

T-4770-76

T-4770-76

Deanna J. Greyeyes (Plaintiff)**Deanna J. Greyeyes (Demanderesse)**

v.

a c.

The Queen (Defendant)**La Reine (Défenderesse)**

Trial Division, Mahoney J.—Calgary, January 11; Ottawa, January 19, 1978.

Division de première instance, le juge Mahoney—Calgary, le 11 janvier; Ottawa, le 19 janvier 1978.

Income tax — Income calculation — Scholarships — Full status Indian in receipt of government scholarship — Amount of scholarship in excess of \$500 included in taxable income — Whether or not inclusion wrong by virtue of sections 87 and 90(1) of the Indian Act and paragraph 81(1)(a) of the Income Tax Act — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 2, 56(1)(n), 81(1)(a) — Indian Act, R.S.C. 1970, c. I-6, ss. 87, 90(1).

b *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Bourses — Indienne titulaire d'une bourse du gouvernement — Montant de la bourse excédant \$500 inclus à son revenu imposable — L'inclusion est-elle fondée en vertu des articles 87 et 90(1) de la Loi sur les Indiens et l'alinéa 81(1)(a) de la Loi de l'impôt sur le revenu? — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 2, 56(1)(n), 81(1)(a) — Loi sur les Indiens, S.R.C. 1970, c. I-6, art. 87, 90(1).*

Plaintiff, a full status Indian attending university full time received a scholarship from the Department of Indian Affairs and Northern Development pursuant to an agreement and treaty between plaintiff's Band and Ottawa dealing with educational assistance to band members. Plaintiff bases her appeal from the defendant's inclusion of the amount of that assistance in excess of the \$500 allowed by subparagraph 56(1)(n)(ii) of the *Income Tax Act* in plaintiff's taxable income on sections 87 and 90(1) of the *Indian Act*, and paragraph 81(1)(a) of the *Income Tax Act*.

d La demanderesse, une Indienne inscrite comme étudiante à temps plein dans une université, a reçu du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien une bourse conformément à une entente et un traité entre la bande, dont elle fait partie, et Ottawa, visant à aider les membres d'une bande dans leur éducation. L'appel de la demanderesse, interjeté de l'inclusion, par la défenderesse, du montant de la bourse qui est en sus des \$500 autorisés par le sous-alinéa 56(1)(n)(ii) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, au revenu imposable de la demanderesse, est fondé sur les articles 87 et 90(1) de la *Loi sur les Indiens*, et sur l'alinéa 81(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Held, the appeal is allowed. The inclusion of the amount of the scholarship (less \$500) in the calculation of plaintiff's taxable income upon which an income tax is assessed and levied results in her being subject to taxation in respect of the scholarship. Section 87 of the *Indian Act*, by its own terms, prevails over any contrary intention expressed in the *Income Tax Act*; it is not necessary to rely on paragraph 81(1)(a) of the *Income Tax Act*.

e *Arrêt*: l'appel est accueilli. L'inclusion du montant de la bourse (moins \$500) au revenu imposable de la demanderesse soumet cette dernière à la taxation à l'égard de la bourse. f L'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, par son propre langage, l'emporte sur toute intention contraire exprimée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*; il n'est pas nécessaire de s'appuyer sur l'alinéa 81(1)(a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Minister of National Revenue v. Iroquois of Caughnawaga [1977] 2 F.C. 269, distinguished. *Sura v. Minister of National Revenue* [1962] S.C.R. 65, 62 DTC 1005, considered.

g Distinction faite avec l'arrêt: *Le ministre du Revenu national c. Les Iroquois de Caughnawaga* [1977] 2 C.F. 269. Arrêt examiné: *Sura c. Le ministre du Revenu national* [1962] R.C.S. 65, 62 DTC 1005.

INCOME tax appeal.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

COUNSEL:

h

AVOCATS:

Gerald F. Scott for plaintiff.

Gerald F. Scott pour la demanderesse.

W. A. Ruskin and J. A. Williamson for defendant.

W. A. Ruskin et J. A. Williamson pour la défenderesse.

SOLICITORS:

i

PROCUREURS:

Fenerty, Robertson, Prowse, Fraser, Bell & Hatch, Calgary, for plaintiff.

