

The Attorney General of British Columbia
(*Defendant*) *Appellant*;

and

The Canada Trust Company and Olga Ellett,
executors and trustees of the Estate of
Francis Ely Ellett, deceased (*Plaintiffs*)
Respondents;

and

The Attorney General of Canada, The
Attorney General of Quebec, The Attorney
General of Nova Scotia and The Attorney
General of Manitoba *Intervenors*.

1979: November 29; 1980: June 27.

Present: Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson, Beetz,
Estey and Chouinard JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
BRITISH COLUMBIA

Constitutional law — Taxation — Succession duties — Whether residence of beneficiary within taxing province furnishes sufficient basis for imposition of succession duty where property situated outside province and deceased dies domiciled elsewhere — Whether tax in personam or in rem — Succession Duty Act, R.S.B.C. 1960, c. 372, s. 6A.

The late Francis Ely Ellett died September 2, 1975, domiciled and ordinarily resident in Alberta. By his will he left a life estate to his widow Olga Ellett, domiciled in Alberta, and the remainder to three relatives resident in British Columbia. The estate consisted of personal property located in Alberta, having a gross value of \$236,221. The Minister of Finance of British Columbia, relying upon s. 6A of *The Succession Duty Act*, purported to assess succession duty in the sum of \$30,646. The duty was paid by the executors on behalf of the remaindermen under protest and payment was accompanied by a denial of liability. The executors then issued a statement of claim seeking a declaration that s. 6A was *ultra vires* the Legislative Assembly of British Columbia, and claiming repayment of the sums paid to the Province.

The Supreme Court of British Columbia pronounced s. 6A *ultra vires* of the Province and the appeal was dismissed by a majority by the Court of Appeal. On the appeal to this Court, the following constitutional question was stated: Is s. 6A of *The Succession Duty Act* of

Le procureur général de la
Colombie-Britannique (*Défendeur*) *Appelant*;

et

La Compagnie Trust Canada et Olga Ellett,
exécutrices et fiduciaires de la succession de
feu Francis Ely Ellett (*Demanderesse*)
Intimées;

et

Le procureur général du Canada, le procureur
général du Québec, le procureur général de la
Nouvelle-Écosse et le procureur général du
Manitoba *Intervenants*.

1979: 29 novembre; 1980: 27 juin.

Présents: Les juges Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson,
Beetz, Estey et Chouinard.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE LA
COLOMBIE-BRITANNIQUE

Droit constitutionnel — Droit fiscal — Droits successoraux — La résidence d'un bénéficiaire dans les limites d'une province taxatrice fournit-elle un fondement suffisant à l'imposition de droits successoraux lorsque les biens sont situés à l'extérieur de la province et que le défunt n'y était pas domicilié au moment de son décès? — S'agit-il d'un impôt personnel ou réel? — Succession Duty Act, R.S.B.C. 1960, chap. 372, art. 6A.

Feu Francis Ely Ellett, domicilié en Alberta et y résidant, est décédé le 2 septembre 1975. Par son dernier testament, il a laissé un droit viager à sa veuve, Olga Ellett, domiciliée en Alberta, et le reliquat à trois parents qui résident en Colombie-Britannique. La succession se composait de biens mobiliers situés en Alberta, ayant une valeur brute de \$236,221. S'appuyant sur l'art. 6A de *The Succession Duty Act*, le ministre des Finances de la Colombie-Britannique a voulu prélever des droits successoraux s'élevant à \$30,646. Les droits ont été payés sous réserve par les exécutrices au nom des appelés et le paiement était accompagné d'une dénégation d'assujettissement. Les exécutrices ont alors intenté cette action visant à faire déclarer que l'art. 6A excède les pouvoirs de l'Assemblée législative de la Colombie-Britannique et réclamant le remboursement des sommes payées à la province.

La Cour suprême de la Colombie-Britannique a déclaré l'art. 6A *ultra vires* et la Cour d'appel, à la majorité, a rejeté l'appel. Au pourvoi devant cette Cour, la question constitutionnelle suivante a été formulée: l'article 6A de *The Succession Duty Act* de la Colom-

British Columbia within the legislative competence of the Legislature of British Columbia?

