

Gene A. Nowegijick *Appellant;*

and

Her Majesty The Queen *Respondent;*

and

The Grand Council of the Crees (of Quebec), the Cree Regional Authority, the Cree School Board, the Cree Board of Health and Social Services of James Bay, the Cree Bands of Mistassini, Waswanipi, Nemaska, Rupert House, Eastmain, Old Factory, Fort George and Great Whale River and Chief Henry Mianscum, Chief Peter Gull, Chief George Wapachee, Chief Sidney Georgekish, Chief Rusty Cheezo, Chief Walter Hughboy, Chief Sam Tapiatic and Chief Robbie Dick, the respective Chiefs of the said bands, and Grand Chief Billy Diamond, Executive Chief Philip Awashish and Abel Kitchen

and

The National Indian Brotherhood *Intervenors.*

File No.: 15833.

1982: June 10; 1983: January 25.

Present: Ritchie, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard and Lamer JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Income tax — Indians — Tax exemption — Wages paid on reserve by corporation located on reserve — Work done outside the reserve — Whether wages subject to income tax — Whether taxable income personal property — Whether exemption applies both to taxes on property and taxes on persons — Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, s. 87 — Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, ss. 2(1), (2), 5(1).

Appellant, a registered Indian living on a reserve, objected to the income tax assessment on his wages. He was employed by an Indian corporation having its head and administrative offices on the reserve and was paid at the corporation head office. The actual work was done off the reserve. Appellant claimed that that income was exempted from taxation by virtue of s. 87 of the *Indian*

Gene A. Nowegijick *Appelant;*

et

Sa Majesté La Reine *Intimée;*

et

The Grand Council of the Crees (du Québec), the Cree Regional Authority, the Cree School Board, the Cree Board of Health and Social Services of James Bay, les bandes crises de Mistassini, Waswanipi, Nemaska, Rupert House, Eastmain, Old Factory, Fort George et Great Whale River et le chef Henry Mianscum, le chef Peter Gull, le chef George Wapachee, le chef Sidney Georgekish, le chef Rusty Cheezo, le chef Walter Hughboy, le chef Sam Tapiatic et le chef Robbie Dick, les chefs respectifs desdites bandes, et le grand chef Billy Diamond, le chef administratif Philip Awashish et Abel Kitchen

et

La Fraternité des Indiens du Canada *Intervenants.*

N° du greffe: 15833.

1982: 10 juin; 1983: 25 janvier.

Présents: Les juges Ritchie, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre, Chouinard et Lamer.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Impôt sur le revenu — Indiens — Exemption d'impôts — Salaire payé sur une réserve par une société ayant son siège sur la réserve — Travail accompli à l'extérieur de la réserve — Le salaire est-il assujéti à l'impôt sur le revenu? — Le revenu imposable est-il un bien personnel? — L'exemption s'applique-t-elle à la fois à l'impôt réel et à l'impôt personnel? — Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, chap. I-6, art. 87 — Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 2(1), (2), 5(1).

L'appelant, un Indien inscrit demeurant sur une réserve, a contesté la cotisation d'impôt afférente à son salaire. Employé d'une société indienne dont le siège social et les bureaux administratifs se trouvent sur la réserve, il était payé au siège social de la société, quoique son lieu de travail fût en réalité à l'extérieur de la réserve. L'appelant fait valoir que, suivant l'art. 87 de la

Act. That section provides that personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation and that no Indian is subject to taxation in respect of any such property. The *Income Tax Act* makes tax payable upon taxable income—i.e. income minus deductions. The Federal Court Trial Division ruled in appellant's favour but the Court of Appeal reversed the judgment holding that the tax imposed under the *Income Tax Act* was not taxation in respect of personal property within the meaning of s. 87 of the *Indian Act*.

Held: The appeal should be allowed.

Treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. The Crown conceded that the *situs* of the wages was on the reserve. The primary task in this case is to construe the words "no Indian . . . is . . . subject to taxation in respect of any such [personal] property". Income is personal property; taxable income is equally personal property. A tax in respect of wages is a tax in respect of personal property. The effect of s. 87 is not only to exempt what can properly be described as direct taxation on property; it also exempts persons from taxation.

Bachrach v. Nelson, 182 N.E. 909 (1932), adopted; *Minister of National Revenue v. Iroquois of Caughnawaga*, [1977] 2 F.C. 269, overruled; *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, [1926] S.C.R. 457; *Kerr v. Superintendent of Income Tax*, [1942] S.C.R. 435; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 65; *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447; *Attorney General of British Columbia v. Canada Trust Co.*, [1980] 2 S.C.R. 466, distinguished; *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899); *Greyeyes v. The Queen*, [1978] 2 F.C. 385; *Harel v. Deputy Minister of Revenue of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal, [1980] 1 F.C. 462, [1979] C.T.C. 441, 79 D.T.C. 5354, [1981] 2 C.N.L.R. 146, setting aside a judgment of the Trial Division, [1979] 2 F.C. 228, [1979] C.T.C. 195, 79 D.T.C. 5115, [1979] 3 C.N.L.R. 82. Appeal allowed.

Loi sur les Indiens, ce revenu est exempt d'impôts. Cet article prévoit que les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve sont exemptés de taxation et que nul Indien n'est assujéti à une taxation quant à l'un de ces biens. Aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, l'impôt est payable sur le revenu imposable, c.-à-d. sur le revenu moins les déductions. La Division de première instance de la Cour fédérale a rendu un jugement en faveur de l'appelant. La Cour d'appel l'a infirmé concluant que l'impôt auquel la *Loi de l'impôt sur le revenu* assujétit l'appelant n'est pas une taxation quant à un bien personnel au sens de l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*.

