

A-617-99
2001 FCA 239

A-617-99
2001 CAF 239

Her Majesty the Queen (Appellant)

v.

David Monias (Respondent)

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

Court of Appeal, Strayer, Isaac and Evans J.J.A.—
Winnipeg, May 22; Ottawa, July 20, 2001.

Income Tax—Exemptions—Appeal from T.C.C. decision employment income exempt from income tax under Indian Act, s. 87(1)(b) — S. 87(1) exempting property of Indian situated on reserve from taxation — Respondent, Indian, employed by native-run Awasis Agency, established to provide social services to children, families on reserves of northern Manitoba — Chiefs electing board of directors from among themselves — Meetings held, registered office situated, respondent residing, off reserve — Respondent spending 15% of time on reserve — T.C.C. relied on nature of work performed, nature of employee, to conclude employment income situated on reserve — Preliminary observations: (1) purpose of s. 87 to protect reserve lands, Indians' personal property thereon, from erosion, so that bands able to sustain themselves on reserves as economic, social units — If all connecting factors off reserve, more difficult to link policy underlying exemption to context — (2) Application of connecting factors test requiring consideration of nature of property, type of tax — (3) As connecting factors balanced in factual matrix, example in Revenue Canada Guidelines given little weight as facts given incomplete, not identical — Appeal allowed — Application of connecting factors test — Nature of employment requiring consideration of location of employment, nature of services, surrounding circumstances — That respondent resided off reserve, performed duties off reserve, weighed against benefits to residents of reserves from respondent's services, identity of employer, importance of services to strengthening essential social fabric of reserves — But Awasis not benefiting reserves by providing consequential economic benefits for Band members on reserves because administration located elsewhere — Not consistent with purpose of s. 87 to conclude that on facts respondent's employment income situated on reserve so as to exempt it from income tax.

Sa Majesté la Reine (appelante)

c.

David Monias (intimé)

RÉPERTORIÉ: CANADA c. MONIAS (C.A.)

Cour d'appel, juges Strayer, Isaac et Evans, J.C.A.—
Winnipeg, 22 mai; Ottawa, 20 juillet 2001.

Impôt sur le revenu — Exemptions — Appel d'une décision de la C.C.I. selon laquelle le revenu d'emploi est exonéré d'impôt en vertu de l'art. 87(1)(b) de la Loi sur les Indiens — L'art. 87(1) exempte de taxation les biens d'un Indien situés sur une réserve — L'intimé est un Indien à l'emploi d'une société contrôlée par les Autochtones, l'agence Awasis, créée pour offrir des services sociaux aux enfants et aux familles dans les réserves du nord du Manitoba — Les chefs des bandes en cause élisent le conseil d'administration d'Awasis parmi eux — Les réunions se tiennent, le siège est situé et l'intimé résidait hors des réserves — L'intimé a passé 15 p. cent de son temps sur la réserve — La C.C.I. s'est fondée sur la nature du travail exécuté et sur la nature de l'employé pour conclure que le revenu d'emploi était situé sur la réserve — Observations préliminaires: 1) l'objectif qui sous-tend l'art. 87 est de protéger de toute atteinte les terres de la réserve, ainsi que les biens personnels des Indiens situés sur la réserve, afin que les bandes puissent assurer leur subsistance dans les unités économiques et sociales que sont les réserves — Si tous les facteurs de rattachement ne se trouvent plus liés à la réserve, il devient difficile de trouver un lien entre la politique qui sous-tend l'exemption et le contexte — 2) L'application du critère des facteurs de rattachement doit tenir compte de la nature des biens en cause et des types d'imposition — 3) Comme les facteurs de rattachement sont pondérés dans une matrice factuelle donnée, il serait difficile d'accorder beaucoup de poids à un exemple des Lignes directrices de Revenu Canada, alors que les faits qu'on y mentionne ne sont ni complets, ni identiques à ceux en cause ici — Appel accueilli — Application du critère des facteurs de rapprochement — Pour déterminer la nature de l'emploi, il faut tenir compte de l'emplacement de l'emploi, de la nature des services et des circonstances y afférentes — Il faut pondérer le fait que l'intimé résidait hors réserve et qu'il y exerçait ses fonctions avec les bénéfices réels que les résidents des réserves tiraient des services de l'intimé, l'identité de l'employeur et le rôle important que ces services jouaient dans le renforcement du tissu social fondamental des réserves — Mais Awasis n'offrait pas aux réserves des avantages économiques pour les membres qui

Native Peoples — Taxation — Appeal from T.C.C. decision respondent's employment income situated on reserve — Indian Act, s. 87(2) providing no Indian subject to taxation in respect of ownership of personal property situated on reserve — Appellant, Indian employed by Native-run agency providing social services to families on reserves in northern Manitoba — Board of directors elected by Chiefs from among themselves — Practical considerations dictating holding of board meetings off reserve — Application of connecting factors test — That respondent resided off reserve, performed duties off reserve, often at great distances from reserves, weighed against benefits to residents of reserves from respondent's services, identity of employer, importance of services to strengthening essential social fabric of reserves — Although relatively close case, inconsistent with purpose of s. 87 to conclude respondent's employment income situated on reserve so as to exempt it from income tax.

This was one of five related appeals from the Tax Court of Canada's decision that the respondents' employment income was exempt from income tax as "the personal property of an Indian situated on a reserve" for the purpose of *Indian Act*, paragraph 87(1)(b). The reasons herein applied to the other four related appeals. The respondent is an Indian employed by the Native-run Awasis Agency of Northern Manitoba, which was established to provide social services to children and families on the reserves of northern Manitoba. The articles of incorporation of Awasis envisioned that the agency would provide its services "within the reserves," but it has not proved practicable for it to provide most of its services on the reserves. In the material years, Awasis served 25 bands. The chiefs of those bands elect the board of directors of Awasis from among themselves. All reside on reserves. They hold their 10 meetings a year at Thompson, Winnipeg or the town of The Pas. The registered office from which Awasis is administered, the payroll prepared and salary cheques issued, is in Thompson. None of the respondents resided on a reserve in the years in question. They performed some of their work on reserves. Mr. Monias spent 15% of his time on reserves. The appeals related to different taxation years, but Mr. Monias' appeal related to 1992-1993. Because of an example of the availability of the section 87 exemption given in a Revenue Canada Guideline, the Crown limited its appeals to the portion of the respondents' income that was not directly attributable to the time that they actually worked on the reserves.

y vivent, étant donné que sa gestion est située ailleurs — On ne peut pas se fonder sur l'objectif de l'art. 87 pour arriver à la conclusion qu'au vu des faits, le revenu d'emploi de l'intimé était situé sur une réserve aux fins de l'exempter de l'impôt sur le revenu.

Peuples autochtones — Taxation — Appel d'une décision de la C.C.I. selon laquelle l'emploi de l'intimé était situé sur une réserve — L'art. 87(2) de la Loi sur les Indiens prévoit que nul Indien n'est assujéti à une taxation concernant la propriété d'un bien meuble situé sur une réserve — L'intimé est un Indien à l'emploi d'une société contrôlée par les Autochtones qui offre des services sociaux aux familles dans les réserves du nord du Manitoba — Les chefs des bandes en cause élisent le conseil d'administration parmi eux — Les réunions du conseil ont lieu hors des réserves pour des raisons pratiques — Application du critère des facteurs de rapprochement — Il faut pondérer le fait que l'intimé résidait hors réserve et qu'il y exerçait ses fonctions, souvent fort loin des réserves, avec les bénéfices réels que les résidents des réserves tiraient des services de l'intimé, l'identité de l'employeur et le rôle important que ces services jouaient dans le renforcement du tissu social fondamental des réserves — Même si cette affaire soulevait un cas frontière, on ne peut se fonder sur l'objectif de l'art. 87 pour arriver à la conclusion que le revenu d'emploi de l'intimé était situé sur une réserve aux fins de l'exempter de l'impôt sur le revenu.

Il s'agissait de l'un des cinq appels connexes formés contre une décision de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le revenu d'emploi des intimés était exonéré d'impôt à titre de «biens meubles d'un Indien situés sur une réserve» aux fins de l'alinéa 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*. Les présents motifs s'appliquaient aux quatre autres appels connexes. L'intimé est un Indien à l'emploi d'une société contrôlée par les Autochtones, l'agence Awasis du nord du Manitoba, créée pour offrir des services sociaux aux enfants et aux familles dans les réserves du nord du Manitoba. Les lettres patentes d'Awasis portent que l'agence fournit des services «dans les réserves», mais l'expérience a démontré qu'il n'était pas pratique qu'Awasis fournisse la plupart de ses services dans les réserves. À l'époque pertinente, Awasis desservait 25 bandes. Ce sont les chefs des bandes en cause qui élisent le conseil d'administration d'Awasis parmi eux. Ils résident tous dans une réserve. Ils tiennent leurs dix réunions annuelles à Thompson, Winnipeg ou The Pas. Le siège social où la gestion d'Awasis est assurée et où la liste des employés est conservée pour établir les chèques de paye se trouve à Thompson. Aucun des intimés ne résidait dans une réserve durant les années en cause. Leurs fonctions les amenaient à l'occasion dans les réserves. M. Monias a passé 15 p. 100 de son temps dans les réserves. Les appels portaient sur des années d'imposition différentes, mais l'appel de M. Monias portait sur les années 1992 et 1993. Au vu d'un exemple quant à la possibilité de se prévaloir de l'exemption prévue à l'article 87 qui se trouve dans une ligne directrice de Revenu

Indian Act, subsection 87(1) provides that notwithstanding any other Act of Parliament, the personal property of an Indian situated on a reserve is exempt from taxation. Subsection 87(2) provides that no Indian is subject to taxation in respect of the ownership of such property. *Income Tax Act*, subsection 81(1) excludes from income an amount that is declared to be exempt from income by any other enactment of Parliament.

The Tax Court relied upon the nature of the work performed by the employees and the nature of the employer to conclude that the respondent's employment income was situated on a reserve.

The issue was whether the respondent's employment income was "situated on a reserve".

Held, the appeal(s) should be allowed.

The Court made three preliminary observations. (1) The purpose of section 87 is not to redress generally the economic disadvantages suffered by Indians but to protect reserve lands, and Indians' personal property on a reserve, from erosion, so that the bands are able to sustain themselves on the reserves as economic and social units. Thus, it is fully consistent with legislative policy to apply section 87 to income that is earned by Indians who reside on a reserve from work that is performed on a reserve. But if all the connecting factors are not located on a reserve, it becomes difficult to link the policy underlying the section 87 exemption to the factual context in which the employment income was acquired. (2) An application of the connecting factors test in the light of the policy underlying section 87 must have regard to the nature of the particular property and the type of tax in question. Application of the balancing factors test to determine whether tangible property is situated on a reserve must be treated with caution when intangible property is concerned. Further, the protection of reserve lands from erosion by tax lies closer to the core of section 87 than does the protection of items of individually owned personal property while they are situated on a reserve. Thus the purpose of the *situs* test in section 87 would seem more apposite to reserve lands than to personal property, such as employment income, which is owned by Indians individually. As to the nature of the tax, the connecting factors may not be balanced in exactly the same way for a transaction-based tax, such as sales tax, as for income tax. (3) Since the appeals must be decided by applying the *Indian Act* and the relevant case law to the facts, which involves balancing various connecting factors in a particular factual matrix, it would be difficult to attach much weight to an example in the Guidelines, where the facts given are neither complete nor identical to those herein.

Canada, la Couronne a limité ses appels à la partie du revenu d'emploi des intimés qui n'était pas directement attribuable à la période de temps où ils travaillaient dans la réserve.

Le paragraphe 87(1) de la *Loi sur les Indiens* prévoit que, nonobstant toute autre loi fédérale, les biens meubles d'un Indien situés sur une réserve sont exemptés de taxation. Le paragraphe 87(2) prévoit que nul Indien n'est assujéti à une taxation concernant la propriété d'un tel bien. Le paragraphe 81(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dit qu'une somme exonérée de l'impôt sur le revenu par toute autre loi fédérale n'est pas incluse dans le calcul du revenu.