Held: The appeal should be allowed.

The underlying question in the appeal was whether the residence of a beneficiary within a taxing province furnishes a sufficient basis for the imposition of a succession duty where the property is situated outside the province and the deceased dies domiciled elsewhere. The Legislatures of the provinces have authority to make laws in relation to "direct taxation within the Province" (*B.N.A. Act*, s. 92(2)), which encompasses estate tax and succession duties, both of which have been described as direct taxes. In the face of clear authority, it would seem unarguable that a province could levy a succession duty on a beneficiary found within the province, and calculate the tax with reference to the value of property situate elsewhere and passing on the death of a person domiciled elsewhere. If the Canadian Constitution is to be regarded as a living tree and legislative competence as essentially dynamic—which they are—the phrase "within the province" need not be given the construction that it would have borne in 1867, and even if a fixed 1867 category approach be adopted in respect of "direct" and "indirect", there is no authority which would warrant its application in the interpretation of the phrase "within the province" and there is no reason in principle why "persons within the Province" should not also be a permissible subject-matter for succession duty legislation. When a province decides to impose a succession duty, it is not in the position of having to choose to levy a direct tax upon property, or upon the basis of the artificial sub-category, "transmission of property", or upon the beneficiaries. The province may, constitutionally, tax on any or all of these bases, provided always that the subject-matter of the tax is situated within the province.

The correct approach to the identification of the subject-matter of a taxing statute is to examine the Act, as a whole, and not merely the charging sections. Here, in view of the wording of the Act and of the presence of s. 6, which imposes a tax upon property situated within the province and of s. 9, which imposes a tax upon transmission of property, the only reasonable interpretation of s. 6A is that the tax is placed on the beneficiary who is within the province and the measure of that tax is the value of the property bequeathed. The fact that the Legislature chose to proceed by piecemeal amendments, resulting in an inelegant jumble of tax bases and inter-

bie-Britannique relève-t-il de la compétence législative de la législature de la Colombie-Britannique?

Arrêt: Le pourvoi est accueilli.

La question fondamentale dans ce pourvoi est de savoir si la résidence d'un bénéficiaire dans les limites d'une province taxatrice fournit un fondement suffisant à l'imposition de droits successoraux lorsque les biens sont situés à l'extérieur de la province et que le défunt n'y était pas domicilié au moment de son décès. Les législatures des provinces ont le pouvoir de faire des lois relatives à «la taxation directe dans les limites de la province» (*A.A.N.B.*, par. 92(2)), ce qui comprend les impôts sur les successions et les droits successoraux, tous deux qualifiés d'impôts directs. En présence d'une jurisprudence claire, il semble incontestable qu'une province puisse prélever des droits successoraux sur un bénéficiaire qui s'y trouve et en fixer le montant compte tenu de la valeur des biens situés à l'extérieur et transmis au décès d'une personne domiciliée ailleurs. Si la Constitution canadienne doit être considérée comme un arbre et que la compétence législative est essentiellement dynamique—ce qui est le cas—l'expression «dans les limites de la province» ne doit pas nécessairement recevoir l'interprétation qu'elle aurait reçue en 1867, et même si l'on devait adopter la théorie de la catégorie fixée en 1867 relativement au caractère «direct» et «indirect», il n'y a aucun précédent qui permettrait son application à l'interprétation de l'expression «dans les limites de la province». Rien en principe n'empêche que «les personnes dans les limites de la province» puissent être l'objet acceptable d'une loi sur les droits successoraux. Lorsqu'une province décide de prélever des droits successoraux, elle n'a pas à choisir entre prélever un impôt direct sur les biens ou sur une sous-catégorie artificielle, «la transmission des biens», ou sur les bénéficiaires. La province peut constitutionnellement faire l'un ou l'autre ou le tout à la condition que l'objet de l'impôt soit situé dans ses limites.