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

Les traités et les lois visant les Indiens doivent recevoir une interprétation libérale et toute ambiguïté doit profiter à ceux-ci. Sa Majesté a reconnu que le *situs* du salaire était la réserve. La tâche première en l'espèce est d'interpréter les mots «nul Indien . . . n'est assujéti à une taxation . . . quant à l'un de ces biens [personnels]». Un revenu est un bien personnel; il en va de même d'un revenu imposable. Un impôt quant à un salaire est un impôt quant à un bien personnel. L'article 87 n'a pas uniquement pour effet d'accorder une exemption à l'égard de ce qu'on peut appeler à juste titre un impôt direct sur les biens; il le fait aussi à l'égard des personnes.

Jurisprudence: arrêt adopté: *Bachrach v. Nelson*, 182 N.E. 909 (1932); arrêt rejeté: *Ministre du Revenu national c. Iroquois de Caughnawaga*, [1977] 2 C.F. 269; distinction faite avec les arrêts: *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, [1926] R.C.S. 457; *Kerr v. Superintendent of Income Tax*, [1942] R.C.S. 435; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 65; *Alworth c. Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447; *Procureur général de la Colombie-Britannique c. Compagnie Trust Canada*, [1980] 2 R.C.S. 466; arrêts mentionnés: *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (1899); *Greyeyes c. La Reine*, [1978] 2 C.F. 385; *Harel c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel fédérale, [1980] 1 C.F. 462, [1979] C.T.C. 441, 79 D.T.C. 5354, [1981] 2 C.N.L.R. 146, qui a infirmé un jugement de la Division de première instance, [1979] 2 C.F. 228, [1979] C.T.C. 195, 79 D.T.C. 5115, [1979] 3 C.N.L.R. 82. Pourvoi accueilli.

Micha J. Menczer, for the appellant.

Wilfrid Lefebvre and *Fred Caron*, for the respondent.

James A. O'Reilly, for the interveners The Grand Council of the Crees (of Quebec) *et al.*

William T. Badcock, for the intervener The National Indian Brotherhood.

The judgment of the Court was delivered by

DICKSON J.—The question is whether the appellant, Gene A. Nowegijick, a registered Indian can claim by virtue of the *Indian Act*, R.S.C. 1970, c. I-6, an exemption from income tax for the 1975 taxation year.

I

The Facts:

The facts are few and not in dispute. Mr. Nowegijick is an Indian within the meaning of the *Indian Act* and a member of the Gull Bay (Ontario) Indian Band. During the 1975 taxation year Mr. Nowegijick was an employee of the Gull Bay Development Corporation, a company without share capital, having its head office and administrative offices on the Gull Bay Reserve. All the directors, members and employees of the Corporation live on the Reserve and are registered Indians.

During 1975 the Corporation in the course of its business conducted a logging operation 10 miles from the Gull Bay Reserve. Mr. Nowegijick was employed as a logger and remunerated on a piece-work basis. He was paid bi-weekly by cheque at the head office of the Corporation on the Reserve.

During 1975, Mr. Nowegijick maintained his permanent dwelling on the Gull Bay Reserve. Each morning he would leave the Reserve to work on the logging operations, and return to the Reserve at the end of the working day.

Mr. Nowegijick earned \$11,057.08 in such employment. His assessed taxable income for the 1975 taxation year was \$8,698 on which he was assessed tax of \$1,965.80. By Notice of Objection he objected to the assessment on the basis that the income in respect of which the assessment was

Micha J. Menczer, pour l'appelant.

Wilfrid Lefebvre et *Fred Caron*, pour l'intimée.

James A. O'Reilly, pour les intervenants The Grand Council of the Crees (du Québec) *et autres*.

William T. Badcock, pour l'intervenante la Fraternité des Indiens du Canada.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE DICKSON—La question est de savoir si l'appelant, Gene A. Nowegijick, un Indien inscrit, peut, en vertu de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, chap. I-6, bénéficier d'une exemption d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 1975.

I

Les faits:

Les faits, qui se résument facilement, ne sont pas contestés. M. Nowegijick est un Indien au sens de la *Loi sur les Indiens* et membre de la bande indienne de Gull Bay (Ontario). Au cours de l'année d'imposition 1975, M. Nowegijick était employé par Gull Bay Development Corporation, une compagnie sans capital-actions dont le siège social et les bureaux administratifs se trouvent sur la réserve de Gull Bay. Directeurs, membres et employés de la compagnie demeurent sur la réserve et sont des Indiens inscrits.

En 1975 la compagnie exploitait une entreprise forestière à 10 milles de la réserve de Gull Bay. M. Nowegijick était bûcheron et travaillait à la pièce. Il était payé par chèque tous les 15 jours au siège social de la compagnie sur la réserve.

En 1975, M. Nowegijick avait son domicile permanent sur la réserve de Gull Bay. Il quittait chaque matin la réserve pour aller travailler à l'endroit où la coupe avait lieu et, à la fin de sa journée de travail, retournait à la réserve.

M. Nowegijick a tiré de cet emploi un revenu de \$11,057.08. Son revenu imposable pour l'année d'imposition 1975 a été fixé à \$8,698 à l'égard duquel sa cotisation d'impôt s'élevait à \$1,965.80. Par avis d'opposition il a contesté la cotisation pour les motifs que le revenu visé par la cotisation

made is the "personal property of an Indian ... situated on a reserve" and thus not subject to taxation by virtue of s. 87 of the *Indian Act*.