La Cour de l'impôt s'est appuyée sur la nature des fonctions des employés et sur le type d'employeur pour conclure que le revenu d'emploi de l'intimé était situé sur une réserve.

La question en litige était de savoir si le revenu d'emploi de l'intimé était «situé sur une réserve».

Arrêt: les appels sont accueillis.

La Cour a présenté trois observations préliminaires. 1) L'objectif qui sous-tend l'article 87 n'est pas de remédier en général à la situation économiquement défavorable des Indiens, mais de protéger de toute atteinte les terres de la réserve, ainsi que les biens personnels des Indiens situés sur la réserve, afin que les bandes puissent assurer leur subsistance dans les unités économiques et sociales que sont les réserves. Par conséquent, il est tout à fait correct au vu de la politique législative d'appliquer l'article 87 aux revenus gagnés par les Indiens qui résident dans la réserve, dans le cadre d'un travail accompli dans la réserve. Mais si tous les facteurs de rattachement ne se trouvent plus liés à la réserve, il devient difficile de trouver un lien entre la politique qui sous-tend l'exemption prévue à l'article 87 et le contexte factuel dans lequel le revenu d'emploi en cause a été obtenu. 2) L'application du critère des facteurs de rattachement au vu de la politique qui sous-tend l'article 87 doit tenir compte de la nature des biens en cause et des types d'imposition. Une application du critère qui consiste à soupeser les facteurs de rattachement lorsqu'un bien corporel est situé sur une réserve doit être utilisée avec prudence lorsqu'il s'agit d'un bien incorporel. De plus, la protection des terres de la réserve de toute atteinte par le biais de l'impôt est plus directement visée par l'article 87 que la protection des biens personnels situés sur la réserve. Par conséquent, le critère du *situs* à l'article 87 semblerait s'appliquer plus aux terres de la réserve qu'aux biens personnels, comme le revenu d'emploi, qui sont la propriété personnelle de chaque Indien. Quant à la nature de l'impôt, les facteurs de rattachement peuvent ne pas être pondérés exactement de la même façon pour une taxe liée à une transaction, comme la taxe de vente, qu'ils le seraient pour l'impôt sur le revenu. 3) Comme les appels doivent être décidés en appliquant la *Loi sur les Indiens*, ainsi que la jurisprudence pertinente, ce qui suppose la pondération des

The determination of the issue turned on the application of the connecting factors test. (a) The weight given to a particular connecting factor depends on the facts of each case, but generally the (i) location and (ii) nature of the employment and (iii) the surrounding circumstances will be important in situating an Indian's employment income for the purpose of section 87. (i) While performance of work off reserve is an indication that the employment income is not situated on a reserve, the location of the employment is not in itself determinative. If the Minister abandoned the appeals in so far as they related to income earned while the employees were working on a reserve because he regarded location as determinative, his view of the law was incorrect. That it was impractical for the work to be performed on the reserves did not enable the Court to proceed on the basis that the employment duties had in fact been performed there. Necessity cannot locate on a reserve the performance of employment duties that were clearly performed off reserve, nor situate employment income on a reserve when the connecting factors clearly point to another location.

(ii) The principal focus of the services provided by Awasis was to support and strengthen Native families on the reserves, and to attend to the social needs of children on the reserves. But while the employees' work may have helped to maintain and enhance the quality of life on the reserves for members of the Bands living there, it did not necessarily connect the acquisition or use of their employment income to the reserves as physical locations.

(iii) As part of the totality of circumstances in which work was performed, regard was had to the fact that it was not possible to deliver on the reserves many of the services and programmes provided by the employees of Awasis, such as counselling and court services, and that many of the necessary facilities existed only off reserve.

(b) The location of the employer has been regarded as a connecting factor, but in the absence of some evidence of the scope of the employer's activities on the reserve, or some benefit flowing to a reserve from the presence of the employer, it is not likely to be given much weight. Awasis is closely linked to reserves through the residency and identity of its members and directors, as well as through the reason for its creation, funding, statutory status, objects and the nature of the services that it provides. However, the fact that Awasis does not conduct its business on a reserve and apparently provides no employment opportunities on

divers facteurs de rattachement dans une matrice factuelle donnée, il serait difficile d'accorder beaucoup de poids à un exemple des Lignes directrices, alors que les faits qu'on y mentionne ne sont ni complets, ni identiques à ceux en cause ici.

Le règlement de ce litige est lié à l'application du critère des facteurs de rattachement. a) Le poids accordé à un facteur de rattachement particulier dépend des faits de chaque affaire, mais (i) l'emplacement et (ii) la nature de l'emploi, ainsi que (iii) les circonstances y afférentes, seront généralement importants lorsqu'il s'agit de déterminer où se situe le revenu d'emploi d'un Indien aux fins de l'article 87. (i) Bien que le fait d'effectuer le travail hors des réserves soit une indication que le revenu d'emploi n'est pas situé sur une réserve, le lieu de l'emploi ne permet pas à lui seul de trancher la question. Si le ministre a abandonné les appels en ce qu'ils concernent le revenu gagné lorsque les employés travaillaient dans une réserve du fait qu'il considérait cette question comme déterminante, son interprétation de la Loi était erronée. Le fait qu'il n'était pas pratique de faire le travail dans les réserves n'autorisait pas la Cour à procéder comme si le travail avait en fait été exécuté dans la réserve. La nécessité ne peut situer dans une réserve des fonctions qui ont été clairement exécutées hors de la réserve, non plus que situer un revenu d'emploi sur une réserve lorsque les facteurs de rattachement indiquent un autre emplacement.

(ii) L'objectif principal des services qu'Awasis fournissait était de soutenir et renforcer les familles autochtones vivant dans les réserves et de s'occuper des besoins sociaux des enfants dans les réserves. Mais, bien que le travail des employés ait pu aider à maintenir ou à améliorer la qualité de vie dans la réserve pour les membres des bandes qui y vivaient, ce fait ne venait pas nécessairement rattacher l'acquisition ou l'utilisation de leur revenu d'emploi à la réalité physique des réserves.

(iii) Il a été tenu compte, dans le cadre de l'ensemble des circonstances entourant l'exécution du travail, du fait qu'il n'était pas possible de procéder dans les réserves à la prestation de plusieurs des services et programmes fournis par les employés d'Awasis, tels que les conseils psychologiques et l'accès aux tribunaux, ainsi que du fait que la plupart des installations nécessaires ne se trouvaient que hors des réserves.

b) L'emplacement de l'employeur a été considéré comme un facteur de rattachement, mais, en l'absence d'une preuve au sujet de l'importance des activités de l'employeur dans la réserve, ou d'un bénéfice pour la réserve du fait de la présence de l'employeur, il n'y avait pas lieu d'accorder beaucoup de poids à ce facteur. Awasis est liée de très près aux réserves du fait de l'identité de ses membres et administrateurs et de leur résidence, des motifs qui ont mené à sa création, de son financement, de son statut d'organisme prévu par la loi, de ses objectifs et de la nature des services qu'elle fournit. Toutefois, le fait qu'Awasis ne conduise pas

reserves, pointed to an off-reserve residency and weakened the connection between the employer and the reserves for the purpose of determining the *situs* of the respondent's employment income under paragraph 87(1)(b).

(c) Since the policy underlying section 87 is to protect the reserves as an economic unit for the members of the bands living there, the residence of employees can be a significant factor in determining the *situs* of employment income. The respondent did not reside on a reserve during the taxation years in question. But because the residency of the owner of the personal property is not part of the statutory definition of the scope of section 87, it cannot be a universal requirement.

The nature of the work performed by the respondent and the nature of the employer were closely connected with the reserves. But Awasis did not benefit the reserves by providing consequential economic benefits for Band members on the reserves, because its administration is located off reserve, albeit by necessity.

The fact that the respondent resided and performed his employment duties off reserve, often at great distances from the reserves served by Awasis, had to be weighed against the benefits to the residents of the reserves from the respondent's services, the identity of the employer and the importance of the services to strengthening the essential social fabric of the reserves. That the work from which employment income is earned benefits Indians on reserves and may be integral to maintaining the reserves as viable social units, was not in itself sufficient to situate the employment income there.

Paragraph 87(1)(b) does not exempt from income tax Indians' employment income that was not clearly earned in circumstances that link its acquisition to a reserve as an economic base. This was a relatively close case, but it would be difficult to justify a conclusion that the respondent acquired his employment income on the reserves served by Awasis, when he neither lived nor worked there. It would not be consistent with the purpose of section 87 to conclude that, on the facts of this case, the respondent's employment income was situated on a reserve so as to exempt it from income tax.

STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

Child and Family Services Act, C.C.S.M., c. C80.
Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 81(1)(a).
Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5, ss. 87(1)(b), 89 (as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 17, s. 12).

ses affaires dans une réserve et, semble-t-il, n'offre pas d'emploi dans les réserves, indiquait que son emplacement était hors réserve, ce qui venait affaiblir le lien entre l'employeur et les réserves aux fins de déterminer le *situs* du revenu d'emploi de l'intimé en vertu de l'alinéa 87(1)(b).

c) Étant donné que la politique qui sous-tend l'article 87 vise à protéger les réserves en tant qu'entités économiques au bénéfice des membres de la bande qui y résident, la résidence des employés peut être un facteur significatif lorsqu'il s'agit de déterminer le *situs* du revenu d'emploi. L'intimé ne résidait pas dans une réserve durant les années d'imposition en cause. Mais la résidence du propriétaire du bien personnel ne peut être une exigence universelle, étant donné qu'elle n'est pas mentionnée dans la définition que la loi donne à la portée de l'article 87.

La nature du travail de l'intimé et la nature de l'employeur se rattachaient de près aux réserves. Mais Awasis n'offrait pas aux réserves des avantages économiques pour les membres qui y vivent, étant donné que sa gestion est située hors réserve, même si elle ne peut faire autrement.

Il faut pondérer le fait que l'intimé résidait hors réserve et qu'il y exerçait ses fonctions, souvent fort loin des réserves auxquelles Awasis offrait ses services, avec les bénéfices réels que les résidents des réserves tiraient des services de l'intimé, l'identité de l'employeur et le rôle important que ces services jouaient dans le renforcement du tissu social fondamental des réserves. Le fait que le travail qui donne lieu au revenu d'emploi soit au bénéfice des Indiens dans les réserves et qu'il puisse être essentiel au maintien des réserves comme groupes sociaux viables, n'était pas en soi suffisant pour situer le revenu d'emploi dans les réserves.

L'alinéa 87(1)(b) n'exempte pas de l'impôt sur le revenu le revenu d'emploi des Indiens qui n'a pas clairement été gagné dans des circonstances qui lient son acquisition à une réserve en tant qu'unité économique. Cette affaire soulevait un cas frontière, mais il serait difficile de justifier une conclusion voulant que l'intimé a obtenu son revenu d'emploi dans les réserves qui sont servies par Awasis, alors qu'il n'y résidait pas et qu'il n'y travaillait pas. On ne peut se fonder sur l'objectif de l'article 87 pour arriver à la conclusion qu'au vu des faits de la présente affaire, le revenu d'emploi de l'intimé était situé sur une réserve aux fins de l'exempter de l'impôt sur le revenu.

LOIS ET RÈGLEMENTS

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1, art. 81(1)a).
Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5, art. 87(1)(b), 89 (mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 17, art. 12).
Loi sur les services à l'enfant et à la famille, C.P.L.M., ch. C80.

CASES JUDICIALLY CONSIDERED

APPLIED:

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; *Shilling v. M.N.R.*, [2001] 4 F.C. 364 (C.A.); *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; *Bell v. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 32; (2000), 2000 DTC 6365; 256 N.R. 147 (F.C.A.); *Bell v. Canada* (1998), 98 DTC 1857 (T.C.C.).