Fenerty, Robertson, Prowse, Fraser, Bell & Hatch, Calgary, pour la demanderesse.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

j

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

MAHONEY J.: The plaintiff appeals against the inclusion in her taxable income for 1974 of the sum of \$1,839.50 which she says is exempt from taxation by virtue of certain provisions of the *Indian Act*¹. The material facts were agreed:

STATEMENT OF AGREED FACTS

1. The Plaintiff is a full status Indian as defined by the *Indian Act*, R.S.C. 1970 C I-6 and was at all material times a resident of Canada.
2. During the school term of 1974 the Plaintiff attended the University of Calgary in Calgary, Alberta as a student enrolled in a fulltime course of post-secondary education.
3. While attending the University of Calgary the Plaintiff received from the Department of Indian Affairs and Northern Development in Ottawa the sum of \$2,339.50 to assist her in her post-secondary education pursuant to a programme of the Department of Indian Affairs and Northern Development.
4. The Plaintiff, at all relevant times, was neither living on nor attending classes on a reserve as that word is defined in the said *Indian Act*.
5. The said funds received by the Plaintiff were given to her pursuant to an agreement and treaty between the Plaintiff's Band and Ottawa and specifically pursuant to an agreement to assist band members in their education in compliance with the obligations of the Federal Government under Treaty No. 6.

The defendant contends that the \$1,839.50 was properly included in the plaintiff's 1974 taxable income by virtue of the following provisions of the *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63:

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.

56. (1) ... there shall be included in computing the income of a taxpayer for a taxation year,

(n) the amount, if any, by which

(i) the aggregate of all amounts received by the taxpayer in the year, each of which is an amount received by him as or on account of a scholarship, fellowship or bursary, or a prize for achievement in a field of endeavour ordinarily carried on by the taxpayer,

¹ R.S.C. 1970, c. I-6.

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

LE JUGE MAHONEY: La demanderesse interjette appel de l'inclusion du montant de \$1,839.50 à son revenu imposable pour 1974, alléguant qu'il est exonéré de l'impôt en vertu de certaines dispositions de la *Loi sur les Indiens*¹. Les principaux faits sont admis:

[TRADUCTION] EXPOSÉ CONJOINT DES FAITS

1. La demanderesse est une Indienne aux termes de la *Loi sur les Indiens*, S.R.C. 1970, c. I-6, et, aux époques qui nous intéressent, était une résidente du Canada.
2. Pendant l'année académique de 1974, la demanderesse fréquentait l'université de Calgary (Alberta), étant inscrite comme étudiante à temps plein à un cours d'éducation collégiale.
3. Alors qu'elle fréquentait l'université de Calgary, la demanderesse a reçu du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien à Ottawa, le montant de \$2,339.50, pour l'aider dans ses études collégiales conformément à un programme du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien.
4. Aux époques qui nous intéressent, la demanderesse n'était ni étudiante ni résidente sur une réserve au sens donné à ce mot par ladite *Loi sur les Indiens*.
5. Lesdits montants reçus par la demanderesse lui ont été donnés conformément à une entente et un traité entre la bande, dont fait partie la demanderesse, et Ottawa et plus particulièrement aux termes d'une entente pour aider les membres de la bande dans leur éducation conformément aux obligations du gouvernement fédéral aux termes du *Traité n° 6*.

La défenderesse prétend que le montant de \$1,839.50 a été correctement inclus dans le revenu imposable de la demanderesse pour 1974 aux termes des dispositions suivantes de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63:

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.

56. (1) ... sont à inclure dans le calcul du revenu d'un contribuable pour une année d'imposition,

(n) la fraction, si fraction il y a,

(i) du total de toutes les sommes reçues dans l'année par le contribuable et dont chacune est une somme qu'il a reçue à titre ou au titre de bourse d'études, de bourse de perfectionnement (fellowship) ou de récompense couronnant une œuvre remarquable réalisée dans son domaine d'activité habituel,

¹ S.R.C. 1970, c. I-6.

exceeds

(ii) \$500; . . .

