

A-932-97

A-932-97

Her Majesty the Queen (*Appellant*)**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

Everett Kakfwi (*Respondent*)**Everett Kakfwi** (*intimé*)

INDEXED AS: CANADA v. KAKFWI (C.A.)

RÉPERTORIÉ: CANADA c. KAKFWI (C.A.)

Court of Appeal, Marceau, Noël and Sexton J.J.A.—Vancouver, June 9; Ottawa, September 8, 1999.

Cour d'appel, juges Marceau, Noël et Sexton, J.C.A.—Vancouver, 9 juin; Ottawa, 8 septembre 1999.

Native peoples — Taxation — Appeal from T.C.C. decision salary received by respondent as Chief of Indian Band exempt from taxation — Indian Act, s. 87 exempting from taxation personal property of Indian situated on reserve — S. 90(1)(b) deeming personal property given to Indians under treaty, agreement “always” situated on reserve — Salary paid out of funds provided by Crown under Band Support Funding (BSF) program — Tax Court holding BSF agreement within s. 90(1)(b) — Appeal allowed — (1) BSF program not agreement within s. 90(1)(b) — S. 90(1)(b) must be interpreted within context of treaty-making process — Tax benefits, protection from attachment in Indian Act, means of ensuring ongoing existence of interests granted in exchange for acknowledgment of Crown sovereignty — Notion of entitlement stemming from exchange involved in treaty-making process reason for deeming property given according to s. 90(1)(b) situated on reserve, regardless of actual situs — “Treaty”, “agreement” in s. 90(1)(b) linked to limit extent of agreement to agreement in nature of treaty — (2) Per Noël J.A. (Sexton J.A. concurring; Marceau J.A. dissenting): money not excluded from personal property in s. 90 — (i) As no bar to purchase of money with money, no basis for suggestion by definition “personal property” excluding money — (ii) Parliament’s actual contemplation not significant as statutory language embracing notion of “personal property” without express limitation as to form, character — (iii) Money, as any other fungible property, can be segregated in which case maintains character, identity — As money cannot be excluded from s. 90(1)(a), no such limitation in s. 90(1)(b).

Peuples autochtones — Taxation — Appel de la décision de la C.C.I., selon laquelle le salaire qu’a reçu l’intimé en tant que chef de la bande indienne est exempté de taxation — L’art. 87 de la Loi sur les Indiens exempte de taxation les biens meubles d’un Indien situés sur une réserve — En vertu de l’art. 90(1)(b), les biens meubles qui ont été donnés aux Indiens en vertu d’un traité ou accord sont « toujours » réputés situés sur une réserve — Le salaire a été prélevé sur les fonds fournis par la Couronne en vertu du programme de financement du soutien des bandes (programme FSB) — La Cour de l’impôt a conclu que le programme FSB constituait un accord au sens de l’art. 90(1)(b) — Appel accueilli — 1) Le programme FSB n’est pas un accord au sens de l’art. 90(1)(b) — L’art. 90(1)(b) doit être interprété dans le contexte du processus de conclusion des traités — Les avantages fiscaux et la protection contre les saisies prévus dans la Loi sur les Indiens constituent un moyen d’assurer le maintien des intérêts accordés en contrepartie de la reconnaissance de la souveraineté de la Couronne — Cette notion de droit qui provient de l’échange qu’implique le processus de conclusion des traités est la raison pour laquelle le bien donné en vertu de l’art. 90(1)(b) est réputé situé sur une réserve indépendamment de son situs réel — Les termes « traité » et « accord » qui figurent à l’art. 90(1)(b) sont reliés afin de limiter le sens du mot « accord » à celui d’un accord de la nature d’un traité — 2) Juge Noël, J.C.A. (juge Sexton, J.C.A., y souscrivant; juge Marceau, J.C.A., étant dissident): l’expression « biens meubles » contenue à l’art. 90 n’exclut pas l’argent — (i) Comme il n’existe aucune interdiction à l’achat d’argent avec de l’argent, il n’y a aucun fondement à l’affirmation que par définition l’expression « biens meubles » exclut l’argent — (ii) Ce que le législateur a effectivement envisagé n’a aucune importance parce que le langage législatif comprend la notion de « biens meubles » sans limite expresse quant à la forme ou aux qualités — (iii) L’argent, comme tout autre bien fungible, peut être séparé, auquel cas il conserve ses qualités et son identité — Comme l’argent ne peut pas être exclu de la portée de l’art. 90(1)(a), il n’y a aucune limite de ce genre à l’art. 90(1)(b).

Income tax — Exemptions — Indians — Salary paid Indian Band Chief from monies furnished by Crown under Band Support Funding program — Assessment appealed on basis salary tax exempt under Indian Act, ss. 87, 90 — T.C.J. erred in holding amounts paid under “agreement” within Indian Act, s. 90(1)(b) — Respondent’s employment income taxable.

Construction of statutes — Indian Act, s. 90 deeming always situated on reserve personal property purchased by Crown with (a) Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for use, benefit of Indians, bands or (b) personal property given to Indians under treaty, agreement — S. 87 exempting from taxation personal property of Indians situated on a reserve — Taxability of Indian Chief’s salary paid out of funds provided by Crown under Band Support Funding program — (1) Meaning of “agreement” in s. 90(1)(b) — S. 90(1)(b) must be interpreted in context of treaty-making process — Notion of entitlement stemming from exchange involved in treaty-making process — Basic rules of legislative interpretation requiring link between “treaty”, “agreement” — Interpretation supported by use of “accord” in French version of s. 90(1)(b) — “Accord” having clear connotation of idea of pact arrived at by giving, taking by both parties — (2) Money not excluded from “personal property” in s. 90 (Marceau J.A. dissenting) — (i) As no bar to purchase of money with money, no basis for suggestion by definition “personal property” excluding money — (ii) Parliament’s contemplation not significant as statutory language embracing notion of “personal property” without express limitation as to form, character — (iii) Money, as any other fungible property, can be segregated in which case maintains character, identity — As money cannot be excluded from s. 90(1)(a), no such limitation in s. 90(1)(b).

This was an appeal from the Tax Court of Canada decision holding that salary received by the respondent as Chief of the Fort Good Hope Dene Indian Band in 1992 was exempt from taxation. The respondent’s salary was paid out of funds provided by the Crown under the Band Support Funding (BSF) program, under which the federal government provides funds to support core funding of band councils and their activities throughout the country. *Indian Act*, subsection 87(1) exempts from taxation the personal property of an Indian situated on a reserve. Paragraph 90(1)(a) deems always to be situated on a reserve personal property that was purchased by Her Majesty with Indian moneys or moneys appropriated by Parliament for the use and benefit of Indians or bands. Paragraph 90(1)(b) provides that personal property that was given to Indians under a

Impôt sur le revenu — Exemptions — Indiens — Le salaire qui a été versé au chef de la bande indienne a été prélevé sur les fonds fournis par la Couronne en vertu du programme de financement du soutien des bandes — Il a été fait appel de la cotisation sur le fondement que le salaire est exempté de taxation en vertu des art. 87 et 90 de la Loi sur les Indiens — Le juge de la Cour de l’impôt a commis une erreur en concluant que les montants ont été versés en vertu d’un «accord» au sens de l’art. 90(1)(b) de la Loi sur les Indiens — Le revenu d’emploi de l’intimé est imposable.

Interprétation des lois — En vertu de l’art. 90 de la Loi sur les Indiens, sont toujours réputés situés sur une réserve les biens meubles qui ont été: a) soit achetés par la Couronne avec l’argent des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l’usage et au profit d’Indiens ou de bandes; b) soit donnés aux Indiens en vertu d’un traité ou accord — L’art. 87 exempte de taxation les biens meubles d’un Indien situés sur une réserve — Assujettissement à l’impôt du salaire du chef indien, qui a été prélevé sur les fonds fournis par la Couronne en vertu du programme de financement du soutien des bandes — 1) Sens du mot «accord» contenu à l’art. 90(1)(b) — L’art. 90(1)(b) doit être interprété dans le contexte du processus de conclusion des traités — Cette notion de droit provient de l’échange qu’implique le processus de conclusion des traités — Les règles de base d’interprétation des lois exigent que les termes «traité» et «accord» soient reliés — L’utilisation du mot «accord» dans la version française de l’art. 90(1)(b) appuie cette interprétation — Le mot «accord» a une connotation claire de l’idée d’un pacte signé à la suite de concessions mutuelles de la part des deux parties — 2) L’expression «biens meubles» contenue à l’art. 90 n’exclut pas l’argent (le juge Marceau, J.C.A., étant dissident) — (i) Comme il n’existe aucune interdiction à l’achat d’argent avec de l’argent, il n’y a aucun fondement à l’affirmation que par définition l’expression «biens meubles» exclut l’argent — (ii) Ce que le législateur a envisagé n’a aucune importance parce que le langage législatif comprend la notion de «biens meubles» sans limite expresse quant à la forme ou aux qualités — (iii) L’argent, comme tout autre bien fungible, peut être séparé, auquel cas il conserve ses qualités et son identité — Comme l’argent ne peut pas être exclu de la portée de l’art. 90(1)(a), il n’y a aucune limite de ce genre à l’art. 90(1)(b).

Il s’agit d’un appel de la décision de la Cour canadienne de l’impôt, selon laquelle le salaire qu’a reçu l’intimé en tant que chef de la bande indienne dénée de Fort Good Hope en 1992 est exempté de taxation. Le salaire de l’intimé a été prélevé sur les fonds fournis par la Couronne en vertu du programme de financement du soutien des bandes (programme FSB)—un programme par lequel le gouvernement fédéral attribue des fonds pour supporter le financement de base des conseils de bande et de leurs activités dans tout le pays. Le paragraphe 87(1) de la *Loi sur les Indiens* exempte de taxation les biens meubles d’un Indien situés sur une réserve. En vertu de l’alinéa 90(1)a), les biens meubles qui ont été achetés par Sa Majesté avec l’argent des Indiens ou des fonds votés par le Parlement à l’usage et au profit d’Indiens ou de bandes sont toujours

treaty or agreement between a band and Her Majesty shall be deemed always to be situated on a reserve. The Tax Court Judge held that the BSF funding was an agreement within paragraph 90(1)(b). Thus section 87 exempted the salary from taxation.

The issues were: (1) whether the BSF funds were paid to a Band pursuant to the type of agreement to which paragraph 90(1)(b) applies; and (2) if so, whether the respondent's salary fell within paragraph 90(1)(b).

Held, the appeal should be allowed.