DISTINGUISHED:

Canada v. Folster, [1997] 3 F.C. 269; (1997), 148 D.L.R. (4th) 314; [1997] 3 C.T.C. 157; 97 DTC 5315; 212 N.R. 342 (C.A.); *Amos v. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 1; (1999), 99 DTC 5333 (F.C.A.); *Desnomie v. Canada* (2000), 186 D.L.R. (4th) 718; 2000 DTC 6250; 254 N.R. 58 (F.C.A.); *Recalma v. Canada* (1998), 158 D.L.R. (4th) 59; [1998] 3 C.N.L.R. 279; 98 DTC 6238; 232 N.R. 7 (F.C.A.); *McNab v. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52; [1992] 2 C.T.C. 2547 (T.C.C.).

CONSIDERED:

Union of New Brunswick Indians v. New Brunswick (Minister of Finance), [1998] 1 S.C.R. 1161; (1998), 200 N.B.R. (2d) 201; 161 D.L.R. (4th) 193; 512 A.P.R. 201; [1998] 3 C.N.L.R. 295; 98 G.T.C. 6247; 227 N.R. 92.

REFERRED TO:

Blueberry River Indian Band v. Canada (Department of Indian Affairs and Northern Development), [2001] F.C.J. No. 725 (C.A.) (QL).

AUTHORS CITED

Revenue Canada. *Revenue Canada Indian Act Exemptions for Employment Income Guidelines*. Ottawa: Revenue Canada, 1994.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision that the respondent's employment income during 1992-1993 was exempt from income tax as "the personal property of an Indian situated on a reserve" under *Indian Act*, paragraph 87(1)(b) (*Monias v. Canada* (1999), 99 DTC 1021 (T.C.C.)). Appeal allowed.

JURISPRUDENCE

DÉCISIONS APPLIQUÉES:

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; *Shilling c. M.R.N.*, [2001] 4 C.F. 364 (C.A.); *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; *Bell c. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 32; (2000), 2000 DTC 6365; 256 N.R. 147 (C.A.F.); *Bell c. Canada* (1998), 98 DTC 1857 (C.C.I.).

DISTINCTION FAITE D'AVEC:

Canada c. Folster, [1997] 3 C.F. 269; (1997), 148 D.L.R. (4th) 314; [1997] 3 C.T.C. 157; 97 DTC 5315; 212 N.R. 342 (C.A.); *Amos c. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 1; (1999), 99 DTC 5333 (C.A.F.); *Desnomie c. Canada* (2000), 186 D.L.R. (4th) 718; 2000 DTC 6250; 254 N.R. 58 (C.A.F.); *Recalma c. Canada* (1998), 158 D.L.R. (4th) 59; [1998] 3 C.N.L.R. 279; 98 DTC 6238; 232 N.R. 7 (C.A.F.); *McNab c. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52; [1992] 2 C.T.C. 2547 (C.C.I.).

DÉCISION EXAMINÉE:

Union of New Brunswick Indians c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances), [1998] 1 R.C.S. 1161; (1998), 200 N.B.R. (2d) 201; 161 D.L.R. (4th) 193; 512 A.P.R. 201; [1998] 3 C.N.L.R. 295; 98 G.T.C. 6247; 227 N.R. 92.

DÉCISION CITÉE:

Bande indienne de la rivière Blueberry c. Canada (Ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien), [2001] A.C.F. n° 725 (C.A.) (QL).

DOCTRINE

Revenu Canada. *Exonération du revenu réel selon la Loi sur les Indiens: lignes directrices*. Ottawa: Revenu Canada, 1994.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle le revenu d'emploi gagné par l'intimé durant les années 1992 et 1993 était exonéré d'impôt à titre de «biens meubles d'un Indien situés sur une réserve» en vertu de l'alinéa 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens* (*Monias c. Canada* (1999), 99 DTC 1021 (C.C.I.)). Appel accueilli.

APPEARANCES:

Gerald L. Chartier for appellant.
Cy M. Fien and Cary M. Reiss for respondent.

SOLICITORS OF RECORD:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Fillmore Riley, Winnipeg, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

EVANS J.A.:

A. INTRODUCTION

[1] David Monias is the respondent in this appeal, and Leona St. Denis, Beverly Robinson, Walter Spence and Karen Chevillard are respondents in the four appeals closely related to it. They are all Indians employed by a Native-run corporation, the Awasis Agency of Northern Manitoba (Awasis), which was established to provide social services to children and families on the reserves of northern Manitoba.

[2] The respondents appealed to the Tax Court of Canada against their income tax assessments for the years in dispute, on the ground that their employment income was exempt from income tax as “the personal property of an Indian situated on a reserve” for the purpose of paragraph 87(1)(b) of the *Indian Act*, R.S.C., 1985, c. I-5. The Tax Court allowed the appeals: *Monias v. Canada* (1999), 99 DTC 1021 (T.C.C.).

[3] The five appeals by the Crown (A-617-99, A-616-99, A-615-99, A-618-99 and A-619-99) from the decisions of the Tax Court were heard together on common evidence, although the facts pertaining to each respondent are not identical. The appeals raise the single issue of whether the respondents’ employment income in the relevant years was, as the Tax Court held, “situated on a reserve”.

[4] The determination of this issue turns on the application of the connecting factors test established

ONT COMPARU:

Gerald L. Chartier pour l’appelante.
Cy M. Fien et Cary M. Reiss pour l’intimé.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

Le sous-procureur général du Canada pour l’appelante.
Fillmore Riley, Winnipeg, pour l’intimé.

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

LE JUGE EVANS, J.C.A.:

A. INTRODUCTION

[1] L’intimé dans cet appel est David Monias. Leona St. Denis, Beverly Robinson, Walter Spence et Karen Chevillard sont intimés dans les quatre appels directement liés à celui-ci. Ce sont tous des Indiens à l’emploi d’une société contrôlée par les Autochtones, l’agence Awasis du Nord du Manitoba (Awasis), créée pour offrir des services sociaux aux enfants et aux familles dans les réserves du nord du Manitoba.

[2] Les intimés se sont pourvus devant la Cour canadienne de l’impôt à l’encontre de leur cotisation d’impôt sur le revenu pour les années en cause, au motif que leur salaire était exonéré d’impôt à titre de «biens meubles d’un Indien situé sur une réserve» aux fins de l’alinéa 87(1)b) de la *Loi sur les Indiens*, L.R.C. (1985), ch. I-5. La Cour de l’impôt a accueilli les appels: *Monias c. Canada* (1999), 99 DTC 1021 (C.C.I.).

[3] Les cinq appels interjetés par la Couronne (A-617-99, A-616-99, A-615-99, A-618-99 et A-619-99) des décisions de la Cour de l’impôt ont été entendus en même temps sur une preuve commune, bien que la situation de fait des intimés ne soit pas identique. Les appels soulèvent une seule question, celle de savoir si le revenu d’emploi des intimés au cours des années en cause est, comme la Cour de l’impôt l’a conclu, «situé sur une réserve».

[4] Le règlement de ce litige est lié à l’application du critère des facteurs de rattachement établi par la

by the Supreme Court of Canada in *Williams v. Canada*, [1992] 1 S.C.R. 877, and on its elaboration by this Court, most recently in *Shilling v. M.N.R.*, [2001] 4 F.C. 364 (C.A.). Some factors tend to connect the respondents' employment income to reserves (the nature and beneficiaries of the respondents' work and the identity of their employer), while others (the place where the services are performed and the respondents' place of residence, for instance) point to an off-reserve location.

[5] The reasons given in this appeal, in which Mr. Monias is the respondent, are applicable to the four related appeals, and a copy of these reasons will accordingly be inserted in each file.

B. THE FACTS

[6] Awasis was incorporated in 1984 as a child caring agency under Manitoba's *Child and Family Services Act*, [C.C.S.M., c. C80] following an agreement in 1983 among the governments of Canada and Manitoba, and an organization representing the Indian chiefs of Manitoba. Awasis is funded by the federal government through the Minister of Indian Affairs and Northern Development.

[7] The origins of Awasis, and of similar organizations serving reserves in other parts of Manitoba, lie in the confusion over which level of government was responsible for providing services for children and their families on reserves, and in the unsatisfactory child welfare arrangements that had been made for reserves. Prior to 1984, the Indian agent, an employee with the Department of Indian Affairs and Northern Development, acted as a child care agency for the reserves.

[8] General by-law No. 1 of Awasis sets out its objects, which include:

(i) acting as an Indian child care agency as defined in Manitoba's child and family services legislation and, as such, performing the relevant statutory functions and carrying out such other duties as may be directed by the

Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Williams c. Canada*, [1992] 1 R.C.S. 877, ainsi qu'à son élaboration par notre Cour, le plus récent arrêt étant *Shilling c. M.N.R.*, [2001] 4 C.F. 364 (C.A.). Certains facteurs viennent rattacher le revenu d'emploi des intimés aux réserves (la nature de leur travail et les personnes qui en bénéficient, ainsi que l'identité de leur employeur), alors que d'autres (par exemple le lieu où les services sont rendus et le lieu de résidence des intimés) tendraient à indiquer qu'il est situé hors de la réserve.

[5] Les motifs dans le présent appel, où M. Monias est l'intimé, s'appliquent aux quatre appels connexes. Par conséquent, une copie de ces motifs sera déposée dans chacun des dossiers.

B. LES FAITS

[6] Awasis a été constituée en société en 1984 en vertu de la *Loi sur les services à l'enfant et à la famille* [C.P.L.M., ch. C80] du Manitoba, suite à une entente conclue en 1983 entre les gouvernements du Canada et du Manitoba et une organisation représentant les chefs indiens du Manitoba. Awasis obtient son financement du gouvernement fédéral, par l'entremise du ministre des Affaires indiennes et du Nord canadien.

[7] Awasis, comme les organisations semblables au service des réserves dans les autres parties du Manitoba, est née de l'incertitude entourant la question de savoir quel niveau de gouvernement était responsable des services à l'enfant et à la famille dans les réserves, ainsi que de l'insatisfaction engendrée par l'aspect peu satisfaisant des arrangements visant la prestation de services à l'enfant dans les réserves. Jusqu'en 1984, c'est un agent des Indiens du ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien qui faisait office d'agence de service à l'enfant dans les réserves.

[8] Le règlement général n° 1 d'Awasis énonce ses objectifs, qui comprennent notamment:

[TRADUCTION]

(i) agir à titre d'agence d'aide à l'enfant indien au sens de la législation du Manitoba sur les services à l'enfant et à la famille et, en tant que telle, exercer les fonctions prévues dans cette législation et toute autre fonction mandatée par

Indian bands served by Awasis and communicated by the board of directors;

(ii) strengthening and unifying Indian families in general and, in particular, those living on or connected to the reserves of the bands, the chiefs of which are members of the corporation;

(iii) striving to ensure that Native children coming into its care are placed within their own communities or with other Native families in Manitoba; and

(iv) assisting in returning to their bands or families Native children who had been placed with a child care agency or family outside Manitoba.

[9] The articles of incorporation of Awasis, as well as the provincial Order in Council, envisage that the agency will provide its services “within the reserves”. However, it has not proved practicable for Awasis to provide most of its services on the reserves.

[10] The number of bands served by Awasis has fluctuated somewhat, but in the material years there were 25, spread over a large area and located in some remote places. The chiefs of the bands that Awasis serves elect the board of directors of Awasis from among themselves. All reside on reserves. Because the distances and locations involved make travel to and from many of the reserves expensive and time-consuming, and there is no suitable accommodation on most of the reserves, the board of directors of Awasis finds it practical and cost-efficient to hold its 10 meetings a year in Thompson, Winnipeg or the town of The Pas.