Mr. Nowegijick also brought an action in the Federal Court, Trial Division, to set aside the Notice of Assessment. Mr. Justice Mahoney of that Court ordered that Mr. Nowegijick's 1975 income tax return be referred back to the Minister of National Revenue for re-assessment on the basis that the wages paid him by the Gull Bay Development Corporation were wrongly included in the calculation of his taxable income.

The Crown appealed the decision of Mr. Justice Mahoney. The Federal Court of Appeal allowed the appeal and restored the original assessment.

The proceedings have reached this Court by leave. The Grand Council of Crees of Quebec, three Cree organizations, eight Cree bands and their respective Chiefs have intervened to make common cause with Mr. Nowegijick.

II

The Legislation

Mr. Nowegijick, in his claim for exemption from income tax relies upon s. 87 of the *Indian Act*:

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

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

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

est le «bien personnel d'un Indien ... situé ... sur une réserve» et que l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* l'exempte donc de l'impôt.

M. Nowegijick a également saisi la Division de première instance de la Cour fédérale d'une demande d'annulation de l'avis de cotisation. Le juge Mahoney a ordonné que la déclaration d'impôt sur le revenu de M. Nowegijick pour l'année 1975 soit renvoyée au ministre du Revenu national pour que celui-ci procède à une nouvelle cotisation étant donné que c'est à tort que le salaire payé à M. Nowegijick par Gull Bay Development Corporation a été inclus aux fins du calcul de son revenu imposable.

Sa Majesté a interjeté appel contre la décision du juge Mahoney. La Cour d'appel fédérale a accueilli l'appel et rétabli la cotisation initiale.

Le litige est devant cette Cour avec son autorisation. Le Grand Council of Crees du Québec, trois organismes cris, huit bandes crises et leurs chefs respectifs sont intervenus pour faire cause commune avec M. Nowegijick.

II

Les textes législatifs

M. Nowegijick fonde sa demande d'exemption d'impôt sur le revenu sur l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*:

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

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

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

under the *Estate Tax Act*, on or in respect of other property passing to an Indian.

Section 83 of the *Indian Act*, referred to in s. 87 has no application. Section 87(2), also mentioned, was repealed in 1960 by 1960 (Can.), c. 8, although the reference to it in what was formerly subs. (1) remains.

Stripped to relevant essentials s. 87 reads:

Notwithstanding any other Act of the Parliament of Canada . . . 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 . . .

Further distilled, the section provides that (i) the personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation; (ii) no Indian is subject to taxation "in respect of" "any" such property.

It is arguable that the first part of the quoted passage which exempts from taxation (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", is concerned with exemption from direct taxation of land or personal property by a provincial or municipal authority. The legislative history of the section lends support to such an argument. But the section does not end there. It is to the latter part of the section that our attention should primarily be directed.

The short but difficult question to be determined is whether the tax sought to be imposed under the *Income Tax Act*, 1970-71-72 (Can.), c. 63 upon the income of Mr. Nowegijick can be said to be "in respect of" "any" personal property situated upon a reserve.

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.

L'article 83 de la *Loi sur les Indiens*, visé à l'art. 87, ne s'applique pas en l'espèce. Quant au par. 87(2), il a été abrogé en 1960 par 1960 (Can.), chap. 8, bien qu'il soit toujours mentionné dans ce qui était alors le par. (1).

Ramené à l'essentiel, l'art. 87 dispose:

Nonobstant toute autre loi du Parlement du Canada . . . les biens suivants sont exemptés de taxation, savoir:

a) l'intérêt d'un Indien ou d'une bande dans une réserve ou des terres cédées; et

b) les biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve;

et nul Indien ou bande n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage d'un bien mentionné aux alinéas a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens . . .

Distillé encore davantage, cet article prévoit (i) que les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve sont exemptés de taxation et (ii) que nul Indien n'est assujéti à une taxation «quant à» l'«un» de ces biens.

On peut soutenir que la première partie du passage que je viens de citer qui exempte de taxation 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», vise l'exemption des terres ou des biens personnels d'une taxation directe par des autorités provinciales ou municipales. Le passé législatif de l'art. 87 appuie cet argument. Mais l'article ne s'arrête pas là. C'est surtout sa dernière partie qui doit retenir notre attention.

La question, à la fois brève et difficile, est de savoir si l'impôt qu'on cherche à imposer sur le revenu de M. Nowegijick en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, est un impôt «quant à . . . un» bien personnel situé sur une réserve.

We need not speculate upon parliamentary intention, an idle pursuit at best, since the antecedent of s. 87 of the *Indian Act* was enacted long before income tax was introduced as a temporary war-time measure in 1917.

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, the Gull Bay Development Corporation, was to be found and it was there the wages were payable. See Cheshire and North, *Private International Law* (10th ed., 1979) at pp. 536 *et seq.* and also the judgment of Thurlow A.C.J. in *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 particularly at pp. 109 *et seq.*

The other piece of legislation which bears directly on the question before us is the *Income Tax Act*. I would like to refer to several sections. The first is found in Part I, Division A, of the Act, entitled "Liability for Tax". Section 2(1) and (2) provides:

2. (1) An income tax shall be paid as hereinafter required upon the taxable income for each taxation year of every person resident in Canada at any time in the year.

(2) The taxable income of a taxpayer for a taxation year is his income for the year minus the deductions permitted by Division C.

Thus, income tax is paid upon the taxable income (income minus deductions) of every person resident in Canada.