Per Marceau J.A.: (1) The BSF program, if it can be said to be an agreement on the sole basis that the bands "consent" to take the funds and use them for certain basic programs for the benefit of their members, is not an agreement within the meaning of paragraph 90(1)(b). According to La Forest J. in *Mitchell v. Peguis Indian Band* paragraph 90(1)(b) must be interpreted within the context of the treaty-making process. Tax benefits and protection from attachment provided in the *Indian Act* are part of the treaty-making process, and a means of ensuring the ongoing existence of whatever interests may have been granted in exchange for acknowledgement of Crown sovereignty. This notion of entitlement stemming from the exchange involved in the treaty-making process is why property given according to paragraph 90(1)(b) is deemed to be situated on a reserve regardless of actual *situs*. An application of the basic rules of legislative interpretation, which require that the terms "treaty" and "agreement" in paragraph 90(1)(b) be linked together so as to limit the extent of the word "agreement" to that of "ancillary agreement" i.e. an agreement in the nature of a treaty or attached to a treaty, is wholly supported by the history of the protective tax regime adopted by Parliament in furtherance of the duties of the Crown toward Indians.

Furthermore, use by Parliament of "accord" in the French version of paragraph 90(1)(b) has a clear connotation of the idea of a pact arrived at by the giving and taking by both parties, and is therefore a word closely related to treaty.

(2) Neither money as such nor the receipt of money as wages were meant to be included in "personal property" in subsection 90(1). The terms "personal property" and "*biens meubles*" were not used by Parliament in subsection 90(1) in their all-inclusive sense. On enacting paragraph 90(1)(a), Parliament could not have had in mind a notion of personal property that included money *per se*. While theoretically moneys may be acquired with moneys, nothing within the *Indian Act* would appear to contemplate such transactions. And if money *per se* was not included in the notion of

réputés situés sur une réserve. Aux termes de l'alinéa 90(1)b), les biens meubles qui ont été donnés aux Indiens en vertu d'un traité ou accord entre une bande et Sa Majesté sont toujours réputés situés sur une réserve. Le juge de la Cour de l'impôt a conclu que le programme FSB constituait un accord au sens de l'alinéa 90(1)b). En conséquence, en vertu de l'article 87, le salaire était exempté de taxation.

Les questions litigieuses sont les suivantes: 1) les fonds du programme FSB sont-ils versés à une bande en vertu du type d'accord auquel s'applique l'alinéa 90(1)b)?; et 2) dans l'affirmative, le salaire de l'intimé rentre-t-il dans les limites de l'alinéa 90(1)b)?

Arrêt: l'appel doit être accueilli.

Le juge Marceau, J.C.A.: 1) Le programme FSB, si l'on peut en dire qu'il s'agit d'un accord sur la seule base que la bande «consent» à prendre les fonds et à les utiliser pour certains programmes de base au bénéfice de ses membres, n'est pas un accord au sens de l'alinéa 90(1)b). Selon le juge La Forest, dans l'arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, l'alinéa 90(1)b) doit être interprété dans le contexte du processus de conclusion des traités. Les avantages fiscaux et la protection contre les saisies prévus dans la *Loi sur les Indiens* font partie du processus de conclusion des traités et constituent un moyen d'assurer le maintien de tout intérêt qui a pu être accordé en contrepartie de la reconnaissance de la souveraineté de la Couronne. Cette notion de droit qui provient de l'échange qu'implique le processus de conclusion des traités est la raison pour laquelle le bien donné en vertu de l'alinéa 90(1)b) est réputé situé sur une réserve indépendamment de son *situs* réel. Une application des règles de base d'interprétation des lois, qui exigent que les termes «traité» et «accord» qui figurent à l'alinéa 90(1)b) soient reliés afin de limiter le sens du mot «accord» à celui d'«accord accessoire» (i.e. un accord de la nature d'un traité ou qui est annexé à un traité), est totalement étayée par l'historique des régimes fiscaux protecteurs adoptés par le Parlement pour servir les obligations de la Couronne à l'égard des Indiens.

En outre, le mot «accord» qu'a utilisé le législateur dans la version française de l'alinéa 90(1)b) a une connotation claire de l'idée d'un pacte signé à la suite des concessions mutuelles de la part des deux parties, et il est en conséquence un mot très proche du mot traité.

2) On n'a pas voulu que les fonds en tant que tels, ni la réception de ces fonds à titre de salaire ne soient compris dans l'expression «biens meubles» contenue au paragraphe 90(1). Les expressions «biens meubles» et «*personal property*» n'ont pas été utilisées par le législateur dans leur acception la plus large au paragraphe 90(1). En édictant l'alinéa 90(1)a), le législateur ne pouvait pas avoir à l'esprit un concept de bien meuble qui comprenait l'argent en tant que tel. Bien que théoriquement, l'argent puisse être acquis avec des fonds, rien dans la *Loi sur les Indiens* ne paraît

personal property envisaged by Parliament in adopting paragraph 90(1)(a), Parliament would not have switched to a more inclusive notion in enacting paragraph 90(1)(b). There is a basic rule of proper legislative writing which requires that a term be taken in the same sense when used twice in the same provision. The argument drawn from the presence of “moneys” in paragraph 90(1)(a) does not allow any inference that would go beyond “money” to include all intangible property.

The conclusion that money *per se* does not fall within the rubric of “personal property” was also based on the fact that section 90 implies a form of personal property that subsists and keeps its identity, autonomy and character at least for a time, as demonstrated by the use of the word “always” in paragraph 90(1)(b), and the provision of subsection 90(2) (voiding transactions purporting to pass title to any property deemed situated on a reserve by section 90 unless certain conditions are satisfied) which money *per se* cannot satisfy.

Having concluded that, for the purposes of subsection 90(1), money is not personal property, neither income nor the receipt of income constitute personal property for the purposes of subsection 90(1). This interpretation results in a distinction, in terms of taxable status, of an Indian chief’s income stemming from his office depending upon whether or not the duties of the chief are associated with an actual reserve. If such disparity is judged to be unwarranted or unfair, the remedy lies with Parliament.

The BSF funds from which the respondent’s salary was taken were not paid to his Band pursuant to a treaty or some ancillary agreement and, in any event, moneys *per se* or the receipt of money as wages do not constitute the “personal property” to which the deeming provision of section 90, and the resulting protection from tax under section 87, can apply.

Per Noël J.A. (*concurring in the result*; Sexton J.A. concurring): (1) The Tax Court Judge erred in holding that the amounts in issue were paid to the respondent under an “agreement” within the meaning of paragraph 90(1)(b).

(2) (i) There is no bar in law or in principle to the purchase of money with money and hence no basis for the suggestion that by definition the term “personal property” in paragraph 90(1)(a) excludes money. (ii) Whether or not Parliament actually contemplated personal property that is money when the *Indian Act* was introduced was not significant. The statutory language used by Parliament embraces the notion of “personal property” without any express limitation as to its form or character. (iii) There is no basis

envisager de telles opérations. Si l’argent en tant que tel n’était pas inclus dans le concept de biens meubles envisagé par le législateur quand il a adopté l’alinéa 90(1)(a), le législateur ne se serait pas tourné vers un concept plus universel en adoptant l’alinéa 90(1)(b). Il existe une règle de base de bonne rédaction législative qui exige qu’une expression soit utilisée dans le même sens lorsqu’elle est utilisée deux fois dans la même disposition. L’argument tiré de la présence du mot «fond» à l’alinéa 90(1)(a) ne permet aucune inférence qui irait au-delà de l’«argent», de manière à inclure tous les biens immatériels.

La conclusion que l’argent en tant que tel n’entre pas dans la catégorie des «biens meubles» est également fondée sur le fait que l’article 90 implique une forme de bien meuble qui subsiste et conserve son identité, son autonomie et son caractère au moins pour un temps, tel que le démontre l’utilisation du mot «toujours» à l’alinéa 90(1)(b) et la disposition du paragraphe 90(2) (selon laquelle toute opération visant à transférer la propriété d’un bien réputé, en vertu de l’article 90, situé sur une réserve est nulle à moins que certaines conditions ne soient remplies) à laquelle l’argent en tant que tel ne peut satisfaire.

Étant arrivé à la conclusion que, aux fins du paragraphe 90(1), l’argent n’est pas un bien meuble, la Cour conclut que ni le revenu ni la réception de ce revenu ne constitue un bien meuble aux fins de ce paragraphe. Cette interprétation entraîne, sur le plan de l’assujettissement à l’impôt du revenu qu’un chef indien tire de sa charge, une distinction qui repose sur la question de savoir si les fonctions du chef sont associées à une véritable réserve. Si une telle différence est jugée injustifiée ou inéquitable, le remède est entre les mains du législateur.

Les fonds du programme FSB d’où provient le salaire de l’intimé n’ont pas été versés à sa bande en application d’un traité ou d’un accord accessoire et, en tout cas, les fonds en tant que tels ou la réception de fonds à titre de salaire ne constituent pas les «biens meubles» auxquels la présomption créée par l’article 90 et la protection contre la taxation qui résulte de l’article 87 peuvent s’appliquer.

Le juge Noël, J.C.A. (*motifs concordants quant au résultat*; le juge Sexton, J.C.A., y souscrivant): 1) Le juge de la Cour de l’impôt a commis une erreur en concluant que les montants en question ont été versés à l’intimé en vertu d’un «accord» au sens de l’alinéa 90(1)(b).

2) (i) Il n’existe aucune interdiction en droit ou en principe à l’achat d’argent avec de l’argent et, de là, aucun fondement à l’affirmation que par définition l’expression «biens meubles» à l’alinéa 90(1)(a) exclut l’argent. (ii) La question de savoir si le législateur a effectivement envisagé des biens meubles qui sont de l’argent lors du dépôt de la *Loi sur les Indiens* n’a pas d’importance. Le langage législatif utilisé par le législateur comprend la notion de «biens meubles» sans aucune limite expresse quant à sa

for the suggestion that the wording of section 90 implies a form of personal property other than money. Money, as any other fungible property, can be segregated in which case it maintains its character and identity.

Therefore money *per se* cannot, as a matter of statutory interpretation, be excluded from the ambit of paragraph 90(1)(a) and it follows that no such limitation can be read into paragraph 90(1)(b). Indian money can be invested, used to purchase property or exchanged for services. When Indian money is used to purchase personal property, whether tangible or intangible, paragraph 90(1)(a) provides that the property so purchased (and its replacement so long as it remains personal property), shall irrespective of its location, be deemed to be situated on the reserve. It follows that where Indian money is invested off reserve, whether by the purchase of a money obligation or by merely depositing it in a bank account, the ensuing entitlement to the repayment, which in law constitutes personal property, is deemed to be situated on the reserve. There is no basis in fact or in law for excluding such personal property from the ambit of paragraph 90(1)(a) or section 90 as a whole.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, ss. 87(1),(2), 90(1),(2),(3).

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

Mitchell v. Peguis Indian Band, [1990] 2 S.C.R. 85; (1990), 71 D.L.R. (4th) 193; [1990] 5 W.W.R. 97; 67 Man. R. (2d) 81; [1990] 3 C.N.L.R. 46; 110 N.R. 241; 3 T.C.T. 5219.