[11] In addition, because of the remote location of the reserves and their lack of facilities, it is not practicable to administer Awasis, or to develop new programmes and to produce materials, from a reserve. Consequently, its registered office is in Thompson, which is the largest centre of population closest to the majority of the reserves, and it is from here that Awasis is administered, the payroll is prepared and salary cheques issued.

[12] None of the respondents resided on a reserve in the years in question. Indeed, neither Ms. Chevillard,

les bandes indiennes servies par Awasis et communiquée par le conseil d’administration;

(ii) soutenir et unifier les familles indiennes en général et, en particulier, les familles indiennes qui vivent dans les réserves ou qui ont des liens avec les bandes indiennes dont les chefs sont membres de la société;

(iii) s’efforcer d’assurer le placement de tout enfant autochtone confié à la société au sein de sa propre collectivité, ou dans des familles autochtones de la province du Manitoba; et

(iv) aider tout enfant autochtone auparavant confié à une agence de services à l’enfant ou à une famille à l’extérieur du Manitoba à réintégrer sa famille ou sa bande.

[9] Les lettres patentes d’Awasis et le décret du Manitoba portent que l’agence fournit des services «dans les réserves». Toutefois, l’expérience a démontré qu’il n’était pas pratique qu’Awasis fournisse la plupart de ses services dans les réserves.

[10] Le nombre de bandes qui reçoivent les services d’Awasis a fluctué quelque peu, mais il y en avait 25 à l’époque pertinente. Ces bandes sont disséminées sur un large territoire et situées dans des endroits reculés. Ce sont les chefs des bandes en cause qui élisent le conseil d’administration d’Awasis parmi eux. Ils résident tous dans une réserve. Étant donné que les distances et les lieux en cause font que les allers-retours à partir de plusieurs des réserves sont dispendieux et prennent beaucoup de temps, et qu’il n’y a pas de locaux appropriés dans la plupart des réserves, le conseil d’administration tient ses 10 réunions annuelles à Thompson, Winnipeg ou The Pas, pour des raisons pratiques et d’économie.

[11] De plus, étant donné l’emplacement éloigné des réserves et le manque de locaux, il n’est pas pratique d’assurer la gestion d’Awasis ou l’élaboration de nouveaux programmes et la production de matériel à partir d’une réserve. Par conséquent, le siège social est à Thompson, qui est le plus grand centre de population situé le plus près de la majorité des réserves. C’est là que la gestion d’Awasis est assurée, et on y conserve la liste des employés pour établir les chèques de paye.

[12] Aucun des intimés ne résidait dans une réserve durant les années en cause. En fait, M^{mes} Chevillard et

nor Ms. Robinson, has ever lived on a reserve. In the relevant years, four of the respondents, Mr. Monias, Mr. Spence, Ms. St. Denis and Ms. Chevillard, resided in Thompson and worked from Awasis' head office there. Mr. Monias, Mr. Spence and Ms. Chevillard did their banking in Thompson at all times material to this appeal.

[13] Mr. Monias, Mr. Spence and Ms. St. Denis performed some of their work on reserves in the years in question; Ms. Chevillard, who was Awasis' financial manager, did not. Thus, Mr. Monias, a unit supervisor and later the coordinator of Awasis' child and family services programme, spent 15% of his time on reserves. Mr. Spence, who was first a regional services worker, and later director of programmes, spent between 5% and 10% of his time on reserves. Ms. St. Denis, who performed secretarial and clerical duties, spent 75% of her time on reserves after her appointment as senior statistical officer.

[14] The fifth of the respondents, Ms. Robinson, has lived all her life in Winnipeg, where she carried out all her employment duties from Awasis' sub-office as the Winnipeg resource worker for independent bands and, later, as legal assistant to the general counsel of Awasis.

[15] The appeals relate to different but overlapping taxation years. The appeals of Mr. Spence and Ms. St. Denis relate to 1990-1993 inclusive; those of Mr. Monias and Ms. Robinson to 1992-1993; and the appeal of Ms. Chevillard to 1992.

[16] The Crown advised the Court that, because of an example of the availability of the section 87 exemption given in *Revenue Canada Indian Act Exemptions for Employment Income Guidelines*, it did not think it appropriate to pursue its appeals with respect to the portion of the respondents' employment income attributable to the time that they spent on a reserve in the performance of their employment duties. The appeals are therefore concerned only with the portion of the respondents' income that is not directly

Robinson n'ont jamais résidé dans une réserve. Au cours des périodes pertinentes, M. Monias, M. Spence, M^{me} St. Denis et M^{me} Chevillard résidaient à Thompson et y travaillaient au siège social d'Awasis. M. Monias, M. Spence et M^{me} Chevillard avaient leurs comptes bancaires à Thompson durant toute l'époque en cause.

[13] Durant les années en cause, les fonctions de M. Monias, de M. Spence et de M^{me} St. Denis les amenaient à l'occasion dans les réserves; ce n'était pas le cas de l'agent financier d'Awasis, M^{me} Chevillard. M. Monias, un superviseur d'unité qui est par la suite devenu coordonnateur des programmes de services à l'enfant et à la famille d'Awasis, a passé 15 p. 100 de son temps dans les réserves. M. Spence, d'abord agent des services régionaux et ensuite directeur des programmes, a passé 5 à 10 p. 100 de son temps dans les réserves. M^{me} St. Denis, qui s'occupait des fonctions cléricales et de secrétariat, a passé 75 p. 100 de son temps dans les réserves après avoir été nommée agente principale préposée aux statistiques.

[14] La cinquième intimée, M^{me} Robinson, a toujours vécu à Winnipeg, où elle exerçait au bureau d'Awasis les fonctions de responsable des ressources à Winnipeg pour les bandes indépendantes et, plus tard, celles d'assistante juridique à la directrice des affaires juridiques d'Awasis.

[15] Les appels portent sur des années d'imposition différentes, mais qui se recoupent. Les appels de M. Spence et de M^{me} St. Denis portent sur les années 1990 à 1993 inclusivement, ceux de M. Monias et de M^{me} Robinson sur les années 1992 et 1993, et l'appel de M^{me} Chevillard sur l'année 1992.

[16] La Couronne a informé la Cour qu'au vu d'un exemple quant à la possibilité de se prévaloir de l'exemption prévue à l'article 87 qui se trouve au document de Revenu Canada intitulé *Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens: lignes directrices*, elle ne considérait pas approprié de maintenir ses appels quant à la partie du revenu d'emploi des intimés liée au temps passé dans les réserves dans l'exécution de leurs fonctions. Par conséquent, les appels ne portent que sur la partie du revenu des

attribuable to the time that they actually worked on the reserves. However, while the Court must treat the appeals as in part abandoned, I do not necessarily adopt the view of the law on which the Minister seems to have made this concession.

B. LEGISLATION

[17] The following statutory provisions are relevant to the disposition of this appeal.

Indian Act, R.S.C., 1985, c. I-5.

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. [Underlining added.]

Income Tax Act, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1.

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

(a) an amount that is declared to be exempt from income tax by any other enactment of Parliament, other than an amount received or receivable by an individual that is exempt by virtue of a provision contained in a tax convention or agreement with another country that has the force of law in Canada; [Underlining added.]

C. DECISION OF THE TAX COURT

[18] After carefully setting out the facts and the arguments of the parties, the Tax Court Judge relied on the nature of the work performed by the employees and the nature of the employer, Awasis, to conclude that the respondents' employment income was situated on a reserve. He concluded that it was not fatal to the claims that most of the services were rendered by the

intimés qui n'est pas directement attribuable à la période de temps où ils travaillaient dans la réserve. Toutefois, bien que la Cour doive aborder les appels comme ayant été abandonnés en partie, je ne me range pas nécessairement à l'interprétation du droit sur laquelle le ministre semble s'être appuyé pour faire cette concession.

B. LA LÉGISLATION

[17] Voici les dispositions législatives pertinentes pour trancher cet appel:

Loi sur les Indiens, L.R.C. (1985), ch. I-5.

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. [Soulignement ajouté.]

Loi de l'impôt sur le revenu, L.R.C. (1985) (5^e suppl.), ch. 1.

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

a) une somme exonérée de l'impôt sur le revenu par toute autre loi fédérale, autre qu'un montant reçu ou à recevoir par un particulier qui est exonéré en vertu d'une disposition d'une convention ou d'un accord fiscal conclu avec un autre pays et qui a force de loi au Canada; [Soulignement ajouté.]

C. LA DÉCISION DE LA COUR DE L'IMPÔT

[18] Après avoir exposé de façon minutieuse les faits, ainsi que les arguments de chacune des parties, le juge de la Cour de l'impôt s'est appuyé sur la nature des fonctions des employés et sur le type d'employeur qu'est Awasis pour conclure que le revenu d'emploi des intimés était situé sur une réserve. Il a conclu que leurs réclamations ne devaient pas

employees off reserve. The core of the Tax Court Judge's reasons is found at paragraph 31, where he said:

The respective work of each of the [respondents] was performed on the instruction of an employer whose sole purpose and indeed, mandated responsibility, was to benefit Indians on their reserves. That certain of these functions could only be performed off reserve, and this includes both necessary administrative functions as well as the apprehension and provision of assistance for runaway children does not alter that fact . . . Their clients, if one may refer to them as such, are mainly served on the reserve, and the services provided are done so strictly for the improvement of life on the reserve and are not in any sense ancillary services provided to reserve residents.

[19] As for the residency of Awasis, the Tax Court Judge concluded (at paragraphs 25-26) that, since the corporation's head office, administration and board of directors' meetings were off reserve "for sound practical and financial reasons" (paragraph 26), and it was reasonable for the chiefs to meet in Thompson, the Crown's "emphasis on the 'employer's residence' test in the particular circumstances of these appeals is misplaced" (paragraph 26).

[20] Finally, the Judge doubted whether it was appropriate to extend the benefit of section 87 to the two employees, Ms. Chevillard and Ms. Robinson, who had never lived on a reserve, and might therefore be regarded as working in the "commercial mainstream" (paragraph 23). However, he concluded that, despite this doubt, when each of the employees started to work for Awasis, their situations became identical and it would be discriminatory to refuse their section 87 claim on this ground.

D. ANALYSIS

(i) Introduction

[21] It is not necessary to repeat the general principles established by the Supreme Court of Canada for

être rejetées du seul fait que la plupart des services rendus par les employés l'étaient hors des réserves. Au cœur des motifs du juge de la Cour de l'impôt, on trouve le paragraphe 31, qui est rédigé comme suit:

Le travail respectif de chaque appelant était exécuté suivant les directives d'un employeur dont l'unique objet et, de fait, la seule responsabilité, était de servir les Indiens dans leurs réserves. Que certaines de ces fonctions ne puissent être exécutées qu'à l'extérieur des réserves, et cela inclut les fonctions administratives nécessaires et celles qui consistent à appréhender les enfants fugueurs et à leur fournir de l'aide, ne change rien à ce fait [. . .] Leurs clients, si on peut les appeler ainsi, reçoivent les services principalement dans les réserves, et les services fournis sont expressément destinés à améliorer la vie dans la réserve et ne sont d'aucune manière des services accessoires fournis aux résidents des réserves.

[19] Quant à la résidence d'Awasis, le juge de la Cour de l'impôt a conclu (aux paragraphes 25 et 26) que comme le siège social de la société, sa gestion et les réunions de son conseil d'administration n'étaient pas situés dans les réserves, «pour des raisons financières et pratiques valables» (paragraphe 26), et du fait qu'il était raisonnable que les chefs se rencontrent à Thompson, l'«importance accordée par l'intimée au critère de la "résidence de l'employeur" dans les circonstances particulières de ces appels n'est pas fondée» (paragraphe 26).