Section 5(1) of the Act is worth noting. It defines the taxpayers income from employment as the salary, wages and other remuneration received. The liability is at the point of receipt. The section reads:

5. (1) Subject to this Part, a taxpayer's income for a taxation year from an office or employment is the

Il est inutile de spéculer sur l'intention du législateur, vaine tentative s'il en est, car la disposition qui a précédé l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* avait été adoptée bien avant l'instauration de l'impôt sur le revenu à titre de mesure de guerre temporaire en 1917.

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, Gull Bay Development Corporation, avait sa résidence ou son lieu d'affaires et parce que c'est là que le salaire devait être payé. Voir Cheshire et North, *Private International Law* (10^e éd., 1979), aux pp. 536 et suiv. et aussi le jugement du juge en chef adjoint Thurlow dans l'affaire *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103, particulièrement aux pp. 109 et suivantes.

L'autre texte législatif qui porte directement sur la question dont nous sommes saisis, est la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Je vais en citer ici quelques dispositions dont la première se trouve à la partie I, section A, et s'intitule «Assujettissement à l'impôt». Les paragraphes 2(1) et (2) portent:

2. (1) Un impôt sur le revenu doit être payé, ainsi qu'il est prévu ci-après, pour chaque année d'imposition, sur le revenu imposable de toute personne résidant au Canada à une date quelconque dans l'année.

(2) Le revenu imposable d'un contribuable pour une année d'imposition est son revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C.

Ainsi, l'impôt sur le revenu est payé sur le revenu imposable (le revenu moins les déductions) de toute personne résidant au Canada.

Le paragraphe 5(1) de la Loi mérite aussi notre attention. Aux termes de ce paragraphe, le revenu d'un contribuable tiré d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération reçus. C'est la réception qui emporte assujettissement à l'impôt. Voici le texte du par. 5(1):

5. (1) Sous réserve de la présente Partie, le revenu d'un contribuable, pour une année d'imposition, tiré

salary, wages and other remuneration, including gratuities, received by him in the year.

The only other section is s. 153(1) which provides that every person paying salary or wages to an employee in a taxation year shall deduct the prescribed amount, and remit that amount to the Receiver General of Canada on account of the payee's tax for the year.

III

The Federal Court Judgments

I turn now to the conflicting views in the Federal Court. The opinion of Mr. Justice Mahoney at trial was expressed in these words:

The question is whether taxation of the plaintiff in an amount determined by reference to his taxable income is taxation "in respect of" those wages when they are included in the computation of his taxable income. I think that it is.

The tax payable by an individual under the *Income Tax Act* is determined by application of prescribed rates to his taxable income calculated in the prescribed manner. If his taxable income is increased by the inclusion of his wages in it, he will pay more tax. The amount of the increase will be determined by direct reference to the amount of those wages. I do not see that such a process and result admits of any other conclusion than that the individual is thereby taxed in respect of his wages.

The Federal Court of Appeal concluded that the tax imposed on Mr. Nowegijick under the *Income Tax Act* was not taxation in respect of personal property within the meaning of s. 87 of the *Indian Act*. The Court, speaking through Mr. Justice Heald, said:

We are all of the view that there are no significant distinctions between this case and the *Snow* case (*Snow v. The Queen* [1979] C.T.C. 227) where this Court held: "Section 86 (of the *Indian Act*, R.S.C. 1952, s. 159¹) contemplates taxation in respect of specific personal property *qua* property and not taxation in respect of taxable income as defined by the *Income Tax Act*, which, while it may reflect items that are personal

d'une charge ou d'un emploi est le traitement, salaire et autre rémunération, y compris les gratifications, que ce contribuable a reçus dans l'année.

La seule autre disposition qui nous intéresse est le par. 153(1) qui dispose que toute personne qui verse un traitement ou un salaire à un employé dans une année d'imposition doit en déduire la somme prescrite et la remettre au receveur général du Canada à valoir sur l'impôt du bénéficiaire pour l'année.

III

Les jugements de la Cour fédérale

Examinons maintenant les opinions contradictoires de la Cour fédérale. Voici l'opinion du juge Mahoney, en première instance:

En l'espèce, il s'agit de déterminer si le fait d'assujettir le demandeur à une taxation sur la base d'une somme fixée par rapport à son revenu imposable revient à l'assujettir à une taxation «quant à» son salaire lorsque celui-ci est inclus dans le calcul de son revenu imposable. Je crois que oui.

L'impôt payé par un particulier en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est établi suivant certains taux prescrits applicables à son revenu imposable calculé de la façon prescrite. Si son revenu imposable est augmenté parce qu'on y inclut son salaire, il paiera plus d'impôt. Le montant de l'augmentation dépendra directement du montant de ce salaire. Je ne crois pas que l'on puisse tirer de cette opération et de son résultat une conclusion autre que celle voulant qu'un individu soit alors assujetti à une taxation quant à son salaire.

La Cour d'appel fédérale a conclu que l'impôt auquel la *Loi de l'impôt sur le revenu* assujettit M. Nowegijick n'est pas une taxation quant à un bien personnel au sens de l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*. La Cour, par l'intermédiaire du juge Heald, a dit:

Nous sommes tous d'avis qu'il n'existe pas de différence appréciable entre ce cas et l'affaire *Snow* (*Snow c. La Reine* [1979] C.T.C. 227) dans laquelle cette Cour a conclu que: «L'article 86 (de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1952, c. 159¹) prévoit la taxation de biens personnels particuliers en tant que biens et non la taxation du revenu imposable (comme le définit la *Loi de l'impôt sur le revenu*) qui, tout en portant sur des articles qui

¹ Now section 87 of R.S.C. 1970, c. I-6.

¹ Actuellement l'article 87 du S.R.C. 1970, chap. I-6.

property, is not itself personal property but an amount to be determined as a matter of calculation by application of the provisions of the Act”.