CONSIDERED:

Mitchell v. Sandy Bay Indian Band, [1983] 5 W.W.R. 117; (1983), 22 Man. R. (2d) 286; [1983] 4 C.N.L.R. 50 (Q.B.); *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877; (1992), 90 D.L.R. (4th) 129; 41 C.C.E.L. 1; [1992] 3 C.N.L.R. 181; [1992] 1 C.T.C. 225; 92 DTC 6320; 136 N.R. 161; *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Bachrach v. Nelson*, 182 N.E. 909 (1932).

REFERRED TO:

Kuhn v. Starr, October 28, 1976 (Man. Q.B.), unreported; *Mintuck v. Valley River Band No. 63A et al.* (1977), 83 D.L.R. (3d) 324; [1978] 2 W.W.R. 159; 9

forme ou à ses qualités. (iii) Il n'existe aucun fondement permettant d'affirmer que la formulation de l'article 90 implique une forme de biens meubles autre que de l'argent. L'argent, comme tout autre bien fungible, peut être séparé, auquel cas il conserve ses qualités et son identité.

En conséquence, l'argent en tant que tel, sur le plan de l'interprétation des lois, ne peut pas être exclu de la portée de l'alinéa 90(1)a) et il s'ensuit qu'aucune limite de ce genre ne peut être trouvée dans l'alinéa 90(1)b). L'argent indien peut être investi, utilisé pour acheter des biens ou échangé contre des services. Lorsque l'argent indien est utilisé pour acheter des biens meubles, qu'ils soient matériels ou immatériels, l'alinéa 90(1)a) prévoit que le bien ainsi acheté (et le bien qui le remplace tant qu'il reste un bien meuble) est considéré situé sur la réserve, indépendamment de l'endroit où il se trouve. Il s'ensuit que, lorsque de l'argent indien est investi en dehors de la réserve, que ce soit par l'achat d'une obligation monétaire ou par un simple dépôt dans un compte bancaire, le droit au remboursement qui s'ensuit, qui est un bien meuble en droit, est réputé situé sur la réserve. Il n'y a aucun fondement, en droit ou en fait, qui permet d'exclure ces biens meubles de la portée de l'alinéa 90(1)a) ou de l'article 90 dans son ensemble.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87(1), (2), 90(1),(2),(3).

JURISPRUDENCE

DÉCISION APPLIQUÉE:

Mitchell c. Bande indienne Peguis, [1990] 2 R.C.S. 85; (1990), 71 D.L.R. (4th) 193; [1990] 5 W.W.R. 97; 67 Man. R. (2d) 81; [1990] 3 C.N.L.R. 46; 110 N.R. 241; 3 T.C.T. 5219.

DÉCISIONS EXAMINÉES:

Mitchell v. Sandy Bay Indian Band, [1983] 5 W.W.R. 117; (1983), 22 Man. R. (2d) 286; [1983] 4 C.N.L.R. 50 (B.R.); *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877; (1992), 90 D.L.R. (4th) 129; 41 C.C.E.L. 1; [1992] 3 C.N.L.R. 181; [1992] 1 C.T.C. 225; 92 DTC 6320; 136 N.R. 161; *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29; (1983), 144 D.L.R. (3d) 193; [1983] 2 C.N.L.R. 89; [1983] CTC 20; 83 DTC 5041; 46 N.R. 41; *Bachrach v. Nelson*, 182 N.E. 909 (1932).

DÉCISIONS CITÉES:

Kuhn v. Starr, 28 octobre 1976 (B.R. Man.), décision inédite; *Mintuck v. Valley River Band No. 63A et al.* (1977), 83 D.L.R. (3d) 324; [1978] 2 W.W.R. 159; 9

C.N.L.C. 229 (Man. Q.B.); *Fricke v. Mitchell*, [1986] 1 W.W.R. 544; (1985), 67 B.C.L.R. 227; [1986] 1 C.N.L.R. 11 (S.C.); *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; 9 C.N.L.C. 268; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (T.D.).

C.N.L.C. 229 (B.R. Man.); *Fricke v. Mitchell*, [1986] 1 W.W.R. 544; (1985), 67 B.C.L.R. 227; [1986] 1 C.N.L.R. 11 (C.S.); *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103; (1978), 92 D.L.R. (3d) 333; 9 C.N.L.C. 268; [1978] CTC 680; 78 DTC 6488 (1^{re} inst.).

AUTHORS CITED

Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le), Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993. «accord».

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

APPEAL from the Tax Court of Canada decision holding that salary received by the respondent as an Indian Band Chief out of funds provided by the Crown under the Band Support Funding program was exempt from taxation pursuant to *Indian Act*, sections 87 and 90 (*Kakfwi v. Canada*, [1998] 2 C.N.L.R. 26; [1998] 1 C.T.C. 2695; (1998), 98 DTC 1283). Appeal allowed.

APPEARANCES:

E. Michael Wheeler for appellant.
Michael P. Carroll, Q.C. and *Sarah P. Pike* for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Davis & Company, Vancouver, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[1] MARCEAU J.A.: The facts of this appeal brought against a decision of the Tax Court of Canada [[1998] 2 C.N.L.R. 26] are straightforward.

[2] The respondent is an Indian as defined by the *Indian Act* [R.S.C., 1985, c. I-5] and is a member of the Fort Good Hope Dene Indian Band located within the Northwest Territories. In 1992, as Chief of the Band, he was paid a salary of \$56,420. Such moneys were paid out of funds provided by the Crown under

DOCTRINE

Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française (Le), Paris: Dictionnaire Le Robert, 1993. «accord».

Sullivan, Ruth. *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994.

APPEL de la décision de la Cour canadienne de l'impôt, selon laquelle le salaire reçu par l'intimé en tant que chef de la bande indienne et prélevé sur les fonds fournis par la Couronne en vertu du programme de financement du soutien des bandes est exempté de taxation conformément aux articles 87 et 90 de la *Loi sur les Indiens (Kakfwi c. Canada, [1998] 2 C.N.L.R. 26; [1998] 1 C.T.C. 2695; (1998), 98 DTC 1283)*. Appel accueilli.

ONT COMPARU:

E. Michael Wheeler pour l'appelant.
Michael P. Carroll, c.r. et *Sarah P. Pike* pour l'intimé.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelant.
Davis & Company, Vancouver, pour l'intimé.

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

[1] LE JUGE MARCEAU, J.C.A.: Les faits du présent appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt [[1998] 2 C.N.L.R. 26] sont simples.

[2] L'intimé est un Indien au sens de la *Loi sur les Indiens* [L.R.C. (1985), ch. I-5] et est membre de la bande indienne dénée de Fort Good Hope située dans les Territoires du Nord-Ouest. En 1992, en tant que chef de la bande, il a reçu un salaire de 56 420 \$. Ces sommes ont été prises à même les fonds fournis par la

a program known as Band Support Funding (BSF)—a program by which funds have been provided by the federal government to support core funding of band councils and their activities throughout the country. The appellant was assessed by the Minister with respect to taxes owing from this salary in the 1992 taxation year. This assessment was appealed on the basis that the salary was exempt from taxation due to the operation of subsections 87(1) and (2) and subsection 90(1) of the *Indian Act*. These provisions, along with related subsections 90(2) and (3), read as follows:

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

(a) the interest of an Indian or a band in reserve lands or surrendered lands; and

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

(2) No Indian or band is subject to taxation in respect of the ownership, occupation, possession or use of any property mentioned in paragraph (1)(a) or (b) or is otherwise subject to taxation in respect of any such property;

...

90. (1) For the purposes of section 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.

(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.

Couronne en vertu d'un programme connu sous le nom de financement du soutien des bandes (programme FSB)—un programme par lequel des fonds ont été attribués par le gouvernement fédéral pour supporter le financement de base des conseils de bande et de leurs activités dans tout le pays. L'appellant a fait l'objet d'une cotisation établie par le ministre relativement à des impôts dus sur ce salaire pour l'année d'imposition 1992. Il a été fait appel de cette cotisation sur le fondement que ce salaire était exempté de taxation en vertu des paragraphes 87(1) et (2) et 90(1) de la *Loi sur les Indiens*. Ces dispositions ainsi que les paragraphes connexes 90(2) et (3) se lisent comme suit:

87. (1) Nonobstant toute autre loi fédérale ou provinciale, mais sous réserve de l'article 83, les biens suivants sont exemptés de taxation:

a) le droit d'un Indien ou d'une bande sur une réserve ou des terres cédées;

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

(2) 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 (1)a) ou b) ni autrement soumis à une taxation quant à l'un de ces biens.

[. . .]

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

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

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

sont toujours réputés situés sur une réserve.

(2) Toute opération visant à transférer la propriété d'un bien réputé, en vertu du présent article, situé sur une réserve, ou un droit sur un tel 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.

(3) Quiconque conclut une opération déclarée nulle par le paragraphe (2) commet une infraction; commet aussi une infraction quiconque détruit, sans le consentement écrit du ministre, un bien meuble réputé, en vertu du présent article, situé sur une réserve.

[3] The Tax Court Judge allowed the appeal ordering a reassessment on the basis that salary received by the respondent not be included in computing the respondent's income for the 1992 taxation year. In so deciding, the Judge first determined that BSF funding was sufficient so as to be viewed as an agreement between a band and Her Majesty. The Judge then purported to rely upon the judgment of La Forest J. in *Mitchell v. Peguis Indian Band*¹ in holding that this is the type of agreement to which paragraph 90(1)(b) is to apply. The Judge noted that La Forest J. differentiated [at page 32] between property which the Indians held and acquired in "their capacity as Indians, which paragraph 90(1)(b) is there to protect through the concept of notional situs, and that which is held by Indians in the course of and as the result of their activities in what he calls 'the commercial mainstream'". Although the evidence was to the effect that the payments were not made in accordance with the obligations of Treaty No. 11, the property was nonetheless held by "Indians *qua* Indians". As such, the agreement was within the contemplation of paragraph 90(1)(b). The Judge then rejected the Crown's argument that, even if the protection from taxation resulting from paragraph 90(1)(b) was found to extend to the BSF funds in the hands of the Band, such protection was not available when those funds were subsequently turned over as salary by the Band to the respondent. In so doing, he determined [at page 34] that the word "always" within the phrase "shall be deemed always to be situated on a reserve" is to be interpreted as meaning that "the funds shall be deemed to be situated on a reserve for so long as they are traceable, and are to be found in the hands of either an Indian or a Band". Given such conclusion, the Tax Court Judge held that the provisions of section 87 were to be given effect, resulting in tax exemption with respect to the salary.