[20] Finalement, le juge s'est demandé s'il était approprié d'accorder le bénéfice de l'article 87 aux deux employées qui n'avaient jamais vécu dans une réserve, M^{me} Chevillard et M^{me} Robinson, qui pourraient de ce fait être considérées travailler dans le «marché ordinaire» (paragraphe 33). Il a toutefois conclu malgré ce doute que, lorsque chacun des employés ont commencé à travailler pour Awasis, leurs situations sont devenues identiques, et qu'il serait discriminatoire de leur refuser le bénéfice de l'article 87 pour ce motif.

D. ANALYSE

(i) Introduction

[21] Il n'est pas nécessaire de reprendre ici les principes généraux établis par la Cour suprême du

determining the *situs* of intangible property in order to decide whether it is “situated on a reserve” for the purpose of paragraph 87(1)(b) of the *Indian Act*. This Court most recently performed this exercise in the context of employment income in *Shilling v. M.N.R.*, *supra*.

[22] However, before I turn to the application of the connecting factors test, I would make three preliminary observations. First, as La Forest J. said in *Mitchell v. Peguis Indian Band*, [1990] 2 S.C.R. 85, at page 131, the policy underlying section 87 is not to redress generally the economic disadvantages suffered by Indians “by ensuring that Indians may acquire, hold, and deal with property in the commercial mainstream on different terms than their fellow citizens.”

[23] Rather, like the companion provision in section 89 [as am. by R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 17, s. 12], the more limited and specific purpose of section 87 is to protect reserve lands, and Indians’ personal property on a reserve, from erosion, so that the bands are able to sustain themselves on the reserves as economic and social units. Hence, it is fully consistent with legislative policy to apply section 87 to income that is earned by Indians who reside on a reserve from work that is performed on a reserve.

[24] However, once all the connecting factors cease to be located on a reserve, it quickly becomes difficult to link the policy underlying the section 87 exemption to the factual context in which a person acquired the employment income in question. Thus, despite the admonition of La Forest J. in *Mitchell*, *supra*, at page 133, that “it will normally be appropriate to take a fair and liberal approach to the problem whether the paramount location of . . . a chose-in-action is situated on the reserve”, to stretch the benefit of paragraph 87(1)(b) beyond its limited rationale would be likely to produce incoherent and *ad hoc* decisions.

Canada pour déterminer le *situs* de biens incorporels afin de décider s’ils sont «situés sur une réserve» aux fins de l’alinéa 87(1)(b) de la *Loi sur les Indiens*. Ce travail a été fait récemment par notre Cour dans le contexte d’un revenu d’emploi, dans l’arrêt *Shilling c. M.N.R.*, précité.

[22] Toutefois, avant de traiter de l’application du critère des facteurs de rattachement, je veux présenter trois observations préliminaires. Premièrement, comme le juge La Forest l’a déclaré dans l’arrêt *Mitchell c. Bande indienne Peguis*, [1990] 2 R.C.S. 85, à la page 131, l’objectif qui sous-tend l’article 87 n’est pas de remédier à la situation économiquement défavorable des Indiens «en leur assurant le pouvoir d’acquérir, de posséder et d’aliéner des biens sur le marché à des conditions différentes de celles applicables à leurs concitoyens».

[23] On doit plutôt dire qu’à l’instar de la disposition connexe qu’on trouve à l’article 89 [mod. par L.R.C. (1985) (4^e suppl.), ch. 17, art. 12], l’objectif spécifique et plus limité de l’article 87 est de protéger de toute atteinte les terres de la réserve, ainsi que les biens personnels des Indiens situés sur la réserve, afin que les bandes puissent assurer leur subsistance dans les unités économiques et sociales que sont les réserves. Par conséquent, il est tout à fait correct au vu de la politique législative d’appliquer l’article 87 aux revenus gagnés par les Indiens qui résident dans la réserve, dans le cadre d’un travail accompli dans la réserve.

[24] Toutefois, dès que tous les facteurs de rattachement ne se trouvent plus liés à la réserve, il devient rapidement difficile de trouver un lien entre la politique qui sous-tend l’exemption prévue à l’article 87 et le contexte factuel dans lequel une personne a obtenu le revenu d’emploi en cause. Par conséquent, nonobstant le point de vue du juge La Forest exprimé dans l’arrêt *Mitchell*, précité, à la page 133, qu’«il sera normalement approprié d’aborder de façon juste et libérale la question de savoir si l’emplacement prépondérant du bien tangible [. . .] est situé sur une réserve», le fait de porter les limites du bénéfice accordé par l’alinéa 87(1)(b) au-delà du principe limité qui le sous-tend occasionnerait probablement la prise de décisions incohérentes et *ad hoc*.

[25] It is for this reason, in my view, that this Court appears to have upheld a section 87 claim in respect of employment income when its *situs* was in dispute in only two cases, *Canada v. Folster*, [1997] 3 F.C. 269 (C.A.); and *Amos v. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 1 (F.C.A.). In *Folster*, *supra*, the only factor that did not connect the employment income to the reserve was the place where the employees worked, which was then, by happenstance, just off reserve. Similarly, in *Amos*, *supra*, while the employees did not work on the reserve, part of the employer's business was conducted on contiguous reserve land that it had leased from the band with the expectation that employment opportunities for band members would be created in the business. In both *Folster*, *supra*, and *Amos*, *supra*, the employees lived on the reserve adjacent to where they worked.

[26] Second, in *Williams*, *supra*, at page 892, Gonthier J. emphasized that an application of the connecting factors test in the light of the policy underlying section 87 must have regard to the nature of the particular property and the type of tax in question. Hence, for example, an application of the balancing factors test to determine whether tangible property is situated on a reserve must be treated with caution when intangible property is concerned.

[27] Further, in my opinion, the protection of reserve lands from erosion by tax lies closer to the core of section 87 than does the protection of items of individually owned personal property while they are situated on a reserve. Reserve lands, which are communally owned by members of the bands that occupy them (*Blueberry River Indian Band v. Canada (Department of Indian Affairs and Northern Development)*, 2001 FCA 67; [2001] F.C.J. No. 725 (C.A.) (QL), at paragraphs 16-18), represent the Bands' economic base and are critically important to the maintenance of their cultural, spiritual and social life.

[28] I would also note in this context that in *Amos*, *supra*, at paragraph 7, Strayer J.A. concluded by saying that, because the employer had leased reserve land for the purpose of its business, the employment

[25] Selon moi, c'est pour cette raison que notre Cour semble n'avoir accepté une réclamation portant sur un revenu d'emploi en vertu de l'article 87 lorsque son *situs* était contesté que dans deux arrêts, *Canada c. Folster*, [1997] 3 C.F. 269 (C.A.); et *Amos c. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 1 (C.A.F.). Dans l'arrêt *Folster*, précité, le seul facteur qui ne rattachait pas le revenu d'emploi à la réserve était le lieu où l'employé travaillait, qui se trouvait par hasard être à proximité de la réserve. De la même façon, dans l'arrêt *Amos*, précité, bien que les employés ne travaillaient pas dans la réserve, une partie des affaires de l'employeur se traitait sur des terres de la réserve qui lui étaient cédées en location par la bande, l'objectif étant de voir se créer des emplois dans l'entreprise pour les membres de la bande. Dans ces deux arrêts, *Folster*, précité, et *Amos*, précité, les employés vivaient dans la réserve contiguë à leur lieu d'emploi.

[26] Deuxièmement, dans l'arrêt *Williams*, précité, le juge Gonthier a souligné, à la page 892, que l'application du critère des facteurs de rattachement au vu de la politique qui sous-tend l'article 87 doit tenir compte de la nature des biens en cause et des types d'imposition. Par conséquent, pour prendre en exemple, une application du critère qui consiste à soupeser les facteurs de rattachement lorsqu'un bien corporel est situé sur une réserve doit être utilisée avec prudence lorsqu'il s'agit d'un bien incorporel.

[27] De plus, selon moi, la protection des terres de la réserve de toute atteinte par le biais de l'impôt est plus directement visée par l'article 87 que la protection des biens personnels situés sur la réserve. Les terres de la réserve, qui appartiennent conjointement aux membres des bandes qui les occupent (*Bande indienne de la rivière Blueberry c. Canada (Ministère des Affaires indiennes et du Nord canadien)*, 2001 CAF 67; [2001] A.C.F. n° 725 (C.A.) (QL), aux paragraphes 16 à 18), constituent la base économique de la vie de la bande et elles sont essentielles au maintien de sa vie culturelle, spirituelle et sociale.

[28] Je veux aussi faire état dans ce contexte du fait que dans l'arrêt *Amos*, précité, le juge Strayer, J.C.A., a conclu au paragraphe 7 que comme l'employeur avait loué des terres de la réserve pour y conduire ses

in the business of members of the Band that had leased the land:

. . . was directly related to the realization by the Band and its members of their entitlements to the reserve land and, in accordance with the purpose of the tax exemption in section 87, the government should not be able through income taxation to erode income from such use, direct or indirect, of their land as is found in this case.

[29] Thus, Gonthier J.'s statement in *Williams*, *supra*, at page 887, that the purpose of the *situs* test in section 87 is to determine whether the Indian holds the property in question "as part of the entitlement of an Indian *qua* Indian on the reserve" would seem more apposite to reserve lands than to personal property, such as employment income, which is owned by Indians individually.

[30] As to the nature of the tax, the connecting factors may not be balanced in exactly the same way for a transaction-based tax, such as sales tax, that is focussed on a specific transaction at a single point in time, as for income tax, which is levied on money earned over a period.

[31] Third, counsel for the respondents relied on an example illustrating Guideline Four of *Revenue Canada Indian Act Exemptions for Employment Income Guidelines* to support his position. This was the provision to which counsel for the Crown had referred when he advised the Court that the appeals were not being pursued with respect to income that four of the respondents had earned for work performed while on reserves.

[32] However, these appeals must be decided by applying the *Indian Act* and the relevant case law to the particular facts of the case. Since this exercise involves weighing and balancing various connecting factors in a particular factual matrix, it is difficult to attach much weight to an example in the Guidelines, where the facts given are neither complete, nor identical with those in the present case.

affaires, les emplois occupés par les membres de la bande ayant loué les terres:

[. . .] étaient directement liés à la réalisation par la bande et ses membres de leurs droits fonciers sur les terres de la réserve; partant, le gouvernement, en conformité avec l'objectif visé par l'exemption fiscale de l'article 87, ne devrait pas être en mesure de porter atteinte, par le biais de l'impôt, au revenu tiré directement ou indirectement d'une pareille utilisation de leur terre, comme il ressort de ce cas d'espèce.

[29] Par conséquent, la déclaration du juge Gonthier dans l'arrêt *Williams*, précité, à la page 887, que le critère du *situs* à l'article 87 a pour objet de déterminer si l'Indien détient les biens en question «en vertu des droits qu'il possède à titre d'Indien sur la réserve» semblerait s'appliquer plus aux terres de la réserve qu'aux biens personnels, comme le revenu d'emploi, qui sont la propriété personnelle de chaque Indien.

[30] Quant à la nature de l'impôt, les facteurs de rattachement peuvent ne pas être pondérés exactement de la même façon pour une taxe liée à une transaction précise réalisée à un moment donné, comme la taxe de vente, qu'ils le seraient pour l'impôt sur le revenu, qui est perçu sur des sommes gagnées pendant une certaine période de temps.

[31] Troisièmement, les avocats des intimés se sont appuyés sur un exemple qui illustre la ligne directrice n° 4 du document de Revenu Canada, *Exonération du revenu selon la Loi sur les Indiens: lignes directrices*, pour étayer leur point de vue. C'est le texte auquel l'avocat de la Couronne s'est rapporté lorsqu'il a informé la Cour qu'il ne poursuivait pas les appels quant au revenu de quatre des intimés qui était lié au travail effectué dans les réserves.

[32] Toutefois, les présents appels doivent être décidés en appliquant la *Loi sur les Indiens*, ainsi que la jurisprudence pertinente, aux faits de l'affaire. Comme cet exercice suppose la pondération des divers facteurs de rattachement dans une matrice factuelle donnée, il est difficile d'accorder beaucoup de poids à un exemple des Lignes directrices, alors que les faits qu'on y mentionne ne sont ni complets, ni identiques à ceux en cause ici.