IV

Construction of section 87 of the *Indian Act*

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

It is legal lore that, to be valid, exemptions to tax laws should be clearly expressed. It seems to me, however, that treaties and statutes relating to Indians should be liberally construed and doubtful expressions resolved in favour of the Indians. If the statute contains language which can reasonably be construed to confer tax exemption that construction, in my view, is to be favoured over a more technical construction which might be available to deny exemption. In *Jones v. Meehan*, 175 U.S. 1 (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”.

There is little in the cases to assist in the construction of s. 87 of the *Indian Act*. In *R. v. National Indian Brotherhood*, *supra*, the question was as to *situs*, an issue which does not arise in the present case. The appeal related to the failure of the National Indian Brotherhood to deduct and pay over to the Receiver General for Canada the amount which the defendant was required by the *Income Tax Act* and regulations to deduct from the salaries of its Indian employees. The salaries in question were paid to the employees in Ottawa by cheque drawn on an Ottawa bank. Thurlow A.C.J. said (at pp. 108-09):

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

sont des biens personnels, n'est pas pour autant un bien personnel mais un montant qui doit être calculé en appliquant les dispositions de la Loi».

IV

L'interprétation de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*

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

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

Il y a peu de jurisprudence qui puisse nous aider à interpréter l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*. La question du *situs*, sur laquelle porte l'arrêt *R. c. National Indian Brotherhood*, précité, ne se pose pas en l'espèce. L'appel formé dans cette affaire-là concernait l'omission de la Fraternité des Indiens du Canada de déduire et de remettre au receveur général du Canada le montant qu'elle devait, suivant la *Loi de l'impôt sur le revenu* et son règlement d'application, déduire des traitements de ses employés indiens. Les traitements en question étaient payés aux employés à Ottawa par chèque tiré sur une banque d'Ottawa. Le juge en chef adjoint Thurlow a dit (aux pp. 108 et 109):

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

Indians in Canadian society, for extending it by reference to any notional extension 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".

The other case is *Greyeyes v. The Queen*, [1978] 2 F.C. 385. The question was whether an education scholarship paid by the federal government to a status Indian was taxable in the Indian's hands. Mahoney J. held that it was not taxable, by reason of s. 87 of the *Indian Act*.

Administrative policy and interpretation are not determinative but are entitled to weight and can be an "important factor" in case of doubt about the meaning of legislation: *per de Grandpré J., Harel v. Deputy Minister of Revenue of Quebec*, [1978] 1 S.C.R. 851 at p. 859. During argument in the present appeal the attention of the Court was directed to Revenue Canada Interpretation Bulletin IT-62 dated August 18, 1972, entitled: "Indians". Paragraph 1 of the Bulletin reads:

This Bulletin does not represent a change in either law or assessing policy as it applies to the taxation of Indians but is intended as a statement of the Department's interpretation and policies that have been established for several years.

Paragraph 5 reads:

While the exemption in the Indian Act refers to "property" and the tax imposed under the *Income Tax Act* is a tax calculated on the income of a person rather than a tax in respect of his property, it is considered that the intention of the Indian Act is not to tax Indians on income earned on a reserve. Income earned by an Indian off a reserve, however, does not come within this exemption, and is therefore subject to tax under the *Income Tax Act*.

Counsel for the Crown said the Bulletin was simply "wrong".

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. 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».

Mentionnons également l'affaire *Greyeyes c. La Reine*, [1978] 2 C.F. 385, où la question était de savoir si une bourse d'études que le gouvernement fédéral avait payée à une Indienne ayant statut légal constituait un revenu imposable. Se fondant sur l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*, le juge Mahoney a décidé qu'il ne s'agissait pas d'un revenu imposable.

Les politiques et l'interprétation administratives ne sont pas déterminantes, mais elles ont une certaine valeur et, en cas de doute sur le sens de la législation, elles peuvent être un «facteur important»: le juge de Grandpré dans l'arrêt *Harel c. Sous-ministre du Revenu du Québec*, [1978] 1 R.C.S. 851, à la p. 859. Au cours des plaidoiries en l'espèce, on a indiqué à la Cour le Bulletin d'interprétation n° IT-62 publié par Revenu Canada le 18 août 1972 et intitulé: «Indiens». Le paragraphe 1 du bulletin est ainsi rédigé:

Le présent bulletin ne constitue pas une modification de la loi ou de la politique de cotisation en ce qui concerne l'imposition des Indiens mais se veut un énoncé de l'interprétation et des politiques du Ministère qui sont établies depuis de nombreuses années.

Le paragraphe 5 porte:

Bien que l'exemption mentionnée dans la *Loi sur les Indiens* se rapporte à un «bien» et que l'impôt perçu en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est un impôt établi suivant le revenu d'une personne plutôt qu'un impôt sur son bien, il est considéré que l'intention de la *Loi sur les Indiens* est de ne pas imposer les Indiens pour le revenu gagné sur la réserve. Toutefois, le revenu gagné par un Indien hors d'une réserve n'est pas touché par cette exemption et, de ce fait, est imposable en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Le substitut du procureur général a simplement qualifié le bulletin d'«erronné».