[4] The appeal is launched on two grounds: that the BSF funds are not paid to a band pursuant to the type of agreement to which paragraph 90(1)(b) of the Act applies; and that even if they were, the respondent's employment income does not fall within the confines

[3] Le juge de la Cour de l'impôt a accueilli l'appel et a ordonné qu'on établisse une nouvelle cotisation qui tient compte du fait que ce salaire reçu par l'intimé ne doit pas être inclus dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition 1992. En rendant cette décision, le juge a tout d'abord établi que le programme FSB était suffisant pour être considéré comme un accord entre une bande et Sa Majesté. Le juge a ensuite expliqué qu'il s'appuyait sur la décision du juge La Forest dans l'arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*¹ en concluant qu'il s'agissait en l'espèce d'un type d'accord auquel l'alinéa 90(1)(b) s'applique. Le juge a indiqué [à la page 32] que le juge La Forest avait fait la différence entre les biens que les Indiens détenaient et avaient acquis «en leur qualité d'Indiens, que l'alinéa 90(1)(b) vise à protéger grâce au concept du *situs* fictif, et ceux qui sont détenus par des Indiens dans le cadre et par suite de leurs activités sur ce qu'il appelle le "marché commercial"». Même si la preuve établissait que les paiements n'avaient pas été faits en conformité avec les obligations du traité n° 11, le bien était néanmoins détenu par des «Indiens en tant qu'Indiens». Par conséquent, l'accord était soumis à l'alinéa 90(1)(b). Le juge a alors rejeté l'allégation de la Couronne que, même s'il était conclu que l'exemption d'imposition découlant de l'alinéa 90(1)(b) pouvait s'appliquer aux fonds du programme FSB qui se trouvent entre les mains de la bande, une telle protection ne s'appliquait plus une fois que ces fonds avaient subséquentement été versés par la bande à l'intimé à titre de salaire. Ce faisant, il a déterminé [à la page 34] que le mot «toujours» dans la phrase «sont toujours réputés situés sur une réserve» doit être interprété de façon à signifier que «les fonds sont réputés être situés sur une réserve tant qu'on peut savoir où ils se trouvent et qu'ils sont entre les mains soit d'un Indien, soit d'une bande». Vu cette conclusion, le juge de la Cour de l'impôt a conclu que les dispositions de l'article 87 devaient s'appliquer, ce qui accordait une exemption d'impôts relativement au salaire.

[4] L'appel est interjeté pour deux motifs: que les fonds du programme FSB ne sont pas versés à une bande en vertu du type d'accord auquel s'applique l'alinéa 90(1)(b) de la Loi; et que même si c'était le cas, le revenu d'emploi de l'intimé ne rentre pas dans

of paragraph 90(1)(b) of the Act. I have come to the conclusion that both grounds are substantially valid although I would express them somewhat differently. I would say, first, that the BSF program—if it can be said to be an agreement on the sole basis that the bands “consent” to take the funds and use them for certain basic programs for the benefit of their members, a view which strikes me as stretching the notion of a convention between parties—is certainly not an agreement within the meaning of paragraph 90(1)(b) of the Act. I would then add that, in any event, wages paid to and received by an employee of the band as compensation for his or her services, whatever be the source of funding of the band, cannot be said to be the type of “personal property” contemplated by subsection 90(1) of the Act.

I

[5] For my first legal proposition—that the BSF program, assuming that it can be viewed as a sort of agreement, is not of the type to which paragraph 90(1)(b) applies—I need not rely on any other authority than the landmark decision of the Supreme Court in *Mitchell* and the analysis developed therein by La Forest J. in interpreting the provisions of paragraph 90(1)(b) which were approved by six of the seven members of the Court.

[6] Proceeding first to a strict interpretation of the words of the provision, La Forest J. stated as follows (at page 124):

... as I see it, the terms “treaty” and “agreement” in s. 90(1)(b) take colour from one another. It must be remembered that treaty promises are often couched in very general terms and that supplementary agreements are needed to flesh out the details of the commitments undertaken by the Crown; see for an example of such an agreement *Greyeyes v. The Queen*, [1978] 2 F.C. 385 (T.D.).

Finally, the use of the term “given” in s. 90(1)(b) can be taken as a distinct and pointed reference to the process of cession of Indian lands.

[7] As demonstrated by La Forest J., this textual interpretation which frames the context of paragraph

les limites de l’alinéa 90(1)(b) de la Loi. Je suis arrivé à la conclusion que les deux motifs sont substantiellement valides mais je les exprimerais de manière quelque peu différente. Je voudrais dire tout d’abord, que le programme de FSB—si l’on peut en dire qu’il s’agit d’un accord sur la seule base que la bande «consent» à prendre les fonds et à les utiliser pour certains programmes de base au bénéfice de ses membres, une façon de voir qui me paraît forcer la notion d’accord entre les parties—n’est certainement pas un accord au sens de l’alinéa 90(1)(b) de la Loi. Je voudrais ensuite ajouter que, dans tous les cas, les salaires qui sont versés à un employé de la bande à titre de compensation pour ses services, quelle que soit la source du financement de la bande, ne peuvent pas faire partie de la catégorie des «biens meubles» envisagée par le paragraphe 90(1) de la Loi.

I

[5] Pour ma première proposition juridique—que le programme de FSB, présumant qu’il peut être considéré comme un type d’accord, n’est pas du type auquel s’applique l’alinéa 90(1)(b)—je n’ai besoin de m’appuyer sur aucune autre autorité que la décision de principe de la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Mitchell* et sur l’analyse de l’interprétation des dispositions du paragraphe 90(1)(b) qui y est faite par le juge La Forest et qui a été approuvée par six des sept membres de la Cour.

[6] Procédant tout d’abord à une interprétation stricte de la lettre de la disposition, le juge La Forest a dit (à la page 124):

[...] j’estime que les termes «traité» et «accord» à l’al. 90(1)(b) déteignent l’un sur l’autre. Il faut se rappeler que les promesses contenues dans les traités sont souvent formulées en des termes très généraux et que des accords supplémentaires sont nécessaires pour préciser les engagements pris par la Couronne; voir l’exemple d’un tel accord dans la décision *Greyeyes c. La Reine*, [1978] 2 C.F. 385 (1^{re} inst.).

Enfin, l’emploi du terme «donnés» à l’al. 90(1)(b) peut être considéré comme une mention distincte et significative du processus de cession des terres indiennes.

[7] Comme le juge La Forest l’a démontré, cette interprétation textuelle qui place le contexte de l’alinéa

90(1)(b) within the treaty-making process, is in strict conformity with the historical development of, and the rationale behind, those sections of the *Indian Act* aimed at conferring tax benefits and protection from attachment to the Indians, principally sections 87 and 89 and complementarily section 90. These benefits and protection, in La Forest J.'s understanding, are thus not to be perceived as a form of social assistance, but as part and parcel of the treaty-making process and as a means of ensuring the ongoing existence of whatever interests may have been granted in exchange for acknowledgement of Crown sovereignty. La Forest J. stated at pages 130-131:

I take it to be obvious that the protections afforded against taxation and attachment by ss. 87 and 89 of the *Indian Act* go hand-in-hand with these restraints on the alienability of land. I noted above that the Crown, as part of the consideration for the cession of Indian lands, often committed itself to giving goods and services to the natives concerned. Taking but one example, by terms of the "numbered treaties" concluded between the Indians of the prairie regions and part of the Northwest Territories, the Crown undertook to provide Indians with assistance in such matters as education, medicine and agriculture, and to furnish supplies which Indians could use in the pursuit of their traditional vocations of hunting, fishing, and trapping. The exemptions from taxation and distraint have historically protected the ability of Indians to benefit from this property in two ways. First, they guard against the possibility that one branch of government, through the imposition of taxes, could erode the full measure of the benefits given by that branch of government entrusted with the supervision of Indian affairs. Secondly, the protection against attachment ensures that the enforcement of civil judgments by non-natives will not be allowed to hinder Indians in the untrammelled enjoyment of such advantages as they had retained or might acquire pursuant to the fulfillment by the Crown of its treaty obligations. In effect, these sections shield Indians from the imposition of the civil liabilities that could lead, albeit through an indirect route, to the alienation of the Indian land base through the medium of foreclosure sales and the like; see Brennan J.'s discussion of the purpose served by Indian tax immunities in the American context in *Bryan v. Itasca County*, 426 U.S. 373 (1976), at p. 391.

[8] This notion of entitlement stemming from the exchange involved in the treaty-making process is, in La Forest J.'s view, the reason why property given

90(1)(b) dans le processus de conclusion des traités, est en stricte conformité avec l'évolution historique et les raisons sous-jacentes à ces articles de la *Loi sur les Indiens*—principalement les articles 87 et 89 et l'article 90 de manière complémentaire—qui visent à donner aux Indiens un avantage fiscal et une protection contre les saisies. Selon le juge La Forest, ces avantages et cette protection ne doivent cependant pas être perçus comme une forme d'assistance sociale, mais comme une partie intégrante du processus de conclusion des traités et comme un moyen d'assurer le maintien de tout intérêt qui a pu être accordé en contrepartie de la reconnaissance de la souveraineté de la Couronne. Le juge La Forest a dit aux pages 130 et 131:

À mon sens, il est évident que la protection accordée par les art. 87 et 89 de la *Loi sur les Indiens* contre la taxation et la saisie va de pair avec ces restrictions apportées à l'aliénabilité des terres. J'ai souligné précédemment que la Couronne, en contrepartie de la cession des terres des Indiens, s'est souvent engagée à offrir des biens et services aux autochtones intéressés. Pour ne citer qu'un exemple, en vertu des «traités numérotés» conclus entre les Indiens de la région des Prairies et d'une partie des territoires du Nord-Ouest, la Couronne s'est engagée à aider les Indiens en matière d'éducation, de médecine et d'agriculture et à leur fournir les approvisionnements qu'ils pourraient utiliser dans la poursuite de leurs vocations traditionnelles de chasse, de pêche et de piégeage. Historiquement, les exemptions de taxe et de saisie ont protégé de deux façons la capacité des Indiens de profiter de cette propriété. Premièrement, elles empêchent qu'un palier de gouvernement, par l'imposition de taxes, puisse porter atteinte à l'intégrité des bénéfices accordés par le palier de gouvernement responsable du contrôle des affaires indiennes. Deuxièmement, la protection contre les saisies assure que l'exécution de jugements obtenus par des non-Indiens en matière civile ne pourra entraver les Indiens dans la libre jouissance des avantages qu'ils ont acquis ou pourront acquérir conformément à l'exécution par la Couronne de ses obligations prévues par traité. Dans les faits, ces articles ont protégé les Indiens contre l'imposition d'obligations de nature civile qui pouvaient conduire, quoique indirectement, à l'aliénation de leurs terres à la suite de ventes forcées et par d'autres moyens semblables; voir l'examen par le juge Brennan du but des exemptions de taxe accordées aux Indiens en contexte américain dans l'arrêt *Bryan v. Itasca County*, 426 U.S. 373 (1976), à la p. 391.