The plaintiff contends that the \$1,839.50 was wrongly included by virtue of paragraph 81(1)(a) of the *Income Tax Act* and sections 87 and 90(1) of the *Indian Act*.

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

(a) an amount that is declared to be exempt from income tax by any other enactment of the Parliament of Canada;

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.

90. (1) For the purposes of sections 87 and 89, personal property that was

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

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

shall be deemed always to be situated on a reserve.

It is, of course, paragraph (b) of each of section 87 and subsection 90(1) that is pertinent and, further, it is the plaintiff's position that those provisions exclude the \$1,839.50 from her taxable income entirely independent of subsection 81(1) of the *Income Tax Act* which is pleaded only as supplementary and alternative support for her position.

I will, for convenience, hereafter refer to the \$2,339.50 payment as "the scholarship". In light of the agreed facts, the scholarship was the personal property of an Indian situated on a reserve

qui est en sus de

(ii) \$500; . . .

La demanderesse prétend qu'aux termes de l'alinéa 81(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de l'article 87 et du paragraphe 90(1) de la *Loi sur les Indiens* le montant de \$1,839.50 n'aurait pas dû être inclus.

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

a) une somme exonérée de l'impôt sur le revenu par toute autre loi du Parlement du Canada;

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

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

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

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

90. (1) Pour l'application des articles 87 et 89, les biens personnels qui ont été

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

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

sont toujours tenus pour situés sur une réserve.

Ce sont bien sûr le paragraphe 87b), et l'alinéa 90(1)b) qui sont pertinents et la demanderesse allègue en outre que ces dispositions suffisent à exclure le montant de \$1,839.50 de son revenu imposable indépendamment du paragraphe 81(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui n'est plaidé qu'à titre complémentaire et subsidiaire.

Pour des raisons de commodité, je désignerai ci-après le paiement de \$2,339.50 par «la bourse». Selon les faits admis, la bourse est le bien personnel d'un Indien situé sur une réserve au sens de

within the meaning of section 87 of the *Indian Act*; it is deemed to be such by virtue of subsection 90(1). Nothing turns on the fact that the plaintiff did not reside on a reserve or apply the scholarship to classes conducted thereon. It is the property, not the Indian, that is required to be situated on a reserve.

Aside from the particular references to succession duties and estate tax, which have no bearing on this case, section 87 appears, on a plain reading, to make three independent provisions vis-à-vis the personal property of an Indian situated on a reserve, that is, in this case, the scholarship. Firstly, "the following property is exempt from taxation, namely": the scholarship. Secondly, "no Indian . . . is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of" the scholarship. Thirdly, "no Indian . . . is otherwise subject to taxation in respect of" the scholarship.

Counsel appear from their argument to have discarded the second provision as having any application in this case. I agree. To the extent that the terms "ownership, occupation, possession or use" can have any application to a scholarship, the inclusion of the amount of a scholarship, or part of such amount, in an Indian's taxable income under the *Income Tax Act* does not result in a tax in respect of its ownership, occupation, possession or use.

Extensive argument was directed to the first provision with the defendant taking the position that is well settled that the *Income Tax Act* levies a tax on persons, not on property and the plaintiff urging that decisions to that effect made in cases involving very different facts ought not bind the Court in an entirely novel factual situation. The general question of the nature of the incidence of income tax has been considered on numerous occasions by the highest authorities. It is not necessary for me to go beyond the decision of the Supreme Court of Canada in *Sura v. M.N.R.*² where Mr. Justice Taschereau dealt with the charging provi-

² 62 DTC 1005 at p. 1006. This decision was rendered in French [1962] S.C.R. 65. I have accepted the English translation in the report cited.

l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*; on la considère ainsi en vertu du paragraphe 90(1). Rien ne se rattache au fait que la demanderesse n'habitait pas sur la réserve ou n'appliquait pas la bourse aux cours y offerts. C'est le bien, non l'Indien qui doit être situé sur la réserve.