The prime task of the Court in this case is to construe the words "no Indian . . . is . . . subject to taxation in respect of any such [personal] property". Is taxable income personal property? The Supreme Court of Illinois in the case of *Bachrach v. Nelson*, 182 N.E. 909 (1932) considered whether "income" is "property" and responded (at p. 914):

The overwhelming weight of judicial authority holds that it is. The cases of *Eliasberg Bros. Mercantile Co. v. Grimes*, 204 Ala. 492, 86 So. 56, 11 A.L.R. 300, *Tax Commissioner v. Putnam*, 227 Mass. 522, 116 N.E. 904, L.R.A. 1917F, 806, *Stratton's Independence v. Howbert*, 231 U.S. 399, 34 S. Ct. 136, 58 L. Ed. 285, *Doyle v. Mitchell Bros. Co.*, 247 U.S. 179, 38 S. Ct. 467, 62 L. Ed. 1054, *Board of Revenue v. Montgomery Gaslight Co.*, 64 Ala. 269, *Greene v. Knox*, 175 N.Y. 432, 67 N.E. 910, *Hibbard v. State*, 65 Ohio St. 574, 64 N.E. 109, 58 L.R.A. 654, *Ludlow-Saylor Wire Co. v. Wollbrinck*, 275 Mo. 339, 205 S.W. 196, and *State v. Pinder*, 7 Boyce (30 Del.) 416, 108 A. 43, define what is personal property and in substance hold that money or any other thing of value acquired as gain or profit from capital or labor is property, and that, in the aggregate, these acquisitions constitute income, and, in accordance with the axiom that the whole includes all of its parts, income includes property and nothing but property, and therefore is itself property.

I would adopt this language. A tax on income is in reality a tax on property itself. If income can be said to be property I cannot think that taxable income is any less so. Taxable income is by definition, s. 2(2) of the *Income Tax Act*, "his income for the year minus the deductions permitted by Division C". Although the Crown in paragraph 14 of its factum recognizes that "salaries" and "wages" can be classified as "personal property" it submits that the basis of taxation is a person's "taxable" income and that such taxable income is not "personal property" but rather a "concept", that results from a number of operations. This is too fine a distinction for my liking. If wages are personal property it seems to me difficult to say that a person taxed "in respect of" wages is not being taxed in respect of personal property. It is true that certain calculations are needed in order

La Cour a pour tâche première en l'espèce d'interpréter les mots «nul Indien . . . n'est assujéti à une taxation . . . quant à l'un de ces biens [personnels]». Un revenu imposable constitue-t-il un bien personnel? Dans l'arrêt *Bachrach v. Nelson* 182 N.E. 909 (1932), la Cour suprême de l'Illinois s'est penchée sur la question de savoir si un «revenu» est un «bien» et a donné la réponse suivante (à la p. 914):

[TRADUCTION] D'après une jurisprudence largement prépondérante, il s'agit effectivement d'un bien. Les affaires *Eliasberg Bros. Mercantile Co. v. Grimes*, 204 Ala. 492, 86 So. 56, 11 A.L.R. 300, *Tax Commissioner v. Putnam*, 227 Mass. 522, 116 N.E. 904, L.R.A. 1917F, 806, *Stratton's Independence v. Howbert*, 231 U.S. 399, 34 S. Ct. 136, 58 L. Ed. 285, *Doyle v. Mitchell Bros. Co.*, 247 U.S. 179, 38 S. Ct. 467, 62 L. Ed. 1054, *Board of Revenue v. Montgomery Gaslight Co.*, 64 Ala. 269, *Greene v. Knox*, 175 N.Y. 432, 67 N.E. 910, *Hibbard v. State*, 65 Ohio St. 574, 64 N.E. 109, 58 L.R.A. 654, *Ludlow-Saylor Wire Co. v. Wollbrinck*, 275 Mo. 339, 205 S.W. 196, et *State v. Pinder*, 7 Boyce (30 Del.) 416, 108 A. 43, définissent ce qui constitue un bien personnel et établissent en substance que l'argent ou toute autre chose de valeur qu'on acquiert à titre de gain ou de profit tiré d'un capital ou d'un emploi est un bien, que l'ensemble de ces acquisitions constitue un revenu et que, suivant l'axiome selon lequel le plus comprend le moins, un revenu est composé exclusivement de biens, et, par conséquent, est lui-même un bien.

Je fais mien ce point de vue. Un impôt sur le revenu est en réalité un impôt sur un bien. Si on peut dire qu'un revenu est un bien, je conçois mal qu'un revenu imposable ne le soit pas. Suivant la définition qui figure au par. 2(2) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, le revenu imposable est le «revenu pour l'année moins les déductions permises par la section C». Bien que Sa Majesté reconnaisse, au paragraphe 14 de son mémoire, que les «traitements» et les «salaires» peuvent être classés dans les «biens personnels», elle fait valoir que c'est le revenu «imposable» d'une personne qui constitue l'assiette de l'impôt et que ce revenu imposable n'est pas un «bien personnel» mais plutôt un «concept» qui est le résultat de plusieurs opérations. Cette distinction est bien trop subtile à mon goût. Si un salaire est un bien personnel, il me paraît difficile de dire qu'une personne imposée «quant à»

to determine the quantum of tax but I do not think this in any way invalidates the basic proposition.

The words "in respect of" are, in my opinion, words of the widest possible scope. They import such meanings as "in relation to", "with reference to" or "in connection with". The phrase "in respect of" is probably the widest of any expression intended to convey some connection between two related subject matters.