[8] Cette notion de droit qui provient de l'échange qu'implique le processus de conclusion des traités est, de l'avis du juge La Forest, la raison pour laquelle le

according to paragraph 90(1)(b) is deemed to be situated on a reserve irrespective of its actual *situs*. At pages 134-135, La Forest J. noted:

The reason why Parliament would have chosen to provide that personal property of this sort should be protected regardless of where that property is situated is obvious. Simply put, if treaty promises are to be interpreted in the sense in which one may assume them to have been naturally understood by the Indians, one is led to conclude that the Indian signatories to the treaties will have taken it for granted that property given to them by treaty would be protected regardless of *situs*. In the case of chattels, I am aware of no historical evidence that would suggest that Indians ever expected that their ability to derive the full benefit of this property could be placed in jeopardy because of the ability of non-natives to impose liens or taxes on it every time it was necessary to remove this property from the reserve. Similarly, when the Crown acquits treaty and ancillary obligations through the payment of moneys relating to assistance in spheres such as education, housing, and health and welfare, it cannot be accepted that Indians ever supposed that their treaty right to these entitlements could be compromised on the strength of subtle legal arguments that the property concerned, though undoubtedly property to which the Indians were entitled pursuant to an agreement engaging the honour of the Crown, was notionally situated off the reserve and therefore subject to the imposition of taxes or to attachment. It would be highly incongruous if the Crown, given the tenor of its treaty commitments, were permitted, through the imposition of taxes, to diminish in significant measure the ostensible value of the benefits conferred.

And concluding at page 136:

In summary, I conclude that an interpretation of s. 90(1)(b), which sees its purpose as limited to preventing non-natives from hampering Indians from benefiting in full from the personal property promised Indians in treaties and ancillary agreements, is perfectly consistent with the tenor of the obligations that the Crown has always assumed *vis-à-vis* the protection of native property.

[9] Thus, La Forest J.'s analysis makes clear that an application of the basic rules of legislative interpretation which require that the terms "treaty" and "agreement" in paragraph 90(1)(b) be linked together so as to limit the extent of the word "agreement" to that of "ancillary agreement"—that is to say an agreement in the nature of a treaty or attached to a treaty—is wholly supported by the history of the protective tax regime adopted by Parliament in furtherance of the

bien donné en vertu de l'alinéa 90(1)(b) est réputé situé sur une réserve indépendamment de son *situs* réel. Le juge La Forest, aux pages 134 et 135 a dit:

La raison pour laquelle le Parlement aurait voulu protéger ces biens personnels sans égard à l'endroit où ils sont situés est évidente. Tout simplement, s'il faut donner aux promesses contenues dans les traités ce qui, peut-on présumer, a été le sens naturel compris par les Indiens, on est porté à conclure que les Indiens qui ont signé les traités auront tenu pour acquis que les biens qui leur étaient donnés par traité seraient protégés sans égard au *situs*. Dans le cas des chattels, je ne dispose d'aucun élément de preuve historique qui laisserait entendre que les Indiens ont déjà envisagé que leur capacité de profiter pleinement de ces biens pourrait être compromise en raison du pouvoir des non-Indiens d'imposer des privilèges ou des taxes chaque fois qu'il était nécessaire de sortir ce bien de la réserve. De même, lorsque la Couronne s'acquitte de ses obligations prévues par traités et accords accessoires en versant des sommes à titre d'aide en matière d'éducation, de logement, de santé et de bien-être notamment, on ne peut accepter que les Indiens aient déjà cru que ces droits conférés par traité pourraient être compromis en raison d'arguments juridiques subtils portant que les biens en question, bien qu'il ne fasse pas de doute qu'il s'agit de biens auxquels les Indiens avaient droit conformément à un accord que la Couronne était tenue par honneur de respecter, étaient fictivement situés à l'extérieur de la réserve et donc susceptibles d'être taxés ou saisis. Il serait très étrange que la Couronne, compte tenu de la teneur de ses engagements par traités, ait pu, en imposant des taxes, diminuer sensiblement la valeur apparente des avantages accordés.

Et a conclu à la page 136:

En résumé, je conclus qu'une interprétation de l'al. 90(1)(b), qui considère que son seul objet est d'empêcher les non-Indiens de gêner les Indiens dans leur pleine jouissance des biens personnels promis par traités et par accords accessoires, est tout à fait conforme à la teneur des obligations que la Couronne s'est toujours engagée à respecter à l'égard de la protection des biens des autochtones.

[9] En conséquence, l'analyse du juge La Forest clarifie le fait qu'une application des règles de base d'interprétation des lois, qui exigent que les termes «traité» et «accord» qui figurent à l'alinéa 90(1)(b) soient reliés afin de limiter le sens du mot «accord» à celui d'«accord accessoire»—au sens d'un accord de la nature d'un traité ou qui est annexé à un traité—est totalement supportée par l'historique des régimes fiscaux protecteurs adoptés par le Parlement pour

duties of the Crown toward Indians.

[10] May I add that, in my view, La Forest J. could have used a further argument in support of his understanding of the meaning of the term “agreement” in the context in which it appears by pointing to the French corresponding term used by Parliament: “*accord*”. While the word “*accord*” is in the family of those French words that may be grouped under the English concept expressed by the word “agreement”, such as “*contrat*”, “*arrangement*”, “*convention*”, “*entente*”, it has a clear connotation of the idea of a reconciliation, of a pact arrived at by the giving and taking by both parties, of a mutual understanding worked out through concessions and compromise,² and is therefore a word closely related to treaty.

[11] As a last remark, I note that counsel for the respondent urged the Court to view much of La Forest J.’s discussion on the nature of paragraph 90(1)(b) as mere *obiter* given that the Supreme Court was, in that instance, addressing the issue of whether the term “Her Majesty” within the subsection extended to the Crown in right of a province. While acknowledging the centrality of that issue to the decision in *Mitchell*, the larger discussion entered into by La Forest J. concerning the nature of the exemptions from taxation under the *Indian Act* and the conclusions reached were integral to the final decision and I think they must be heeded by this Court, in this instance, irrespective of the absence of an issue involving the provincial Crown.

[12] In my respectful opinion, therefore, the Tax Court Judge simply misapplied La Forest J.’s analysis and misconstrued paragraph 90(1)(b) when he held that the BSF funding, which, according to his own finding, was in no way related to any treaty rights of the Band and was rather of the nature of a subsidy, constituted an “agreement” as per paragraph 90(1)(b) of the Act.

servir les obligations de la Couronne à l’égard des Indiens.

[10] Puis-je ajouter, qu’à mon avis, le juge La Forest aurait pu utiliser un argument supplémentaire à l’appui de sa compréhension du sens du terme «*agreement*» de la version anglaise dans le contexte dans lequel il se trouve, en soulignant que le mot français correspondant utilisé par le législateur est le mot «*accord*». Bien que le mot «*accord*» fasse partie de la famille des mots français—comme «*contrat*», «*arrangement*», «*convention*», «*entente*»—qui peuvent être regroupés sous le concept anglais exprimé par le mot «*agreement*», il a une connotation claire de l’idée d’un rapprochement, d’un pacte signé suite à des concessions mutuelles de la part des deux parties, d’une compréhension mutuelle réalisée par le jeu d’arrangement et de compromis², et il est en conséquence un mot très proche du mot traité.

[11] Comme dernière remarque, je signale que l’avocat de l’intimé a demandé avec instance à la Cour de considérer la plus grande partie de l’analyse du juge La Forest relativement à la nature de l’alinéa 90(1)(b) comme une simple remarque incidente puisque la Cour suprême, dans cette affaire, examinait la question de savoir si l’expression «*Sa Majesté*» dans ce paragraphe s’étendait à la Couronne du chef d’une province. Il est exact que cette question était au cœur de l’arrêt *Mitchell*, mais l’analyse plus large dans laquelle s’est lancé le juge La Forest relativement à la nature des exemptions de taxation en vertu de la *Loi sur les Indiens* et les conclusions auxquelles il est arrivé faisaient partie intégrante de la décision finale et je pense que la Cour doit en tenir compte dans la présente affaire, indépendamment de l’absence d’une question impliquant la Couronne provinciale.

[12] En conséquence, à mon humble avis, le juge de la Cour de l’impôt a simplement mal appliqué l’analyse du juge La Forest et a mal interprété l’alinéa 90(1)(b) lorsqu’il a statué que le programme FSB qui, selon ses propres conclusions, n’était aucunement relié à des droits de la bande issus d’un traité et tenait plutôt de la nature d’une subvention, constituait un «*accord*» au sens de l’alinéa 90(1)(b) de la Loi.

II

[13] As explained above, it is in the course of considering the second ground of attack on which the appeal is launched that I came to my second legal proposition. I say that wages paid to and received by an employee of a band as compensation for his or her services cannot fall under the scope of application of subsection 90(1) simply because, in my opinion, neither money as such nor the receipt of money as wages were meant to be included in the term “personal property” (“*biens meubles*”, in the French version) as used by Parliament in formulating this deeming provision.

[14] Strictly speaking, I do not need to dwell on this second proposition to support my disposition of the appeal, the first proposition I developed being, in my view, sufficient and compelling. It is my feeling, however, that since this second proposition is in line with the alternative submission of the appellant, I cannot simply ignore it.

[15] The terms “personal property” in common law and its correspondent “*biens meubles*” in French Quebec law, even if they can both be understood as extending to all things other than real estate or “*biens immeubles*” subject to personal ownership, may be less inclusive according to the context in which they are used. On a mere reading of subsection 90(1) in both its versions, it appears clear to me that the two terms were not used by Parliament in their all-inclusive sense. On enacting paragraph 90(1)(a), Parliament could obviously not have in mind a notion of personal property that included money *per se*. Theoretically, we may speak of moneys being acquired with moneys, if we think of foreign moneys. However, nothing within the *Indian Act* would appear to contemplate such speculative monetary transactions leading me to conclude that transactions of such a type could have been in any one’s mind when the text was adopted. And if money *per se* was not included in the notion of personal property envisaged by Parliament in adopting paragraph 90(1)(a), it would be difficult to accept that on enacting paragraph 90(1)(b), Parliament switched

II

[13] Comme il a été expliqué précédemment, c’est lors de l’étude du second motif pour lequel l’appel a été interjeté que je suis arrivé à ma deuxième proposition juridique. Je dis que les salaires payés à un employé de la bande à titre d’indemnité pour ses services ne peuvent pas tomber dans le domaine d’application du paragraphe 90(1) simplement parce que, à mon avis, on n’a pas voulu que les fonds en tant que tels, ni la réception de ces fonds à titre de salaire ne soient compris dans l’expression «biens meubles» («*personal property*» dans la version anglaise) utilisée par le législateur dans la formulation de cette présomption.