(ii) Weighing the Connecting Factors(a) Nature of employment

[33] While the weight to be assigned to particular connecting factors must always depend on the facts of each case, the location and nature of the employment, and the circumstances surrounding it, will generally be very important in situating an Indian's employment income for the purpose of section 87.

[34] Thus, in *Folster, supra*, at paragraph 27, Linden J.A. provided a compelling reason for affording particular weight to this connecting factor:

In my view, having regard for the legislative purpose of the tax exemption and the type of personal property in question, the analysis must focus on the nature of the appellant's employment and the circumstances surrounding it. The type of personal property at issue, employment income, is such that its character cannot be appreciated without reference to the circumstances in which it was earned. [Emphasis added.]

Similarly, in *Bell v. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 32 (F.C.A.), at paragraph 36, Létourneau J.A. said:

. . . the connecting factor that best indicates whether the personal property in question is within the commercial mainstream or not is the nature of the employment and the circumstances surrounding it.

This view was recently reiterated in *Shilling, supra*, at paragraphs 46-52.

[35] A consideration of this connecting factor requires the Court to examine the following aspects of the employees' work.

Location of employment

[36] The first aspect is the location of the performance of the services, or where the employee works. As a result of the Crown's decision to pursue the appeals in part only, the appeals are limited to the employment income earned by the respondents in respect of work performed off reserve.

(ii) La pondération des facteurs de rattachementa) La nature de l'emploi

[33] Bien que le poids à accorder aux facteurs de rattachement particuliers doit toujours dépendre des faits de chaque affaire, l'emplacement et la nature de l'emploi, ainsi que les circonstances y afférentes, seront généralement très importants lorsqu'il s'agit de déterminer où se situe le revenu d'emploi d'un Indien aux fins de l'article 87.

[34] Ainsi, dans l'arrêt *Folster*, précité, le juge Linden, J.C.A., au paragraphe 27, a fait état d'un motif convaincant pour accorder un poids donné à ce facteur de rattachement:

À mon avis, étant donné le but poursuivi par le législateur en créant l'exemption d'impôt et le genre de bien meuble en cause, l'analyse doit porter sur la nature de l'emploi de l'appelante et les circonstances qui s'y rapportent. Le genre de bien meuble en cause, c'est-à-dire le revenu d'emploi, est tel qu'on ne peut juger de sa nature sans se référer aux circonstances dans lesquelles il a été gagné. [Je souligne.]

De la même façon, le juge Létourneau, J.C.A., a déclaré, dans l'arrêt *Bell c. Canada*, [2000] 3 C.N.L.R. 32 (C.A.F.), au paragraphe 36:

[. . .] le facteur de rattachement qui indique le mieux si les biens personnels en question font partie du «marché» se rapporte à la nature de l'emploi et aux circonstances y afférentes.

Ce point de vue a été réitéré récemment dans l'arrêt *Shilling*, précité, aux paragraphes 46 à 52.

[35] La prise en compte de ce facteur de rattachement exige que la Cour examine les aspects suivants du travail des employés.

L'emplacement de l'emploi

[36] Le premier aspect est le lieu où les services sont rendus, ou le lieu où l'employé travaille. Comme la Couronne a décidé de ne poursuivre ces appels qu'en partie, ils sont limités au revenu d'emploi des intimés lié au travail effectué hors des réserves.

[37] There is no doubt that the performance of work off reserve is an indication that the employment income is not situated on a reserve: *Shilling, supra*, at paragraphs 47-48. However, the location of the employment is not in itself determinative: *Bell v. Canada* (1998), 98 DTC 1857 (T.C.C.), at page 1863. If the Minister abandoned the appeals in so far as they relate to income earned while the employees were working on a reserve because he regarded location as determinative, his view of the law was in my opinion incorrect.

[38] In *Folster, supra*, the employment income was held to be situated on a reserve, even though the hospital at which the employee worked was located off reserve. Indeed, the Court allowed the appeal primarily because the trial judge had regarded the fact that the services were not actually rendered on reserve as conclusively situating the employment income off reserve.

[39] However, an assessment of *Folster, supra*, must be made in light of its very particular facts. Connecting factors other than the location of the work performed, including the residency of the employees and of the beneficiaries of their services, pointed clearly to the reserve as the *situs* of the employment income. In addition, the hospital where the employees worked, and which served the medical needs of the reserve, had originally been on the reserve, but when it was rebuilt after a fire it was the subject of a “technical relocation” (paragraph 24) just outside the boundaries of the reserve. I note, parenthetically, that the hospital is now back on the reserve.

[40] In these circumstances, and in light of the policy of section 87, it would surely have been arbitrary to have concluded that the location of the employment precluded the employment income from being situated on a reserve. Similarly, in *Amos, supra*, Strayer J.A. concluded (at paragraph 6) that it would have been “too arbitrary” to withhold the benefit of section 87 from those employees who worked in the part of the business located on leased reserve land, when those whose employment duties were performed on contiguous reserve land were entitled to it.

[37] Il n’y a pas de doute que le fait d’effectuer le travail hors des réserves est une indication que le revenu d’emploi n’est pas situé sur une réserve: *Shilling*, précité, aux paragraphes 47 et 48. Toutefois, le lieu de l’emploi ne permet pas à lui seul de trancher la question: *Bell c. Canada* (1998), 98 DTC 1857 (C.C.I.), à la page 1863. Si le ministre a abandonné les appels en ce qu’ils concernent le revenu gagné lorsque les employés travaillaient dans une réserve du fait qu’il considérait cette question comme déterminante, je suis d’avis que son interprétation de la loi est erronée.

[38] Dans l’arrêt *Folster*, précité, on a conclu que le revenu d’emploi était situé sur la réserve, même si l’hôpital où l’employé travaillait était à l’extérieur de la réserve. En fait, la Cour a accueilli l’appel principalement parce que le juge du procès avait conclu que le fait que les services n’étaient pas rendus dans la réserve était déterminant et situait le revenu d’emploi hors de la réserve.

[39] Il faut toutefois évaluer l’arrêt *Folster*, précité, au vu de ses faits très particuliers. Les facteurs de rattachement autres que le lieu où le travail est effectué, y compris le lieu de résidence des employés et des bénéficiaires de leurs services, indiquaient clairement que la réserve était le *situs* du revenu d’emploi. De plus, l’hôpital où les employés travaillaient, qui répondait aux besoins de la réserve, était à l’origine dans la réserve. Reconstitué après un incendie, il avait fait l’objet d’un «déplacement technique» (paragraphe 24) le situant dans le voisinage immédiat de la réserve. Je note en passant que l’hôpital est à nouveau dans la réserve.

[40] Dans de telles circonstances, et au vu de la politique qui sous-tend l’article 87, il aurait sûrement été arbitraire de conclure que le lieu de l’emploi faisait que le revenu d’emploi ne pouvait être situé sur la réserve. De la même façon, le juge Strayer a conclu, dans l’arrêt *Amos*, précité (au paragraphe 6), qu’il aurait été «trop arbitraire» de ne pas accorder le bénéfice de l’article 87 aux employés qui travaillaient dans le secteur de l’entreprise situé dans la partie de la réserve cédée en location, alors que ceux dont les fonctions étaient exécutées sur les terres adjacentes de la réserve y avaient droit.

[41] The facts of the present case are very different. The factors connecting the income to the reserve are not as strong: in particular, the employees do not reside on the reserve and two have no connection at all with a reserve. Moreover, many of the services are provided at a great distance from the reserves, and not just outside a reserve.

[42] That it was impracticable for the work to be performed on the reserves, as Awasis' articles of incorporation and the Order in Council seem originally to have envisaged, does not enable the Court to proceed on the basis that the employment duties had in fact been performed there. As Rothstein J.A. said in *Desnomie v. Canada* (2000), 186 D.L.R. (4th) 718 (F.C.A.), at paragraph 21:

The necessity argument in effect says that the employer, employee and place of employment would be on a reserve if that were possible and therefore the employment income should be treated as if it were located on a reserve. The difficulty with this argument is that in the circumstances of this case, it does not deal with the issue at hand, namely, whether the appellant's employment income is his property on a reserve. This is a locational, or situs determination, based upon the location of the relevant transaction. [Emphasis added.]

[43] I agree that necessity cannot locate on a reserve the performance of employment duties that were clearly performed off reserve, nor situate employment income on a reserve when the connecting factors clearly point to another location. The fact that the respondent works off reserve is a factor that tends to connect his employment income elsewhere than on a reserve.

Nature of employment services

[44] The nature of the services rendered by the respondent in the course of his employment connects his employment income to reserves. The principal focus of the services provided by Awasis through its employees is to support and strengthen Native families on the reserves, and, in particular, to attend to the social needs of children on the reserves. Reconnecting with their bands children in the care of Awasis, and of other child care agencies, is an important part of Awasis' mandate, and hence of its employees' work.

[41] En l'instance, les faits sont très différents. Les facteurs rattachant le revenu à la réserve ne sont pas aussi marqués: notamment, les employés ne résident pas dans la réserve et deux d'entre eux n'ont aucun lien avec une réserve. De plus, une bonne partie des services sont fournis fort loin des réserves et non juste à l'extérieur de celles-ci.

[42] Le fait qu'il n'était pas pratique de faire le travail dans les réserves, comme les lettres patentes d'Awasis et le décret semblent l'avoir prévu à l'origine, n'autorise pas la Cour à procéder comme si le travail avait en fait été exécuté dans la réserve. Comme l'a déclaré le juge Rothstein, dans l'arrêt *Desnomie c. Canada* (2000), 186 D.L.R. (4th) 718 (C.A.F.), au paragraphe 21:

En pratique dans les faits, l'argument fondé sur la nécessité veut que la résidence de l'employeur et de l'employé, comme le lieu d'emploi, seraient dans la réserve si cela était possible et que, par conséquent, le revenu d'emploi devrait être considéré comme étant situé dans la réserve. Le problème avec cet argument est qu'il n'est pas lié à la question en litige dans les circonstances de la présente affaire, soit celle de savoir si le revenu d'emploi de l'appellant est un bien situé dans une réserve. Il s'agit de déterminer un lieu, un situs, en se fondant sur le lieu des opérations pertinentes effectuées. [Je souligne.]

[43] Je conviens que la nécessité ne peut situer dans une réserve des fonctions qui ont été clairement exécutées hors de la réserve, non plus que situer un revenu d'emploi sur une réserve lorsque les facteurs de rattachement indiquent un autre emplacement. Le fait que l'intimé travaille hors de la réserve est un facteur qui tendrait à rattacher son revenu d'emploi à un endroit situé hors de la réserve.

La nature des services offerts

[44] La nature des services fournis par l'intimé dans le cadre de son emploi rattache son revenu d'emploi aux réserves. L'objectif principal des services qu'Awasis fournit par l'entremise de ses employés est de soutenir et renforcer les familles autochtones vivant dans les réserves et, notamment, de s'occuper des besoins sociaux des enfants dans les réserves. Une partie importante du mandat d'Awasis, et donc du travail de ses employés, consiste à remettre les enfants qui lui ont été confiés en rapport avec leurs bandes. Il

At all material times, nearly all Awasis' employees were Treaty Indians.

[45] Clearly, individuals on the reserves served by Awasis, as well as the reserves themselves viewed as social units, are, as in *Folster, supra*, the immediate beneficiaries of the employees' work. This aspect of the work performed distinguishes the present case from *Desnomie, supra*, where the students supported by the services were off reserve and there was no evidence that they were necessarily intending to return to a reserve.

[46] However, while the employees' work may help to maintain and enhance the quality of life on the reserves for members of the bands living there, it does not necessarily connect the acquisition or use of their employment income to the reserves as physical locations.