Crown counsel submits that the effect of s. 87 of the *Indian Act* is to exempt what can properly be classified as "direct taxation on property" and the judgment of Jakkett C.J. in *Minister of National Revenue v. Iroquois of Caughnawaga*, [1977] 2 F.C. 269 is cited. The question in that case was whether the employer's share of unemployment insurance premiums was payable in respect of persons employed by an Indian band at a hospital operated by the band on a reserve. It was argued that the premiums were "taxation" on "property" within s. 87 of the *Indian Act*. Chief Justice Jakkett held that even if the imposition by statute on an employer of liability to contribute to the cost of a scheme of unemployment insurance were "taxation" it would not, in the view of the Chief Justice, be taxation on "property" within the ambit of s. 87. The Chief Justice continued (at p. 271):

From one point of view, all taxation is directly or indirectly taxation on property; from another point of view, all taxation is directly or indirectly taxation on persons. It is my view, however, that when section 87 exempts "personal property of an Indian or band situated on a reserve" from "taxation", its effect is to exempt what can properly be classified as direct taxation on property. The courts have had to develop jurisprudence as to when taxation is taxation on property and when it is taxation on persons for the purposes of section 92(2) of *The British North America Act, 1867*, and there would seem to be no reason why such jurisprudence should not be applied to the interpretation of section 87 of the *Indian Act*. See, for example, with

son salaire n'est pas imposée quant à un bien personnel. Il est vrai que certains calculs sont nécessaires afin de déterminer le montant de l'impôt, mais, selon moi, cela ne porte nullement atteinte à la proposition fondamentale.

À mon avis, les mots «quant à» ont la portée la plus large possible. Ils signifient, entre autres, «concernant», «relativement à» ou «par rapport à». Parmi toutes les expressions qui servent à exprimer un lien quelconque entre deux sujets connexes, c'est probablement l'expression «quant à» qui est la plus large.

Le substitut du procureur général prétend que l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* a pour effet d'accorder une exemption à l'égard de ce qu'on peut appeler à juste titre un [TRADUCTION] «impôt direct sur des biens» et, à l'appui de cet argument, il cite le jugement du juge en chef Jakkett dans l'affaire *Ministre du Revenu national c. Iroquois de Caughnawaga*, [1977] 2 C.F. 269. La question dans cette affaire-là était de savoir si la part patronale des cotisations d'assurance-chômage devait être payée à l'égard de personnes employées par une bande indienne dans un hôpital géré par la bande et situé sur une réserve. On a fait valoir que les cotisations constituaient une «taxation» sur les «biens» au sens de l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*. Le juge en chef Jakkett a conclu que, même à supposer qu'il y eût «taxation» dès lors qu'une loi imposait à un employeur l'obligation de contribuer au coût d'un régime d'assurance-chômage, cela ne constituait pas une taxation sur des «biens» au sens de l'art. 87. Le Juge en chef a ajouté (à la p. 271):

Toute taxation ou impôt est, directement ou indirectement, soit un impôt sur les biens, soit un impôt personnel. A mon avis, cependant, l'effet de l'article 87, aux termes duquel les «biens personnels d'un Indien ou d'une bande situés sur une réserve» sont exemptés de «taxation», est d'exonérer lesdits biens d'un impôt que l'on peut désigner de façon appropriée, d'impôt direct. Les cours ont dû élaborer une jurisprudence afin de distinguer les cas se rapportant à un impôt sur les biens des cas se rapportant à un impôt personnel aux fins de l'article 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*; et il n'existe aucun motif pour ne pas se référer à cette jurisprudence afin d'interpréter l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. A titre d'exemple, on peut

reference to section 92(2), *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*, [1933] A.C. 710.

There is a line of cases which hold that taxes imposed pursuant to various income tax acts are taxes "on a person" and not taxes on property: *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, [1926] S.C.R. 457; *Kerr v. Superintendent of Income Tax*, [1942] S.C.R. 435; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] S.C.R. 65. More recently, in *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447 and in *Attorney General of British Columbia v. Canada Trust Co.*, [1980] 2 S.C.R. 466, this Court again had occasion to consider the distinction in the case law between a tax on persons and a tax on property or upon income.

In the *McLeod* case the question was whether a fund accumulating in the hands of a trustee under the deceased's will was income accumulating in trust for the benefit of unascertained persons, or persons with contingent interests, within the meaning of s. 3(6) of the *Income War Tax Act, 1917*. In the *Kerr*, *Alworth* and *Canada Trust Co.* cases the issue was one of constitutional law. The *Sura* decision turned on the position under the *Income Tax Act* of persons domiciled in Quebec who did not enter into a prenuptial contract stipulating separation as to property and were therefore, under the provisions of the *Civil Code*, married under the regime of the community of property.

With all respect for those of a contrary view, I cannot see any compelling reason why the jurisprudence developed for the purpose of resolving constitutional disputes or for determining the tax implications of Quebec's communal property laws, or for interpreting the phrase "unascertained persons or persons with contingent interests" in the *Income War Tax Act* should be applied to limit the otherwise broad sweep of the language of s. 87 of the *Indian Act*.

consulter, en référence à l'article 92(2), l'arrêt *Provincial Treasurer of Alberta c. Kerr*, [1933] A.C. 710.

Toute une série d'arrêts établit que les impôts prévus par différentes lois fiscales sont des impôts «personnels» et non pas des impôts sur les biens: *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, [1926] R.C.S. 457; *Kerr v. Superintendent of Income Tax*, [1942] R.C.S. 435; *Sura v. Minister of National Revenue*, [1962] R.C.S. 65. Plus récemment, dans les affaires *Alworth c. Ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447 et *Procureur général de la Colombie-Britannique c. Compagnie Trust Canada*, [1980] 2 R.C.S. 466, cette Cour a de nouveau eu à étudier la distinction que fait la jurisprudence entre un impôt personnel et un impôt sur les biens ou sur le revenu.