[14] À proprement parler, je n’ai pas besoin de m’arrêter sur cette deuxième proposition pour étayer ma décision quant à l’appel, la première proposition que j’ai formulée étant, à mon avis, suffisante et convaincante. J’ai le sentiment, cependant, que puisque cette deuxième proposition est conforme à l’observation subsidiaire de l’appelante, je ne peux pas simplement ne pas en tenir compte.

[15] L’expression «biens personnels» en common law et son pendant «biens meubles» en droit français québécois, même si elles ont pour même vocation d’inclure toutes les choses autres que des biens réels ou «biens immeubles» qui font l’objet d’une propriété personnelle, peuvent être plus ou moins exhaustives selon le contexte dans lequel elles sont utilisées. Il m’apparaît clair, à la simple lecture des deux versions du paragraphe 90(1), que les deux expressions n’ont pas été utilisées par le législateur dans leur acception la plus large. En édictant l’alinéa 90(1)a, le législateur ne pouvait évidemment pas avoir à l’esprit un concept de bien meuble qui comprenait l’argent en tant que tel. Théoriquement, on peut parler d’argent acquis avec des fonds si l’on pense à des devises étrangères. Cependant, rien dans la *Loi sur les Indiens* ne paraît envisager de telles opérations monétaires spéculatives, ce qui me pousse à conclure que les transactions de ce type auraient pu être à l’esprit de n’importe qui lorsque le texte a été adopté. Si l’argent en tant que tel n’était pas inclus dans le concept de biens meubles envisagé par le législateur quand il a

to a more inclusive notion. There is a basic rule of proper legislative writing which requires that a term be taken in the same sense when used twice in the same provision, a rule that gave rise to the so-called “presumption of consistent expression” which would logically govern.³

[16] I am well aware, of course, that a similar reasoning—I mean one based on the reference to “moneys” in paragraph 90(1)(a)—was used in two decisions of the Manitoba Court of Queen’s Bench⁴ in support of the view that “the words ‘personal property’ [in subsection 90(1)] are meant in the restrictive sense as possessing qualities of a physical sense”, a view that was later rejected by Morse J. in *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*⁵ on the basis of the following reasoning (which was to be subsequently adopted by Errico L.J.S.C. in *Fricke v. Mitchell*):⁶

I am, with respect, unable to reach the same conclusion as did Ferg L.J.Q.B. with respect to the meaning of the words “personal property” so far as s. 90(1) is concerned. In my judgment, there is no compelling reason why the words “personal property” must be given the same meaning in para. (b) as in para. (a). The section is meant to extend the meaning of the words “personal property situated on a reserve”. Section 90(1)(a) uses the words “personal property . . . purchased”, while s. 90(1)(b) uses the words “personal property . . . given”, and the two subsections are separated by the disjunctive preposition “or”. It is true, as was pointed out by Ferg L.J.Q.B., that s. 90(3) has reference to tangible personal property, but I do not see why making the destruction of property an offence necessarily restricts the meaning of “personal property” in s. 90(1). So far as s. 90(2) is concerned, that subsection is, I think, broad enough to cover not only tangible but intangible personal property such as a debt or a right to payment.

[17] I refuse to accept that the consistency argument can be dealt with so unquestionably. The dissociation between the two paragraphs of subsection 90(1) with respect to their relationship with the opening words of the provision may be possible when analyzing the English version of the text, but I do not believe that, in the French version, the two paragraphs can be so easily dissociated grammatically. The two paragraphs

adopté l’alinéa 90(1)a), il serait difficile d’accepter qu’en adoptant l’alinéa 90(1)b), le législateur se soit tourné vers un concept plus universel. Il existe une règle de base de bonne rédaction législative qui exige qu’une expression soit utilisée dans le même sens lorsqu’elle est utilisée deux fois dans la même disposition, une règle qui a donné naissance à la règle de la «présomption d’uniformité d’expression» qui devrait normalement prévaloir³.

[16] Je sais très bien, évidemment, qu’un raisonnement semblable—je veux dire, fondé sur la référence faite aux «fonds» à l’alinéa 90(1)a)—a été utilisé dans deux décisions de la Cour du banc de la Reine du Manitoba⁴ étayant l’avis que [TRADUCTION] «les mots “biens meubles” [au paragraphe 90(1)] sont pris dans le sens restrictif de possédant les qualités au sens physique», un avis qui plus tard a été rejeté par le juge Morse dans l’arrêt *Mitchell v. Sandy Bay Indian Band*⁵ sur la base du raisonnement suivant (qui a été subséquemment repris par le juge Errico dans l’arrêt *Fricke v. Mitchell*⁶):

[TRADUCTION] Avec égards, je ne puis arriver à la même conclusion que le juge Ferg, J.L.B.R., quant au sens de l’expression «biens personnels» au par. 90(1). À mon avis, il n’y a aucune raison sérieuse de donner à l’expression «biens personnels» le même sens aux al. b) et a). L’article a pour but d’élargir le sens des termes «biens personnels situés sur une réserve». L’alinéa 90(1)a) utilise les termes «biens personnels [. . .] achetés», alors que l’al. 90(1)b) utilise les termes «biens personnels [. . .] donnés», et les deux alinéas sont séparés par la conjonction disjonctive «ou». Il est vrai, comme le souligne le juge local Ferg, que le par. 90(3) se rapporte à des biens personnels matériels, mais je ne vois pas pourquoi l’infraction que constitue la destruction de biens restreint nécessairement le sens de l’expression «biens personnels» au par. 90(1). Quant au par. 90(2), j’estime qu’il est suffisamment général pour viser non seulement les biens personnels matériels mais aussi les biens personnels immatériels comme une dette ou le droit à un paiement.

[17] Je refuse d’accepter que l’argument de l’uniformité puisse être traité de la sorte sans une remise en question. La dissociation des deux alinéas du paragraphe 90(1) relativement à leur relation avec les premiers mots de la disposition peut être possible lorsqu’on analyse la version anglaise, mais je ne pense pas que dans la version française les deux alinéas puissent être aussi facilement grammaticalement

being placed on exactly the same footing with respect to the “*biens meubles*” to which they directly relate (“*les biens meubles qui ont été soit achetés [. . .] soit donnés [. . .]*”), it is impossible, I submit, not to read them together.

[18] What is undeniable, however, is that the consistency argument drawn from the presence of the word “moneys” in paragraph 90(1)(a) does not allow any inference that would go beyond “money” so as to include all intangible property. I would therefore respectfully agree with Morse J. in his criticism of the two Manitoba decisions in so far as they extended the non-application of subsection 90(1) to all forms of intangible property. The exclusion of money on the basis that money cannot be purchased with moneys cannot be extended to a debt which, of course, may well be purchased with moneys. Indeed, to my mind, there is something striking in the views expressed in those decisions in that no attempt is ever made to distinguish between moneys *per se* and a debt or a right to receive money. This confusion is, in my opinion, unacceptable as moneys and the right to money are legal entities that differ in ways that are directly relevant to the operation of subsection 90(1). A debt or other form of obligation has an identifiable, autonomous and ongoing existence which money does not have, in that moneys received, be it as wages or otherwise, lose the character that could be derived from their sources upon entering the pool of monies within the pocket of the employee.

[19] Furthermore, my conclusion that money *per se* does not fall within the rubric of “personal property” referred to in subsection 90(1) is based not only on the interrelationship between paragraphs 90(1)(a) and (b), but also and even more basically on the fact that section 90 implies a form of personal property that subsists and keeps its identity, autonomy and character at least for a time, as demonstrated by the use of the word “always” in paragraph 90(1)(b) and the provision of subsection 90(2) which money *per se* cannot satisfy. I reject the notion that “always” refers to merely location and would have been used simply to indicate that money is always within the reserve so

dissociés. Les deux alinéas étant mis sur un pied d'égalité relativement aux «biens meubles» auxquels ils sont directement reliés («les biens meubles qui ont été soit achetés [. . .] soit donnés [. . .]»), j'affirme qu'il est impossible de ne pas les lire ensemble.

[18] Ce qui est indéniable cependant, c'est que l'argument de l'uniformité tiré de la présence du mot «fonds» à l'alinéa 90(1)a ne permet aucune inférence qui irait au-delà de «l'argent», de manière à inclure tous les biens immatériels. Je serais, en conséquence, respectueusement d'accord avec la critique du juge Morse des deux décisions du Manitoba dans la mesure où elle étend la non-application du paragraphe 90(1) à toutes les formes de biens immatériels. L'exclusion de l'argent, au motif que l'argent ne peut pas être acheté avec des fonds, ne peut pas être étendue à une dette qui, bien sûr, peut très bien être achetée avec des fonds. En fait, dans mon esprit, il existe quelque chose de frappant dans les avis exprimés dans ces décisions dans le sens qu'aucune tentative de distinction n'est faite entre des fonds en tant que tel et une dette ou une créance. Cette confusion est, à mon avis, inacceptable puisque des fonds et une créance sont deux entités juridiques distinctes qui diffèrent sur des points qui sont directement pertinents à l'application du paragraphe 90(1). Une dette ou une autre forme d'obligation a une vie, identifiable, autonome et continue que n'a pas l'argent, en ce sens que les fonds reçus, que ce soit à titre de salaire ou autrement, perdent le caractère qui pourrait découler de leurs sources dès que les sommes sont regroupées dans la poche de l'employé.

[19] De plus, ma conclusion que l'argent en tant que tel n'entre pas dans la catégorie des «biens meubles» mentionnés au paragraphe 90(1), n'est pas seulement fondée sur l'interrelation entre les alinéas 90(1)a) et b), mais aussi et encore plus simplement sur le fait que l'article 90 implique une forme de bien meuble qui subsiste et conserve son identité, son autonomie et son caractère au moins pour un temps, tel que le démontre l'utilisation du mot «toujours» à l'alinéa 90(1)b) et la disposition du paragraphe 90(2) à laquelle l'argent en tant que tel ne peut satisfaire. Je rejette la notion que «toujours» renvoie simplement à l'endroit et aurait été utilisé simplement pour indiquer

long as it is traceable, and in any event such “traceability” is clearly insufficient when examined in light of the requirement within subsection 90(2) that the passing of the personal property subject to subsection 90(1) is void if the approval of the Minister is not sought. I may be prepared to accept the logic of Morse J. that the reference to tangible personal property in subsection 90(3) does not necessarily restrict the application of section 90 to such tangible property if indeed money is viewed as intangible, but I do not see how the implications of subsection 90(2) can be severed from an understanding of the term “personal property” within the section as a whole, especially when there are other indications within the section which support the view that neither money nor income is personal property within the meaning of this particular section of the Act.