La bonne manière de procéder pour identifier l'objet d'une loi fiscale est d'examiner la Loi dans son ensemble et non pas seulement les dispositions d'assujettissement. Ici, compte tenu du texte de la Loi, de l'existence de l'art. 6 qui prélève un impôt sur des biens situés à l'intérieur de la province et de l'art. 9 qui impose la transmission des biens, la seule interprétation raisonnable de l'art. 6A est que l'impôt est exigé du bénéficiaire, qui se trouve dans les limites de la province, et que cet impôt est calculé suivant la valeur du bien légué. Le fait que le législateur ait choisi de procéder par modifications fragmentaires, ce qui a entraîné un fouillis

nal inconsistencies, is no reason to frustrate the obvious intention of the Legislature. Therefore, s. 6A imposes an *in personam* tax on a resident beneficiary, and the section is one which the Legislature is entitled to enact.

Bank of Toronto v. Lambe (1887), 12 App. Cas. 575; *Kerr v. Superintendent of Income Tax et al.*, [1942] S.C.R. 435; *Alworth v. Minister of Finance*, [1978] 1 S.C.R. 447, applied; *Burland v. The King; Allyn-Sharpley v. Barthe*, [1922] 1 A.C. 215; *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*, [1933] A.C. 710, distinguished; *City of Halifax v. Fairbanks*, [1928] A.C. 117; *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1978] 2 S.C.R. 545; *R. v. Cotton* (1912), 45 S.C.R. 469; *C.P.R. v. Provincial Treasurer of Manitoba*, [1953] 4 D.L.R. 233; *A.G. for B.C. v. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Edwards v. A.G. of Canada*, [1930] A.C. 124; *Proprietary Articles Trade Association v. A.G. for Canada*, [1931] A.C. 310; *A.G. for British Columbia v. A.G. for Canada*, [1937] A.C. 391; *Martin Service Station Ltd. v. M.N.R.*, [1977] 2 S.C.R. 996; *Harding v. Commissioners of Stamps for Queensland*, [1898] A.C. 769; *R. v. Lovitt*, [1912] A.C. 212; *Winans v. Attorney General*, [1910] A.C. 27; *Toronto General Trusts v. The King*, [1919] A.C. 679; *Royal Trust Co. v. Minister of Finance of British Columbia*, [1922] 1 A.C. 87, referred to.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for British Columbia¹, dismissing an appeal from a judgment of Berger J. Appeal allowed.

H. L. Henderson, E. R. A. Edwards and Marilyn C. Nash, for the appellant.

R. B. Hutchison, for the respondents.

Derek H. Ayles, Q.C., and *James Mabbutt*, for the intervener, the Attorney General of Canada.

Henri Brun and *Jean-François Jobin*, for the intervener, the Attorney General of Quebec.

J. W. Kavanagh, Q.C., and *Mollie Gallagher*, for the intervener, the Attorney General of Nova Scotia.

¹ [1979] 2 W.W.R. 683.

inélégant d'assiettes fiscales et des incohérences internes, n'est pas une raison de faire échec à son intention évidente. Donc, l'art. 6A prélève un impôt personnel sur un bénéficiaire qui réside dans la province et il s'agit d'un article que la législature a le pouvoir d'adopter.

Jurisprudence: arrêts appliqués: *Banque de Toronto c. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *Kerr c. Superintendent of Income Tax et autre*, [1942] R.C.S. 435; *Alworth c. Le ministre des Finances*, [1978] 1 R.C.S. 447; distinction faite avec les arrêts: *Burland c. Le Roi; Allyn-Sharpley c. Barthe*, [1922] 1 A.C. 215; *Provincial Treasurer of Alberta c. Kerr*, [1933] A.C. 710; arrêts mentionnés: *Ville de Halifax c. Fairbanks*, [1928] A.C. 117; *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*, [1978] 2 R.C.S. 545; *R. c. Cotton* (1912), 45 R.C.S. 469; *C.P.R. v. Provincial Treasurer of Manitoba*, [1953] 4 D.L.R. 233; *P.G. de la C.-B. c. Kingcome Navigation Co.*, [1934] A.C. 45; *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Colon*, [1943] A.C. 550; *Edwards c. P.G. du Canada*, [1930] A.C. 124; *Proprietary Articles Trade Association c. P.G. du Canada*, [1931] A.C. 310; *P.G. de la Colombie-Britannique c. P.G. du Canada*, [1937] A.C. 391; *Martin Service Station Ltd. c. M.R.N.*, [1977] 2 R.C.S. 996; *Harding v. Commissioners of Stamps for Queensland*, [1898] A.C. 769; *R. v. Lovitt*, [1912] A.C. 212; *Winans v. Attorney General*, [1910] A.C. 27; *Toronto General Trusts c. Le Roi*, [1919] A.C. 679; *Royal Trust Co. c. Minister of Finance of British Columbia*, [1922] 1 A.C. 87.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique¹, qui a rejeté un appel interjeté du jugement du juge Berger. Pourvoi accueilli.