Surrounding circumstances

[47] In considering an employee's work as a connecting factor, the Court should not overlook the circumstances surrounding it: *Folster, supra*, at paragraph 27. This consideration ensures that, in weighing the employment factor, the Court assesses the situation as a whole. However, since necessity is relevant only as part of the context in which the services were rendered, it plays a secondary role in the analysis.

[48] Counsel submitted that the rejection of the necessity argument may have been appropriate in *Union of New Brunswick Indians v. New Brunswick (Minister of Finance)*, [1998] 1 S.C.R. 1161, on which *Desnomie, supra*, relied, because the tax in question in that case, sales tax, was imposed on a particular transaction respecting tangible property. However, he argued, it is not appropriate in cases involving income tax, which is not imposed on tangible property and specific transactions, but on an intangible, the receipt of income earned over a period of time. Accordingly, in determining whether a person is entitled to an

en va ainsi des autres services aux enfants. À toutes les époques pertinentes, presque tous les employés d'Awasis étaient des Indiens inscrits.

[45] Il est clair que ce sont les personnes se trouvant dans les réserves où opère Awasis, ainsi que les réserves elles-mêmes envisagées comme des groupes sociaux, qui sont les bénéficiaires directs du travail des employés, comme c'était le cas dans l'arrêt *Folster*, précité. Cet aspect du travail permet de distinguer la présente instance de l'arrêt *Desnomie*, précité, où les étudiants qui obtenaient les services étaient hors de la réserve et aucune preuve ne venait indiquer qu'ils avaient l'intention ferme de retourner vivre dans une réserve.

[46] Toutefois, bien que le travail des employés puisse aider à maintenir ou à améliorer la qualité de vie dans la réserve pour les membres des bandes qui y vivent, ce fait ne vient pas nécessairement rattacher l'acquisition ou l'utilisation de leur revenu d'emploi à la réalité physique des réserves.

Les circonstances y afférentes

[47] En considérant le travail de l'employé comme un facteur de rattachement, la Cour ne peut ignorer les circonstances y afférentes: *Folster*, précité, au paragraphe 27. Ceci vient assurer qu'en pondérant le facteur de l'emploi, la Cour évalue la situation dans son ensemble. Toutefois, comme la nécessité n'est pertinente qu'en tant qu'élément du contexte dans lequel les services sont fournis, elle ne joue qu'un rôle secondaire dans l'analyse.

[48] L'avocat a soutenu que le rejet de l'argument de la nécessité était peut-être approprié dans l'arrêt *Union of New Brunswick Indians c. Nouveau-Brunswick (Ministre des Finances)*, [1998] 1 R.C.S. 1161, sur lequel l'arrêt *Desnomie*, précité, s'appuie, étant donné que la taxe en cause, savoir la taxe de vente, portait sur une transaction donnée visant un bien corporel. Il a toutefois soutenu que cette solution n'est pas appropriée dans des affaires d'impôt sur le revenu, qui ne porte pas sur des biens corporels et des transactions spécifiques, mais sur un bien incorporel, savoir un revenu gagné sur une certaine période de

income tax exemption under section 87, the Court should take into account all the circumstances in which it was earned.

[49] On the basis of this contention, I have had regard, as part of the totality of the circumstances in which the work was performed, to the fact that it was not possible to deliver on the reserves many of the services and programmes provided by the employees of Awasis (such as counselling and court services), and that many of the necessary facilities (group homes and treatment centres, for example) only existed off reserve.

(b) Location and nature of employer

[50] The location of the employer has been regarded as a connecting factor under the analysis mandated by *Williams, supra*. However, in the absence of some evidence of the scope of the employer's activities on the reserve, or some benefit flowing to a reserve from the presence of the employer, it is not a factor to which much weight is apt to be assigned: *Shilling, supra*, at paragraph 35. In particular, an employer's location of convenience on a reserve will do little to connect the employment income to a reserve.

[51] From a corporate perspective, Awasis is located off reserve because its registered office is in Thompson, where, in addition, it is administered and its board of directors' meetings are held. However, the directing minds of the corporation, namely its members and the directors whom they elect, are all chiefs of bands residing on the reserves served by the corporation.

[52] In order to determine whether the employer tends to connect the respondent's employment income to a reserve, it is relevant to have regard to the employer's corporate objects and the circumstances in which it came into existence. The welfare of Indian children on reserves, and the strengthening of their families, closely link the employer to the well-being of the reserves.

temps. Par conséquent, afin de déterminer si une personne a droit à l'exemption de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87, la Cour doit tenir compte de toutes les circonstances entourant l'acquisition du revenu.

[49] Me fondant sur cet argument, j'ai tenu compte, dans le cadre de l'ensemble des circonstances entourant l'exécution du travail, du fait qu'il n'était pas possible de procéder dans les réserves à la prestation de plusieurs des services et programmes fournis par les employés d'Awasis (les conseils psychologiques et l'accès aux tribunaux, notamment), ainsi que du fait que la plupart des installations nécessaires (foyers de groupe et centres de traitement, notamment), ne se trouvent que hors des réserves.

b) L'emplacement et la nature de l'employeur

[50] L'emplacement de l'employeur est considéré comme un facteur de rattachement dans l'analyse prévue par l'arrêt *Williams*, précité. Toutefois, en l'absence d'une preuve au sujet de l'importance des activités de l'employeur dans la réserve, ou d'un bénéfice pour la réserve du fait de la présence de l'employeur, il n'y a pas lieu d'accorder beaucoup de poids à ce facteur: *Shilling*, précité, au paragraphe 35. Notamment, le fait qu'un employeur soit installé *pro forma* dans une réserve ne contribuera pas beaucoup à rattacher le revenu d'emploi à la réserve.

[51] En tant que société, Awasis a son emplacement hors réserve étant donné que son siège social est à Thompson. C'est aussi là que la société est gérée et que se tiennent les réunions du conseil d'administration. Toutefois, les têtes dirigeantes de la société, savoir ses membres et les administrateurs qu'ils élisent, sont tous des chefs de bande qui résident dans les réserves où la société offre ses services.

[52] Afin de déterminer si l'employeur peut rattacher le revenu d'emploi de l'intimé à une réserve, il y a lieu de tenir compte des objectifs de l'employeur et des circonstances qui ont mené à sa création. Le bien-être des enfants indiens dans la réserve, ainsi que le renforcement de leurs familles, rattachent de près l'employeur au bien-être des réserves.

[53] In addition, the unique and strong connection between the employer and the reserves is also evidenced by Awasis' origin in an agreement among the provincial and federal levels of government, and the chiefs of the bands that it was created to serve, and in a provincial Order in Council entrusting to it the statutory powers and duties of a child caring agency for the reserves.

[54] Again, in my view, the fact that Awasis' centre of operation is in Thompson by virtue of the geography and poverty of the reserves that it serves is part of the circumstances surrounding the employer that it is legitimate to consider when determining the weight to be afforded to the location and nature of the employer as a connecting factor.

[55] For the purpose of the present inquiry, Awasis should be regarded as closely linked to reserves through the residency and identity of its members and directors, as well as through the reason for its creation, funding, statutory status, objects and the nature of the services that it provides. However, the fact that Awasis does not conduct its business on a reserve and hence, apparently, provides no employment opportunities on reserves, points to an off-reserve residency and hence weakens the connection between the employer and the reserves for the purpose of determining the *situs* of the respondent's employment income under paragraph 87(1)(b).

[56] I would note, again, the contrast with *Amos*, *supra*, where the employer did conduct its business on reserve land, which had been leased to it for this purpose on the understanding that employment opportunities in the business would thereby be created for members of the Band.

(c) Other connecting factors

[57] Since no other factors connected the employees with reserves, none was canvassed by counsel. I would attach virtually no significance to the location of the branches of the banks from which the employer pays salaries and at which the employees' accounts are credited. Where employees receive their employ-

[53] De plus, le lien exceptionnel et fort entre l'employeur et les réserves est aussi illustré par le fait qu'Awasis est née d'une entente entre les niveaux de gouvernements fédéral et provincial, et les chefs des bandes qu'elle devait servir, ainsi que par un décret provincial qui lui accorde les pouvoirs et responsabilités conférés par la loi à une agence de services à l'enfance dans les réserves.

[54] Encore une fois, selon moi, le fait que le centre des opérations d'Awasis soit à Thompson par suite de facteurs géographiques et de la pauvreté des réserves qu'elle sert fait partie des circonstances afférentes à l'employeur qu'il est légitime d'examiner lorsqu'il faut déterminer le poids à accorder à l'emplacement et à la nature de l'employeur comme facteur de rattachement.

[55] Dans le cadre de l'affaire présente, Awasis doit être considérée comme liée de très près aux réserves du fait de l'identité de ses membres et administrateurs et de leur résidence, des motifs qui ont mené à sa création, de son financement, de son statut d'organisme prévu par la loi, de ses objectifs et de la nature des services qu'elle fournit. Toutefois, le fait qu'Awasis ne conduise pas ses affaires dans une réserve et, semble-t-il, n'offre pas d'emploi dans les réserves, indique que son emplacement est hors réserve, ce qui vient affaiblir le lien entre l'employeur et les réserves aux fins de déterminer le *situs* du revenu d'emploi de l'intimé en vertu de l'alinéa 87(1)b).

[56] Encore une fois, je veux faire remarquer le contraste avec l'arrêt *Amos*, précité, où l'employeur faisait affaires sur les terres de la réserve, qu'on lui avait cédées en location à cette fin, l'objectif étant de voir se créer des emplois dans l'entreprise pour les membres de la bande.

c) Les autres facteurs de rattachement

[57] Étant donné qu'il n'y a pas d'autres facteurs rattachant les employés aux réserves, les avocats n'en ont pas fait état. Je n'attache à peu près pas de signification à l'emplacement des succursales bancaires où l'employeur tire les salaires et où ils sont déposés dans les comptes des employés. Là où les employés

ment income has little, if any, logical connection with the policy underlying section 87.

[58] Since the policy underlying section 87 is to protect the reserves as an economic unit for the members of the bands living there, the residency of employees can be a significant factor in determining the *situs* of employment income. In the present case, none of the respondents resided on a reserve during the taxation years in question and two had lived off reserve all their lives.

[59] However, because the residency of the owner of the personal property is not part of the statutory definition of the scope of section 87, it cannot be a universal requirement. Indeed, it may be clear from the facts that a person's tangible property is situated on a reserve, even though the person does not reside there. The fact that the property is kept on a reserve will normally deprive the owner of the benefit of using it in the commercial mainstream (*Williams, supra*, at page 887), regardless of the owner's residency. However, I would note that in *Mitchell, supra*, at page 133, La Forest J., when apparently speaking of both tangible and intangible property, related the availability of the protections provided by sections 87 and 89 to whether or not there was "a discernible nexus between the property concerned and the occupancy of reserve lands by the owner of that property." [Emphasis added.]

[60] Residency can thus be an important factor in connecting employment income to a reserve, and the fact that an employee does not live on a reserve can indicate that her or his employment income was not acquired or used on a reserve. In both *Folster, supra*, and *Amos, supra*, the employees resided on a reserve. Of course, residency is only one factor and there may be situations where it is outweighed by others, or assumes less significance. I would only add that counsel for the respondents did not deny the propriety of the Court's considering residency in the connecting factors test.

reçoivent leur revenu d'emploi n'a que peu de lien logique, sinon aucun, avec la politique qui sous-tend l'article 87.

[58] Étant donné que la politique qui sous-tend l'article 87 vise à protéger les réserves en tant qu'entités économiques au bénéfice des membres de la bande qui y résident, la résidence des employés peut être un facteur significatif lorsqu'il s'agit de déterminer le *situs* du revenu d'emploi. En l'instance, aucun des intimés ne résidait dans une réserve durant les années d'imposition en cause et deux d'entre eux n'avaient jamais résidé dans une réserve.