[20] It is my opinion, therefore, that money *per se* is not covered by the term “personal property” within section 90 of the Act. But, even in light of such a finding, could the receipt of money as income be so covered? In *Williams v. Canada*,⁷ Gonthier J. noted, at page 888:

This Court’s decision in *Nowegijick v. The Queen*, [1983] 1 S.C.R. 29, stands for the proposition that the receipt of salary income is personal property for the purpose of the exemption from taxation provided by the *Indian Act*. I can see no difference between salary income and income from unemployment insurance benefits in this regard, therefore I hold that the receipt of income from unemployment insurance benefits is also personal property for the purposes of the *Indian Act*.

An examination of the decision in *Nowegijick v. The Queen*⁸ indicates that income is personal property because its constituent parts are personal property. Dickson J. (as he then was) simply adopted there, at page 38, the language of the Supreme Court of Illinois in the case of *Bachrach v. Nelson*⁹ in reaching the conclusion that income was indeed personal property:

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

que l’argent se trouve toujours sur la réserve tant qu’il est possible de le retrouver, et qu’en tout cas, une telle possibilité de le retrouver est clairement insuffisante lorsqu’elle est examinée en fonction de l’exigence du paragraphe 90(2) suivant laquelle le transfert de propriété d’un bien meuble en vertu du paragraphe 90(1) est nul si l’approbation du ministre n’est pas recherchée. Je serais disposé à accepter la logique du juge Morse que le renvoi à des biens matériels au paragraphe 90(3) ne limite pas nécessairement l’application de l’article 90 à ce bien matériel si en fait l’argent est vu comme étant un bien immatériel, mais je ne vois pas comment les incidences du paragraphe 90(2) peuvent être séparées d’une compréhension de l’expression «biens meubles» dans l’article dans son ensemble, particulièrement lorsqu’il y a d’autres indications dans l’article qui étayaient l’avis que ni l’argent ni un revenu ne sont des biens meubles au sens de cet article particulier de la Loi.

[20] En conséquence, à mon avis l’argent en tant que tel n’est pas visé par l’expression «biens meubles» dans l’article 90 de la Loi. Mais, même fort de cette conclusion, l’argent reçu à titre de revenu pourrait-il être visé par cette expression? Dans l’arrêt *Williams c. Canada*⁷, le juge Gonthier a dit, à la page 888:

L’arrêt de notre Cour *Nowegijick c. La Reine*, [1983] 1 R.C.S. 29, établit que la réception d’un revenu provenant d’un salaire constitue un bien personnel aux fins de l’exemption fiscale prévue par la *Loi sur les Indiens*. Je ne puis voir aucune différence à cet égard entre le revenu provenant d’un salaire et celui provenant de prestations d’assurance-chômage; j’estime donc que la réception d’un revenu provenant de prestations d’assurance-chômage constitue également un bien personnel aux fins de la *Loi sur les Indiens*.

Un examen de la décision dans l’arrêt *Nowegijick c. La Reine*⁸ indique qu’un salaire constitue un bien personnel parce que ses éléments constitutifs sont également des biens personnels. Le juge Dickson (plus tard juge en chef) a simplement adopté, à la page 38 de cet arrêt, le point de vue de la Cour suprême de l’Illinois dans l’arrêt *Bachrach v. Nelson*⁹ en concluant qu’un revenu était en effet un bien personnel:

[TRADUCTION] D’après une jurisprudence largement prépondérante, il s’agit effectivement d’un bien. Les affaires *Eliasberg Bros. Mercantile Co. v. Grimes*, 204

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.

The logic in accepting income as personal property, as a general proposition, is that money or goods are property and the constituent parts of income and therefore income must also be a form of personal property. The acceptance of such logic is understandable within the context of section 87, where the focus is on *situs* and there is nothing to suggest that personal property refers to anything less than its most expansive meaning, a meaning which includes both money and, by extension, income. There is nothing within *Nowegijick* or *Williams* which would suggest that the classification of the receipt of income as personal property is somehow independent of the classification of money as a constituent component of that income. Having reached the conclusion that, for the purposes of subsection 90(1), money is not personal property, I must therefore conclude that income nor the receipt of income constitute personal property for the purposes of that subsection. In any event, if the receipt of money as wages is to be considered in itself and as distinct from what was before, that is the right of the employee to be paid wages and what followed, money in the pocket of the employee, then it is clear that such a receipt does not meet the "durability" requirement that the particular notion of "personal property" used in subsection 90(1) implies as discussed above.

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.

La logique d'accepter un revenu comme bien personnel, en tant que proposition générale, est que l'argent ou les marchandises sont des biens, sont les éléments constitutifs du revenu et en conséquence un revenu doit également être une forme de bien personnel. L'acceptation d'une telle logique est compréhensible dans le contexte de l'article 87 où l'emphase est mise sur le *situs* et il n'y a rien qui donne à entendre que l'expression biens meubles renvoie à rien de moins que son sens le plus large qui comprend à la fois l'argent et, par extension, un revenu. Rien dans l'arrêt *Nowegijick* ou dans l'arrêt *Williams* qui ne donne à entendre que la classification de la réception d'un revenu à titre de bien meuble soit d'une façon ou d'une autre indépendante de la classification de l'argent comme un élément constitutif de ce revenu. Étant arrivé à la conclusion que, aux fins du paragraphe 90(1), l'argent n'est pas un bien meuble, je dois en conséquence conclure que ni le revenu ni la réception de ce revenu ne constitue un bien meuble aux fins de ce paragraphe. Dans tous les cas, si la réception d'argent à titre de salaire doit être considérée de manière indépendante et de manière distincte de ce qui existait auparavant, soit le droit d'un employé de recevoir un salaire et de ce qui a suivi, l'argent dans la poche de l'employé, il est alors clair qu'une telle réception ne satisfait pas à l'exigence de «durée» qu'implique la notion particulière de «biens meubles» utilisée au paragraphe 90(1), comme indiqué précédemment.

[21] I acknowledge that my interpretation of the Act results in a distinction, in terms of taxable status, of an Indian chief's income stemming from his office depending upon whether or not the duties of the chief are associated with an actual reserve. If such disparity is judged to be unwarranted or unfair, the remedy lies with Parliament. In the current state of the law, the link between sections 87 and 90 is totally effective in so far as exemption from direct taxation of land or personal property by a government authority is concerned but, in my interpretation of section 90, it cannot be extended further.

[22] It is my opinion, therefore, that the Tax Court Judge erred in concluding that the respondent could invoke paragraph 90(1)(b) to shield himself from paying tax on his employment income. The BSF funds from which his salary was taken were not paid to his Band pursuant to a treaty or some ancillary agreement and, in any event, moneys *per se* or the receipt of moneys as wages do not constitute the "personal property" to which the deeming provision of section 90, and the resulting protection from tax per section 87, can apply.

[23] Thus, the appeal should be allowed but, in disposing of it, the Court should bear in mind that the Tax Court Judge, at the beginning of his reasons, had noted as follows [at page 29]:

At the opening of the trial I was advised by counsel that to try the issue whether or not the Fort Good Hope Band is situate on a reserve would require perhaps as much as two weeks of evidence, including the evidence of expert witnesses. The cost of this would be considerable, and would be unnecessary if the issue were ultimately to be resolved in favour of the Appellant on the basis of s. 90. For this reason, I agreed to the joint request of counsel that the trial proceed only on the s. 90 issue, and be resumed to deal with the question whether or not the Band is situate on a reserve only if the Appellant does not succeed under that section. As will appear, I have reached the conclusion that the Appellant is entitled to succeed on the basis of the deeming provision in s. 90, and so it will therefore not be necessary to resume the trial.

[24] I would therefore suggest that, on allowing the appeal, the Court send the matter back to the Tax

[21] Je reconnais que mon interprétation de la Loi entraîne, sur le plan de l'assujettissement à l'impôt du revenu qu'un chef indien tire de sa charge une distinction qui repose sur la question de savoir si les fonctions du chef sont associées à une véritable réserve. Si une telle différence est jugée injustifiée ou inéquitable, le remède est entre les mains du législateur. Dans l'état actuel du droit, le lien entre les articles 87 et 90 est totalement efficace pour autant qu'il soit question de l'exemption de la taxation directe d'un bien-fonds ou d'un bien meuble par une instance gouvernementale mais, selon mon interprétation de l'article 90, il ne peut pas être plus étendu.

[22] En conséquence, à mon avis, la Cour de l'impôt a commis une erreur en concluant que l'intimé pourrait invoquer l'alinéa 90(1)b) afin de se protéger contre le paiement d'impôt sur son revenu d'emploi. Les fonds du programme FSB d'où provient son salaire n'ont pas été versés à sa bande en application d'un traité ou d'un accord accessoire et, qu'en tout cas, les fonds en tant que tels ou la réception de fonds à titre de salaire ne constituent pas les «biens meubles» auxquels la présomption créée par l'article 90 et la protection contre la taxation qui résulte de l'article 87 peuvent s'appliquer.

[23] En conséquence, l'appel est accueilli mais, dans son dispositif de jugement, la Cour devrait garder à l'esprit que le juge de la Cour de l'impôt, au début de ses motifs, avait dit [à la page 29]:

À l'ouverture du procès, les avocats m'ont indiqué que, pour que puisse être tranchée la question de savoir si la bande de Fort Good Hope est située sur une réserve, il faudrait peut-être jusqu'à deux semaines pour présenter la preuve, notamment les témoignages des témoins experts. Cela serait coûteux et se révélerait inutile si la question en litige était à la fin tranchée en faveur de l'appellant sur le fondement de l'art. 90. Pour cette raison, j'ai accepté, à la demande conjointe des avocats, de ne me pencher que sur la question fondée sur l'art. 90, quitte à poursuivre le procès pour examiner si la Bande est située sur une réserve seulement si l'appellant n'obtenait pas gain de cause sur la première question. Ainsi qu'il ressortira plus loin, j'ai conclu que l'appellant doit obtenir gain de cause par suite de la disposition déterminative de l'art. 90, de sorte qu'il ne sera pas nécessaire.

[24] Je propose donc que, dans son jugement accueillant l'appel, la Cour renvoie l'affaire à la Cour de

Court for it to reopen the trial and consider the other aspect of the litigation.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

[25] NOËL J.A. (*concurring in the result*): I have had the benefit of reading the reasons of Marceau J.A. and respectfully agree with his conclusion that the Tax Court Judge erred in holding that the amounts in issue were paid to the Band or the respondent under an “agreement” within the meaning of paragraph 90(1)(b) of the *Indian Act*. I would therefore allow the appeal on this ground and dispose of the appeal as he suggests.

[26] I do not however agree with the alternative ground advanced by Marceau J.A. for allowing the appeal, namely that the expression “personal property” in section 90 excludes money.