H. L. Henderson, E. R. A. Edwards et Marilyn C. Nash, pour l'appelant.

R. B. Hutchison, pour les intimées.

Derek H. Ayles, c.r., et *James Mabbutt*, pour l'intervenant, le procureur général du Canada.

Henri Brun et *Jean-François Jobin*, pour l'intervenant, le procureur général du Québec.

J. W. Kavanagh, c.r., et *Mollie Gallagher*, pour l'intervenant, le procureur général de la Nouvelle-Écosse.

¹ [1979] 2 W.W.R. 683.

Dirk Blevins, for the intervener, the Attorney General of Manitoba.

The judgment of the Court was delivered by

DICKSON J.—Two issues are raised in this appeal: the first, a constitutional question as to provincial competence to tax a resident beneficiary to whom property situate outside the province has passed on the death of a person domiciled outside the province; the second, whether s. 6A of *The Succession Duty Act*, R.S.B.C., 1960, c. 372, as amended by 1972 (B.C.) c. 59, imposes an *in personam* tax on a resident beneficiary or an *in rem* tax on property, or the transmission of property, situated outside the province.

I

The late Francis Ely Ellett died September 2, 1975, domiciled and ordinarily resident in Alberta. By his last will he left a life estate to his widow, Olga Ellett, domiciled in Alberta, and the remainder to three relatives resident in British Columbia. The estate consisted of personal property located in Alberta, having a gross value of \$236,221. The Minister of Finance of British Columbia, relying upon s. 6A of *The Succession Duty Act*, as amended, purported to assess succession duty in the sum of \$30,646. The duty was paid by the executors on behalf of the remaindermen under protest and payment was accompanied by a denial of liability. The executors then issued a statement of claim seeking a declaration that s. 6A was *ultra vires* the Legislative Assembly of British Columbia, and claiming repayment of the sums paid to the Province.

The matter came before Berger J., who pronounced s. 6A *ultra vires* the Province². The judge held that the legislative authority of the Province to impose a succession duty on a beneficiary with respect to personal property outside the province is

² (1978), 86 D.L.R. (3d) 267.

Dirk Blevins, pour l'intervenant, le procureur général du Manitoba.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE DICKSON—Deux questions se posent dans ce pourvoi: la première, une question constitutionnelle relative à la compétence d'une province de prélever un impôt sur une personne qui y réside et à qui des biens situés à l'extérieur de la province ont été dévolus au décès d'une personne domiciliée à l'extérieur de la province; la seconde, savoir si l'art. 6A de *The Succession Duty Act*, R.S.B.C., 1960, chap. 372, dans sa forme modifiée par 1972 (B.C.), chap. 59, crée un impôt personnel frappant un bénéficiaire qui réside dans la province et qui reçoit des biens situés à l'extérieur de la province, ou s'il crée un impôt sur ces biens ou sur leur transmission.