A part les mentions particulières des droits de mutation par décès et des droits de succession, lesquels n'ont aucune portée en l'espèce, l'article 87 semble prévoir, selon une interprétation évidente, trois dispositions indépendantes concernant les biens personnels d'un Indien situés sur une réserve, c'est-à-dire, en l'espèce, la bourse. D'abord, «les biens suivants sont exemptés de taxation, savoir»: la bourse. Deuxièmement, «nul Indien . . . n'est assujéti à une taxation concernant la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage» de la bourse. Troisièmement, «nul Indien . . . [n'est] autrement soumis à une taxation quant à» la bourse.

Dans leurs plaidoyers, les avocats semblent ne pas avoir considéré que la deuxième disposition avait une application en l'espèce. Je suis d'accord. Dans la mesure où les mots «propriété, occupation, possession ou usage» peuvent s'appliquer à une bourse, l'inclusion du montant de la bourse, ou d'une partie de ce montant, dans le revenu imposable d'un Indien aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'entraîne pas un impôt relativement à la propriété, l'occupation, la possession ou l'usage.

La première disposition a fait l'objet de longs débats, la défenderesse invoquant qu'il est bien établi que la *Loi de l'impôt sur le revenu* impose un impôt sur les personnes et non sur les biens et la demanderesse alléguant que les décisions rendues dans ce sens dans des affaires impliquant des situations de fait très différentes ne devraient pas lier la Cour dans une situation de faits tout à fait nouvelle. Les plus hautes autorités ont maintes fois envisagé la question générale de la nature de l'incidence de l'impôt sur le revenu. Il n'est pas nécessaire pour moi d'aller plus loin que l'arrêt de la Cour suprême du Canada dans *Sura c. M.N.R.*²

² 62 DTC 1005, à la page 1006. [1962] R.C.S. 65, à la page 68.

sion enacted in 1948³ which was identical to the present subsection 2(1).

Nothing in subsequent amendments of the Act changes the rule that it is not ownership of property which is taxable, but that the tax is imposed on a taxpayer, and the tax is determined by the income received by the person who is the legal beneficiary from employment, businesses, property or ownership. As Mr. Justice Mignault stated in the case of *McLeod v. Minister of Customs and Excise*, (1917-27) C.T.C. 290, at page 296 [1 DTC 85 at page 87]:

All of this is in accord with the general policy of the Act which imposes the Income Tax on the person and not on the property.

The defendant's position in this respect is well taken. That the *Income Tax Act* imposes a tax on the person and not on his property is too firmly established to now be questioned in this Court notwithstanding that the determination may not have been specifically made with the provisions of section 87 of the *Indian Act* in mind.

Before leaving this subject, I should refer to the decision of the Federal Court of Appeal in *M.N.R. v. Iroquois of Caughnawaga*⁴. With respect, I do not think it applies in this case. It did not deal with income tax. While the Court divided on the question of its jurisdiction, it appears to have been unanimous in its decision that employers' premiums imposed under the *Unemployment Insurance Act, 1971*⁵ were not taxation of property within the contemplation of section 87 of the *Indian Act*. I do not infer from that conclusion a decision that such premiums were necessarily some other form of taxation which, in the result, section 87 did not preclude. Rather, it seems open to construe the majority decision as holding that such premiums are not a form of taxation at all, a question expressly left open by the Chief Justice in his dissent.

The remaining provision of section 87 is that the plaintiff is not "otherwise subject to taxation in respect of" the scholarship. Does the inclusion of the amount of the scholarship (less \$500) in the calculation of her taxable income upon which an income tax is assessed and levied result in her

où le juge Taschereau examine la disposition habilitante édictée en 1948³ qui était analogue à l'actuel paragraphe 2(1).

Rien dans les amendements subséquents apportés à la loi, ne change le principe que ce n'est pas la propriété d'un bien qui est taxable, mais que la taxe est imposée sur un contribuable, et est déterminée par le revenu que l'emploi, les entreprises, les biens, ou la propriété procurent à celui qui en est le bénéficiaire légal. Comme l'a dit M. le Juge Mignault dans la cause de *McLeod v. Minister of Customs and Excise* ([1926] S.C.R. 457 at 464, 1 D.T.C. 85, (1917-27) C.T.C. 290):

[TRADUCTION] Tout ceci est conforme à la politique générale de la Loi qui impose le revenu de la personne et non son bien.