[27] I would first point out that the parties proceeded before the Tax Court on the agreed basis that the amounts in issue did constitute personal property within the meaning of section 90.¹⁰ While the appellant did make submissions on the issue despite this prior agreement at the instigation of the Court, the respondent did not. In the circumstances, I believe, with respect, that it would have been preferable not to address the matter, particularly as it was not necessary for the disposition of the appeal.

[28] However, since the issue has been addressed and as I do not agree with the opinion expressed by Marceau J.A. that money is not personal property under the *Indian Act*, I feel it necessary to briefly state the reasons for my disagreement on this narrow but important point.

[29] Section 90 provides:

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

l’impôt afin que celle-ci rouvre les débats et examine les autres aspects du litige.

* * *

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

[25] LE JUGE NOËL (*motifs concordants quant au résultat*): J’ai eu l’avantage de lire les motifs du juge Marceau et je suis respectueusement d’accord avec sa conclusion que le juge de la Cour de l’impôt a commis une erreur en concluant que les montants en question ont été versés à la bande ou à l’intimé en vertu d’un «accord» au sens de l’alinéa 90(1)b) de la *Loi sur les Indiens*. En conséquence, je suis d’avis d’accueillir l’appel pour ce motif et de le trancher de la manière qu’il propose.

[26] Je ne suis cependant pas d’accord avec le motif subsidiaire avancé par le juge Marceau pour accueillir l’appel, soit que l’expression «biens meubles» à l’article 90 exclut l’argent.

[27] Je voudrais tout d’abord faire remarquer que les parties se sont entendues pour procéder sur la base que les montants en question constituaient des biens meubles au sens de l’article 90¹⁰. Alors que l’appelante a présenté des observations sur la question malgré cet accord préalable, à l’instigation de la Cour, l’intimé n’en a pas présenté. Compte tenu des circonstances, je crois, respectueusement, qu’il aurait été préférable de ne pas examiner la question, particulièrement puisqu’elle n’était pas nécessaire à la décision de l’appel.

[28] Comme la question a cependant été examinée et que je ne suis pas d’accord avec l’avis exprimé par le juge Marceau que l’argent n’est pas un bien meuble au sens de la *Loi sur les Indiens*, j’estime nécessaire d’énoncer brièvement les motifs de mon désaccord sur ce point restreint mais important.

[29] L’article 90 prévoit:

90. (1) Pour l’application des articles 87 et 89, les biens meubles qui ont été:

(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. [My emphasis.]

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

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

sont toujours réputés situés sur une réserve. [Non souligné dans l'original.]

[30] The essence of my colleague's reasoning is that for purposes of paragraph 90(1)(a) the term "personal property" must be read as excluding money because the legislator could not have contemplated "moneys being acquired with moneys" when the *Indian Act* was introduced. It follows in his view that "personal property" under that paragraph excludes money *per se*. While paragraph 90(1)(b) when read on its own does not give rise to such a limitation, Marceau J.A. points to the presumption of consistent expression and concludes that the term "personal property" for purposes of this paragraph must also be read as excluding money. He adds [at paragraph 19, *supra*] that the word "always" in section 90 implies a form of personal property which "subsists and keeps its identify autonomy and character at least for a time" and that money does not have this character.

[31] I cannot agree with Marceau J.A.'s reasoning for the following reasons:

(a) First, there is no bar in law or in principle to the purchase of money with money and hence no basis for the suggestion that by definition the term "personal property" in paragraph 90(1)(a) excludes money. In this regard, one need only think of the purchase of foreign currency with domestic dollars.

(b) Second, whether or not Parliament actually contemplated personal property that is money when the *Indian Act* was introduced is of no significance. What is important is the statutory language used by Parliament which in this case embraces the notion of "personal property" without any express limitation as to its form or character.

[30] La base du raisonnement de mon collègue est que, aux fins de l'alinéa 90(1)a), l'expression «biens meubles» doit s'entendre comme excluant l'argent parce que le législateur n'a pas pu prévoir «des argents acquis avec de l'argent» lors du dépôt de la *Loi sur les Indiens*. Il s'ensuit, à son avis, que les «biens meubles» en vertu de cet alinéa excluent l'argent en tant que tel. Alors que l'alinéa 90(1)b), lorsqu'il est lu de manière isolée, ne donne pas naissance à une telle restriction, le juge Marceau fait ressortir la présomption d'uniformité d'expression et conclut que l'expression «biens meubles» doit également être interprétée, aux fins de cet alinéa, comme excluant l'argent. Il ajoute [au paragraphe 19 *supra*] que le mot «toujours» à l'article 90 implique une forme de bien meuble qui «subsiste et conserve [. . .] son autonomie [. . .] au moins pour un temps» et que l'argent n'a pas cette qualité.

[31] Je ne suis pas d'accord avec le raisonnement du juge Marceau pour les motifs suivants:

a) Premièrement, il n'existe aucune interdiction en droit ou en principe à l'achat d'argent avec de l'argent et, de là, aucun fondement à l'affirmation que par définition l'expression «biens meubles» à l'alinéa 90(1)a) exclut l'argent. Sur ce point, nous n'avons qu'à penser à l'achat de devises étrangères avec des dollars nationaux.

b) Deuxièmement, la question de savoir si le législateur a effectivement envisagé des biens meubles qui sont de l'argent lors du dépôt de la *Loi sur les Indiens* n'a aucune importance. Ce qui importe, c'est le langage législatif utilisé par le législateur, lequel en l'espèce comprend la notion de «biens meubles» sans aucune limite expresse quant à sa forme ou ses qualités.

(c) Third, there is no basis for the suggestion that the wording of section 90 implies a form of personal property other than money. In this regard, I note that money, as any other fungible property, can be segregated in which case it maintains its character and identity in the sense alluded to by Marceau J.A. in his reasons.

I therefore do not believe that money *per se* can, as a matter of statutory interpretation, be excluded from the ambit of paragraph 90(1)(a) and it follows that no such limitation can be read into paragraph 90(1)(b).

[32] Indian money can, amongst other things, be put to use by investing it, purchasing property or by exchanging it for services. When Indian money is used to purchase personal property, whether tangible or intangible, paragraph 90(1)(a) provides, when read with the deeming provision embodied in the concluding phrase, that the property so purchased (and its replacement so long as it remains personal property) shall irrespective of its location, be deemed to be situated on the reserve.

[33] It follows in my view that where for instance, Indian money is invested off reserve,¹¹ whether by the purchase of a money obligation or by merely depositing it in a bank account, the ensuing entitlement to the repayment, which in law constitutes personal property,¹² is deemed to be situated on the reserve. I see no basis in fact or in law for excluding such personal property from the ambit of paragraph 90(1)(a) or section 90 as a whole.

SEXTON J.A.: I agree.

¹ [1990] 2 S.C.R. 85.

² See *Le nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris: Dictionnaire le Robert, 1993, the word "accord", at heading I, no. 4.

³ See Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3rd ed. Toronto: Butterworths, 1994, at p. 163.

⁴ *Kuhn v. Starr*, October 28, 1976, unreported; and *Mintuck v. Valley River Band No. 63A et al.* (1977), 83 D.L.R. (3d) 324 (Man. Q.B.).

⁵ [1983] 5 W.W.R. 117 (Man. Q.B.), at p. 125.

⁶ [1986] 1 W.W.R. 544 (B.C.S.C.).

c) Troisièmement, il n'existe aucun fondement permettant d'affirmer que la formulation de l'article 90 implique une forme de biens meubles autre que de l'argent. À ce sujet, je remarque que l'argent, comme tout autre bien fongible, peut être séparé auquel cas il conserve ses qualités et son identité dans le sens mentionné par le juge Marceau dans ses motifs.

En conséquence, je ne crois pas que l'argent en tant que tel, au niveau de l'interprétation des lois, puisse être exclu de la portée de l'alinéa 90(1)a) et il s'ensuit qu'aucune limite de ce genre ne peut être trouvée dans l'alinéa 90(1)b).

[32] L'argent indien peut, entre autres choses, être utilisé pour investir, pour acheter des biens ou pour être échangé contre des services. Lorsque l'argent indien est utilisé pour acheter des biens meubles, qu'ils soient matériels ou immatériels, l'alinéa 90(1)a) prévoit, lorsque la présomption est insérée dans le dernier membre de la phrase, que le bien ainsi acheté (et le bien qui le remplace tant qu'il reste un bien meuble) est considéré situé sur la réserve, indépendamment de l'endroit où il se trouve.

[33] À mon avis, il s'ensuit que, lorsque de l'argent indien est investi en dehors de la réserve¹¹, que ce soit par l'achat d'une obligation monétaire ou par un simple dépôt dans un compte bancaire, le droit au remboursement qui s'en suit, qui est un bien meuble en droit¹², est réputé situé sur la réserve. Je ne vois aucun fondement, en droit ou en fait, qui permet d'exclure ces biens meubles de la portée de l'alinéa 90(1)a) ou de l'article 90 dans son ensemble.

LE JUGE SEXTON, J.C.A.: Je souscris.

¹ [1990] 2 R.S.C. 85.

² Voir *Le nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris: Dictionnaire le Robert, 1993, le mot «accord», titre I, n° 4.

³ Voir Ruth Sullivan, *Driedger on the Construction of Statutes*, 3^e éd., Toronto: Butterworths, 1994, à la p. 163.

⁴ *Kuhn v. Starr*, October 28, 1976, inédit; et *Mintuck v. Valley River Band No: 63A et al.* (1977), 83 D.L.R. (3d) 324 (B.R. Man.).

⁵ [1983] 5 W.W.R. 117 (B.R. Man.), à la p. 125.

⁶ [1986] 1 W.W.R. 544 (C.S.C.-B.).

⁷ [1992] 1 S.C.R. 877.

⁸ [1983] 1 S.C.R. 29.

⁹ 182 N.E. 909 (1932), at p. 914.

¹⁰ Transcript of proceedings, opening statement, at p. 10.

¹¹ i.e. where the *situs* of the right to demand payment is off reserve. See in this respect the analysis of Thurlow A.C.J. (as he then was) in *R. v. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 F.C. 103 (T.D.), at pp. 108-111.

¹² Known at common law as a "chose in action".

⁷ [1992] 1 R.C.S. 877.

⁸ [1983] 1 R.C.S. 29.

⁹ 182 N.E. 909 (1932), à la p. 914.

¹⁰ Transcription de l'instance, déclaration préliminaire, à la p. 10.

¹¹ C.-à-d. lorsque le *situs* du droit de demander le paiement est situé en dehors de la réserve. Relativement à ce point, voir l'analyse du juge en chef adjoint Thurlow (plus tard juge en chef) dans l'arrêt *R. c. National Indian Brotherhood*, [1979] 1 C.F. 103 (1^{re} inst.), aux p. 108 à 111.

¹² Connue en common law sous le nom de «chose non possessorie».