le montant.

Dans *Snow c. La Reine*⁹, le juge Collier a appliqué cette règle en suivant le précédent établi par *Petersen c. Cree et Canadian Pacific Express Co.*¹⁰ Il en est de même de la décision rendue dans *Avery c. Cayuga*¹¹ où le juge en chef de l'Ontario

⁸ [1924] 2 Ch. 101 at page 119.

⁹ 78 DTC 6335.

¹⁰ (1941) 79 C.S. (Qué.) 1.

¹¹ (1913) 13 D.L.R. 275.

⁸ [1924] 2 Ch. 101, à la page 119.

⁹ 78 DTC 6335.

¹⁰ (1941) 79 C.S. (Qué.) 1.

¹¹ (1913) 13 D.L.R. 275.

belonging to an Indian resident on a reserve in a bank not situated on a reserve was held to be not situated on the reserve, Meredith C.J.O. saying at page 276:

That the deposit is property situate outside of the reserve, within the meaning of sec. 99, seems not to be open to question: *Commissioner of Stamps v. Hope*, [1891] A.C. 476, 481-2; *Lovitt v. The King*, 43 Can. S.C.R. 106; *The King v. Lovitt* (1911), 28 Times L.R. 41.

There are expressions of opinion to the contrary in *Armstrong Growers' Ass'n v. Harris*¹² and *Crepin v. Delorimier*¹³, but I do not think they can prevail over the authorities cited.

As the salaries in question of the individual Indians until paid were simple contract debts owed by a corporation not resident on a reserve, it is my view that they were not "situated on a reserve" within the meaning of subsection 87(1).

It follows from this conclusion that the alleged exemption does not apply, and it is therefore unnecessary to deal with the question whether the defendant was required, in any event, by the *Income Tax Act* to make deductions and pay them over to the Receiver General.

The appeal will be allowed and the assessments will be restored. As the proceedings were in the nature of a test and the Crown has not asked for costs, no costs will be awarded.

¹² [1924] 1 D.L.R. 1043.

¹³ (1930) 68 C.S. (Que.) 36.

Meredith a jugé qu'un dépôt, fait par un Indien résident dans une réserve, dans une banque non située sur la réserve, n'est pas situé sur la réserve; le juge s'est ainsi prononcé à la page 276:

[TRADUCTION] Que le dépôt soit un bien situé en dehors de la réserve, au sens de l'art. 99, voilà un point qui ne semble pas discutable: *Commissioner of Stamps c. Hope* [1891] A.C. 476, aux pages 481 et 482; *Lovitt c. Le Roi* 43 R.C.S. Can. 106; *Le Roi c. Lovitt* (1911), 28 Times L.R. 41.

Des avis contraires ont été exprimés dans *Armstrong Growers' Ass'n c. Harris*¹² et *Crepin c. Delorimier*¹³, mais je ne crois pas qu'ils l'emportent sur les autorités précitées.

Comme, avant le versement, le traitement des Indiens en question était une dette découlant d'un contrat ordinaire et due par une corporation ne résidant pas sur la réserve, je suis d'avis qu'il n'était pas «situé sur la réserve» au sens du paragraphe 87(1).

Il s'ensuit que l'exemption alléguée n'est pas applicable et il n'est donc pas nécessaire de traiter de la question consistant à déterminer si la défenderesse était, en tout cas, requise par la *Loi de l'impôt sur le revenu* d'opérer des déductions et de les verser au receveur général.

L'appel sera accueilli et les cotisations seront rétablies. Comme cette affaire avait le caractère d'une cause type et comme la Couronne n'a pas demandé les dépens, il ne sera pas alloué de dépens.

¹² [1924] 1 D.L.R. 1043.

¹³ (1930) 68 C.S. (Qué.) 36.