A cet égard, la position de la défenderesse est bien fondée. La *Loi de l'impôt sur le revenu* impose un impôt sur la personne et non sur son bien et ce principe est trop bien établi pour être maintenant contesté devant cette cour bien que la question n'ait peut-être pas été tranchée dans l'optique des dispositions de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*.

Avant de laisser ce sujet je mentionnerai la décision de la Cour d'appel fédérale dans *M.R.N. c. Les Iroquois de Caughnawaga*⁴. Avec égards, je ne crois pas qu'elle s'applique en l'espèce. Elle ne traite pas d'impôt sur le revenu. Bien que la Cour n'ait pas été unanime sur la question de compétence, elle semble l'avoir été pour décider que les cotisations patronales imposées en vertu de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*⁵ n'étaient pas un impôt sur les biens au sens de l'article 87 de la *Loi sur les Indiens*. Cette conclusion n'implique pas une décision que lesdites cotisations étaient nécessairement une autre forme de taxation non exclue par l'article 87. Au contraire, on semble pouvoir interpréter la décision majoritaire comme concluant que lesdites cotisations ne sont pas une forme d'imposition du tout, une question à laquelle n'a pas répondu le juge en chef dans son opinion dissidente.

La dernière disposition de l'article 87 est que la demanderesse n'est pas «autrement soumise à une taxation quant à» la bourse. L'inclusion du montant de la bourse (moins \$500) à son revenu imposable la soumet-elle à la taxation à l'égard de la bourse? Je le crois.

³ S.C. 1948, c. 52.

⁴ [1977] 2 F.C. 269.

⁵ S.C. 1970-71-72, c. 48.

³ S.C. 1948, c. 52.

⁴ [1977] 2 C.F. 269.

⁵ S.C. 1970-71-72, c. 48.

being subject to taxation in respect of the scholarship? In my opinion, it does.

The tax payable by the plaintiff under the *Income Tax Act* is determined by the application of a prescribed rate to her taxable income. The higher her taxable income, the greater her income tax. The amount by which the plaintiff's scholarship exceeded \$500 was added to her taxable income. As a result her taxable income was \$1,839.50 more than it would otherwise have been and, it follows, she was assessed more income tax than if it had not been so added. I do not see how, having regard to ordinary English usage, I can come to any conclusion but that she was thereby made subject to taxation in respect of the scholarship.

I do not consider it necessary in the circumstances to rely on paragraph 81(1)(a) of the *Income Tax Act*. Section 87 of the *Indian Act*, by its own terms, prevails over any contrary intention expressed in the *Income Tax Act*.

The plaintiff succeeds. Her 1974 income tax return will be referred back to the Minister of National Revenue for reassessment on the basis that the scholarship was not taxable from income in her hands. The plaintiff is entitled to her costs.

L'impôt payable par la demanderesse aux termes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est déterminé par l'application d'un taux prévu à son revenu imposable. Plus son revenu est grand, plus son impôt sur le revenu est élevé. Le montant par lequel la bourse de la demanderesse excédait \$500 a été ajouté à son revenu imposable. Ainsi, son revenu imposable dépassait d'un montant de \$1,839.50 ce qu'il aurait autrement été d'où, l'impôt qu'on lui a établi était plus élevé qu'il ne l'aurait été sans cette inclusion. Compte tenu de la coutume anglaise, il me semble impossible de ne pas conclure qu'elle a par le fait même été assujettie à la taxation relativement à la bourse.

Dans les circonstances, il ne m'apparaît pas nécessaire de m'appuyer sur l'alinéa 81(1)a) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. L'article 87 de la *Loi sur les Indiens*, par son propre langage, l'emporte sur toute intention contraire exprimée dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

La demanderesse a gain de cause. Sa déclaration d'impôt pour 1974 sera renvoyée au ministre du Revenu national pour qu'il établisse une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que la bourse n'était pas un revenu imposable. La demanderesse a droit à ses frais.