Dans l'affaire *McLeod*, la question était de savoir si les fonds qui, en vertu d'un testament, s'accumulaient dans un fonds géré par un fiduciaire, constituaient un revenu s'accumulant en fiducie au bénéfice de personnes inconnues ou de personnes ayant des intérêts éventuels, au sens du par. 3(6) de la *Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu, 1917*. Dans les affaires *Kerr*, *Alworth* et *Compagnie Trust Canada*, la question soulevée relevait du droit constitutionnel. Dans l'affaire *Sura*, il était question de la situation en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* de personnes domiciliées au Québec qui n'avaient pas passé de contrat de mariage prévoyant la séparation de biens et auxquelles s'appliquait donc, suivant les dispositions du *Code civil*, le régime de la communauté de biens.

Avec égards pour les tenants du point de vue contraire, je ne vois pas de raison convaincante pour laquelle la jurisprudence élaborée pour régler les litiges constitutionnels, pour déterminer les conséquences fiscales des lois québécoises en matière de communauté de biens ou pour interpréter l'expression «personnes inconnues ou ... personnes ayant des intérêts éventuels» qui figure dans la *Loi de l'Impôt de Guerre sur le Revenu*, devrait s'appliquer de manière à restreindre la portée par ailleurs large du texte de l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens*.

With respect, I do not agree with Chief Justice Jackett that the effect of s. 87 of the *Indian Act* is only to exempt what can properly be classified as direct taxation on property. Section 87 provides that "the personal property of an Indian . . . on a reserve" is exempt from taxation; but it also provides that "no Indian . . . is . . . subject to taxation in respect of any such property". The earlier words certainly exempt certain property from taxation; but the latter words also exempt certain persons from taxation in respect of such property. As I read it, s. 87 creates an exemption for both persons and property. It does not matter then that the taxation of employment income may be characterized as a tax on persons, as opposed to a tax on property.

We must, I think, in these cases, have regard to substance and the plain and ordinary meaning of the language used, rather than to forensic dialectics. I do not think we should give any refined construction to the section. A person exempt from taxation in respect of any of his personal property would have difficulty in understanding why he should pay tax in respect of his wages. And I do not think it is a sufficient answer to say that the conceptualization of the *Income Tax Act* renders it so.

I conclude by saying that nothing in these reasons should be taken as implying that no Indian shall ever pay tax of any kind. Counsel for the appellant and counsel for the interveners do not take that position. Nor do I. We are concerned here with personal property situated on a reserve and only with property situated on a reserve.

I would allow the appeal, set aside the judgment of the Federal Court of Appeal and reinstate the judgment in the Trial Division of that Court. Pursuant to the arrangement of the parties the appellant is entitled to his costs in all courts to be taxed as between solicitor and client. There should be no costs payable by or to the interveners.

Appeal allowed with costs.

Avec égards, je ne suis pas d'accord avec le juge en chef Jackett pour dire que l'art. 87 de la *Loi sur les Indiens* a uniquement pour effet d'accorder une exemption à l'égard de ce qu'on peut appeler à juste titre un impôt direct sur les biens. L'article 87 dispose que «les biens personnels d'un Indien . . . situés sur une réserve» sont exemptés de taxation; mais il porte également que «nul Indien . . . n'est assujéti à une taxation . . . quant à l'un de ces biens». Certes les premiers mots cités exemptent certains biens de taxation; mais ceux qui viennent après exemptent aussi certaines personnes de taxation quant à ces biens. Selon moi, l'art. 87 crée une exemption à l'égard des personnes et des biens. Il est donc sans importance que la taxation du revenu tiré d'un emploi puisse être qualifiée d'impôt personnel et non pas d'impôt réel.

Il faut, je crois, dans des cas de ce genre, tenir compte du fond et du sens manifeste et ordinaire des termes employés, plutôt que de recourir à la dialectique judiciaire. À mon avis, on doit éviter de donner à l'article une interprétation trop subtile. Une personne qui est exemptée de taxation quant à ses biens personnels aurait du mal à comprendre pourquoi elle devrait être assujétiée à une taxation quant à son traitement et, selon moi, il ne suffit pas de dire que c'est ce qu'envisage la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Pour terminer je tiens à préciser qu'il faut se garder de déduire des présents motifs qu'un Indien ne paiera jamais d'impôt de quelque nature que ce soit. Ni l'avocat de l'appellant ni les avocats des intervenants n'ont adopté cette position. Moi non plus. Il ne s'agit en l'espèce que des biens personnels situés sur une réserve et seulement de ces biens.

Je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, d'infirmier l'arrêt de la Cour d'appel fédérale et de rétablir le jugement de la Division de première instance de la Cour fédérale. Conformément à l'entente intervenue entre les parties, l'appellant a droit à ses dépens dans toutes les cours à être taxés comme entre avocat et client. Il n'y aura pas d'adjudication de dépens en faveur des intervenants ou contre eux.

Pourvoi accueilli avec dépens.

Solicitors for the appellant: Mattar, Menczer, Savage, Fraser and Falsetto, Ottawa.

Solicitor for the respondent: R. Tassé, Ottawa.

Solicitors for the interveners The Grand Council of the Crees (of Quebec) et al.: O'Reilly & Grodinsky, Montreal.

Solicitor for the intervener The National Indian Brotherhood: William T. Badcock, Ottawa.

Procureurs de l'appelant: Mattar, Menczer, Savage, Fraser and Falsetto, Ottawa.

Procureur de l'intimée: R. Tassé, Ottawa.

Procureurs des intervenants The Grand Council of the Crees (du Québec) et autres: O'Reilly & Grodinsky, Montréal.

Procureur de l'intervenante la Fraternité des Indiens du Canada: William T. Badcock, Ottawa.