[59] Toutefois, la résidence du propriétaire du bien personnel ne peut être une exigence universelle, étant donné qu'elle n'est pas mentionnée dans la définition que la loi donne à la portée de l'article 87. En fait, il peut ressortir clairement des faits que les biens corporels d'une personne sont situés dans la réserve, même si cette personne n'y a pas sa résidence. Le fait que le bien soit situé dans la réserve implique normalement que son propriétaire ne peut en faire un objet de marché ordinaire (*Williams, précité*, à la page 887), quel que soit le lieu de résidence du propriétaire. Toutefois, je veux faire remarquer que dans l'arrêt *Mitchell, précité*, à la page 133, le juge La Forest, qui se réfère semble-t-il tant aux biens corporels qu'aux biens incorporels, a lié la disponibilité des protections fournies par les articles 87 et 89 à la question de savoir s'il y avait «un lien discernable entre le bien en question et l'occupation des terres réservées par le propriétaire de ce bien». [Je souligne.]

[60] Le lieu de résidence peut donc être un facteur important servant à rattacher le revenu d'emploi à une réserve, alors que le fait qu'un employé ne réside pas dans la réserve peut indiquer que son revenu d'emploi n'a pas été acquis ou utilisé dans la réserve. Dans les arrêts *Folster, précité*, et *Amos, précité*, les employés vivaient dans la réserve. Bien sûr, le lieu de résidence n'est qu'un des facteurs et il peut y avoir des situations où ce facteur est déplacé par d'autres qui ont plus de poids, ou reçoit une importance moindre. Je veux simplement ajouter que l'avocat des intimés n'a pas nié le fait que la Cour pouvait tenir compte du lieu de résidence dans le cadre du critère des facteurs de rattachement.

(iii) Striking the Balance

[61] In *Recalma v. Canada* (1998), 158 D.L.R. (4th) 59 (F.C.A.), at paragraph 10, Linden J.A. said:

Where the income is employment or salary income, the residence of the taxpayer, the type of work being performed, the place where the work was done and the nature of the benefit to the Reserve are given great weight.

[62] In my opinion, the nature of the work performed by the respondent and the nature of the employer are closely connected with the reserves. The work is intended to strengthen and maintain families on the reserves and to ensure whenever possible that resources within the community are available to provide the necessary care for children on the reserves when their parents are unable adequately to care for them.

[63] The fact that the employer, Awasis, originated in an agreement between governments and the chiefs of the bands served by Awasis and, under the control of the chiefs, performs the functions of a child caring agency for the reserves, is another factor connecting the respondent's work to the reserves. However, unlike the employer in *Amosai, supra*, Awasis does not benefit the reserves by providing consequential economic benefits for Band members on the reserves, because its administration is located off reserve, albeit by necessity.

[64] Finally, I would note that the Crown did not argue that, because the factors tended to connect the respondent's employment income with more than one reserve, they should be given less weight. This is not a case like *Desnomie, supra*, or *Shilling, supra*, where it was difficult to link the employer or beneficiaries of the services with any reserve.

[65] However, I must weigh the fact that the respondent resides and performs his employment duties off reserve, often at great distances from the reserves served by Awasis, against the undoubted benefits to

(iii) La pondération

[61] Dans l'arrêt *Recalma c. Canada* (1998), 158 D.L.R. (4th) 59 (C.A.F.), au paragraphe 10, le juge Linden, J.C.A., déclare ce qui suit:

Lorsque le revenu est tiré d'un emploi ou qu'il s'agit d'un salaire, le lieu de résidence du contribuable, le type de travail effectué, l'endroit où le travail a été effectué et la nature de l'avantage qu'en tire la réserve ont une très grande importance.

[62] Selon moi, la nature du travail de l'intimé et la nature de l'employeur se rattachent de près aux réserves. L'objectif du travail est de renforcer les familles et d'assurer leur maintien dans les réserves, ainsi que d'assurer autant que possible que les ressources de la communauté sont disponibles pour offrir les soins nécessaires aux enfants dans les réserves lorsque leurs parents ne peuvent s'en occuper de façon adéquate.

[63] Le fait que l'employeur, Awasis, a été créé par suite d'une entente entre les gouvernements et les chefs des bandes auxquelles Awasis offre ses services, ainsi que le fait que cette société est contrôlée par les chefs et a le mandat d'une agence de services à l'enfant dans les réserves, est un autre facteur venant rattacher le travail des intimés aux réserves. Toutefois, contrairement à l'employeur dans l'arrêt *Amos*, précité, Awasis n'offre pas aux réserves des avantages économiques pour les membres qui y vivent, étant donné que sa gestion est située hors réserve, même si elle ne peut faire autrement.

[64] Finalement, je veux faire remarquer que la Couronne n'a pas soutenu qu'il y avait lieu de donner moins de poids aux facteurs en cause du fait qu'ils rattachaient le revenu d'emploi de l'intimé à plus d'une réserve. Il ne s'agit pas ici d'une affaire comme celle de l'arrêt *Desnomie*, précité, ou de l'arrêt *Shilling*, précité, où il était difficile de trouver un lien entre l'employeur ou les bénéficiaires des services et une réserve.

[65] Toutefois, je dois pondérer le fait que l'intimé réside hors réserve et qu'il y exerce ses fonctions, souvent fort loin des réserves auxquelles Awasis offre ses services, avec les bénéfices réels que les résidents

the residents of the reserves from the respondent's services, the identity of the employer and the importance of the services to strengthening the essential social fabric of the reserves. The respondents in this and the related appeals live and work in Thompson and Winnipeg, the same communities as their taxpaying neighbours, Native and non-Native alike.

[66] That the work from which employment income is earned benefits Indians on reserves, and indeed may be integral to maintaining the reserves as viable social units, is not in itself sufficient to situate the employment income there. It is not the policy of paragraph 87(1)(b) to provide a tax subsidy for services provided to and for the benefit of reserves. Rather, it is to protect from erosion by taxation the property of individual Indians that they acquire, hold and use on a reserve, although in the case of an intangible, such as employment income, it is the *situs* of its acquisition that is particularly important.

[67] By enacting paragraph 87(1)(b) Parliament made an important exception to the principle that those similarly situated should be treated in the same way for tax purposes. However, the paragraph cannot be read as exempting from income tax Indians' employment income that was not clearly earned in circumstances that link its acquisition to a reserve as an economic base.

[68] No doubt this is a relatively close case. However, on my reading of the jurisprudence, the benefit of the exemption will not readily survive the fragmentation of the more important connecting factors so as to enable claimants to establish that they are earning their living on a reserve, rather than in the broader Canadian economy. In my opinion, it would be difficult to justify a conclusion that the respondent acquired his employment income on the reserves served by Awasis, when he neither lived, nor worked there.

[69] As I have attempted to explain, the facts before us are very different from those in *Folster*, *supra*, and

des réserves tirent des services de l'intimé, l'identité de l'employeur et le rôle important que ces services jouent dans le renforcement du tissu social fondamental des réserves. Les intimés dans cet appel et dans les appels connexes vivent et travaillent à Thompson et à Winnipeg, les mêmes villes où résident leurs voisins qui paient des impôts, qu'ils soient Autochtones ou non.

[66] Le fait que le travail qui donne lieu au revenu d'emploi soit au bénéfice des Indiens dans les réserves et qu'il puisse être essentiel au maintien des réserves comme groupes sociaux viables, n'est pas en soi suffisant pour situer le revenu d'emploi dans les réserves. La politique qui sous-tend l'alinéa 87(1)(b) n'a pas pour but d'offrir une subvention fiscale aux services fournis aux réserves. Il s'agit plutôt de protéger la propriété que les Indiens peuvent acquérir, conserver et utiliser dans une réserve, de toute atteinte par le biais de l'impôt, bien que dans le cas d'un bien incorporel, comme le revenu d'emploi, c'est le *situs* de son acquisition qui est particulièrement important.

[67] En édictant l'alinéa 87(1)(b), le législateur a créé une exception importante au principe qui veut que les personnes qui sont dans des situations semblables doivent être traitées de la même façon aux fins de l'impôt. Toutefois, cette disposition ne peut être interprétée comme exemptant de l'impôt sur le revenu le revenu d'emploi des Indiens qui n'a pas clairement été gagné dans des circonstances qui lient son acquisition à une réserve en tant qu'unité économique.

[68] Il est clair que la présente affaire soulève un cas frontière. Toutefois, selon mon interprétation de la jurisprudence, le bénéfice de l'exemption ne peut, au vu de la fragmentation des facteurs de rattachement les plus importants, être maintenu afin de permettre aux demandeurs d'établir qu'ils gagnent leur revenu dans une réserve, plutôt que dans l'économie canadienne en général. Selon moi, il serait difficile de justifier une conclusion voulant que l'intimé a obtenu son revenu d'emploi dans les réserves qui sont servies par Awasis, alors qu'il n'y résidait pas et qu'il n'y travaillait pas.

[69] Comme j'ai essayé de l'expliquer, les faits en l'instance sont très différents de ceux que l'on trouve

Amos, supra, the only cases, to the best of my knowledge, so far decided in this Court upholding a section 87 claim to exempt employment income from income tax. Further, while the facts of the present case are closer to those in *McNab v. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52 (T.C.C.), where the section 87 claim was allowed, I would note, without determining whether it was correctly decided, that the appellant in that case resided on a reserve and that some of the services were performed on a reserve.

E. CONCLUSIONS

[70] For the reasons that I have given, it would not be consistent with the purpose of section 87 to conclude that, on the facts of this case, the respondent's employment income is situated on a reserve so as to exempt it from income tax.

[71] Accordingly, I would allow the appeal with costs both below and on appeal, set aside the decision of the Tax Court and restore the Minister's assessment of the respondent's liability to income tax for the years in question, except in respect of that portion of his income attributable to the time that he spent on the reserves in the performance of his employment duties. This latter limitation is because the Crown partly abandoned the appeals, not because I have concluded that the portion of the respondent's employment income attributable to the work that he performed on the reserves necessarily brought it within the scope of the section 87 exemption.

STRAYER J.A.: I agree.

ISAAC J.A.: I agree.

dans l'arrêt *Folster*, précité, et l'arrêt *Amos*, précité, qui sont, au meilleur de ma connaissance, les seules affaires où notre Cour a décidé de faire droit à une réclamation visant à obtenir l'exemption d'un revenu d'emploi de l'impôt sur le revenu en vertu de l'article 87. De plus, bien que les faits de la présente affaire se rapprochent de ceux dans *McNab c. Canada*, [1992] 4 C.N.L.R. 52 (C.C.I.), où l'on a fait droit à une réclamation en vertu de l'article 87, je veux faire remarquer, sans toutefois me prononcer sur la décision elle-même, que l'appelant dans cette dernière affaire résidait dans une réserve et que certains des services étaient effectués dans une réserve.

E. DISPOSITIF

[70] Pour les motifs précités, on ne peut se fonder sur l'objectif de l'article 87 pour arriver à la conclusion qu'au vu des faits de la présente affaire, le revenu d'emploi de l'intimé est situé sur une réserve aux fins de l'exempter de l'impôt sur le revenu.

[71] Par conséquent, j'accueillerais l'appel, avec dépens en première instance et en appel; j'annulerais la décision de la Cour de l'impôt et je rétablirais la cotisation du ministre portant sur l'impôt sur le revenu de l'intimé pour les années en cause, sauf en ce qui concerne la partie de son revenu qui est liée au temps qu'il a passé dans les réserves dans l'exercice de ses fonctions. Cette dernière disposition est liée au fait que la Couronne a abandonné ses appels en partie et non à une conclusion que j'aurais tirée que la partie du revenu d'emploi de l'intimé liée au temps qu'il a passé dans les réserves viendrait nécessairement lui donner droit au bénéfice de l'exemption prévue à l'article 87.

LE JUGE STRAYER, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.

LE JUGE ISAAC, J.C.A.: Je souscris à ces motifs.