I

Feu Francis Ely Ellett, domicilié en Alberta et y résidant, est décédé le 2 septembre 1975. Par son dernier testament il a laissé un droit viager à sa veuve, Olga Ellett, domiciliée en Alberta, et le reliquat à trois parents qui résident en Colombie-Britannique. La succession se composait de biens mobiliers situés en Alberta, ayant une valeur brute de \$236,221. S'appuyant sur l'art. 6A de *The Succession Duty Act*, et ses modifications, le ministre des Finances de la Colombie-Britannique a voulu prélever des droits successoraux s'élevant à \$30,646. Les droits ont été payés par les exécutrices au nom des appelés, sous réserve, et le paiement était accompagné d'une dénégation d'assujettissement. Les exécutrices ont alors intenté cette action visant à faire déclarer que l'art. 6A excède les pouvoirs de l'Assemblée législative de la Colombie-Britannique et réclamant le remboursement des sommes payées à la province.

L'affaire a été entendue par le juge Berger qui a déclaré l'art. 6A *ultra vires*². Le juge a conclu que la compétence législative de la province de prélever des droits successoraux sur un bénéficiaire relativement à des biens mobiliers situés à l'extérieur de

² (1978), 86 D.L.R. (3d) 267.

limited to cases in which the deceased is domiciled within the province at his death. The Attorney General appealed. The appeal was dismissed³, (Lambert J.A. writing, Craig J.A. dissenting; McIntyre J.A., as he then was, in compliance with the provisions of s. 27(1) of the *Court of Appeal Act*, R.S.B.C., 1960, c. 82, had earlier delivered his opinion agreeing with Berger J.).

The constitutional bounds of the provincial taxing powers, in the view of Lambert J.A., are to be determined by reference to what was generally considered in 1867 to be taxation within the province; in 1867, the subject-matter of estate taxes and succession duties was the transmission of property; a transmission could only occur within a province if the deceased was domiciled therein. In the alternative, he held that even if the Province could levy a succession duty on persons, as opposed to the transmission of property, s. 6A did not achieve that purpose. Finally, he held it was impossible to interpret s. 6A in a restricted fashion so as to render it *intra vires*. To construe it as having application only where the deceased was domiciled in the province would be merely to duplicate s. 9 of the Act.

The Attorney General appealed to this Court, with leave of the Court of Appeal of British Columbia. The following constitutional question was stated:

Is s. 6A of *The Succession Duty Act* of British Columbia within the legislative competence of the Legislature of British Columbia?

The Attorney General of Canada, as well as the Attorneys General of Quebec, Nova Scotia and Manitoba, intervened to support the validity of the legislation.

II

The underlying question in the appeal is whether the residence of a beneficiary within a taxing province furnishes a sufficient basis for the imposi-

³ [1979] 2 W.W.R. 683.

la province est limitée aux cas où le défunt est domicilié dans la province au moment de son décès. Le procureur général a interjeté un appel qui a été rejeté³, (motifs du juge Lambert, le juge Craig étant dissident; le juge McIntyre, maintenant juge de la Cour suprême du Canada, avait déposé ses motifs plus tôt, en accord avec ceux du juge Berger, en conformité avec les dispositions du par. 27(1) de la *Court of Appeal Act*, R.S.B.C., 1960, chap. 82).

De l'avis du juge Lambert, les limites constitutionnelles du pouvoir provincial de taxer doivent être déterminées par rapport à ce qui était généralement considéré, en 1867, comme une taxation dans les limites de la province; en 1867, l'objet de l'impôt sur les biens transmis par décès et des droits successoraux était la transmission des biens; une transmission ne pouvait s'effectuer qu'à l'intérieur d'une province si le défunt était domicilié. Subsidiairement, il a conclu que si la province pouvait prélever des droits successoraux sur les personnes, par opposition à des droits sur la transmission des biens, l'art. 6A n'avait pas cet effet. Finalement, il a conclu que l'art. 6A ne se prête pas à l'interprétation restreinte nécessaire pour qu'il relève de la compétence de la province. Si l'article s'applique seulement lorsque le défunt est domicilié dans la province, il fait double emploi avec l'art. 9 de la Loi.

Le procureur général a formé un pourvoi devant cette Cour, sur autorisation de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique. La question constitutionnelle suivante a été formulée:

L'article 6A de *The Succession Duty Act* de la Colombie-Britannique relève-t-il de la compétence législative de la législature de la Colombie-Britannique?

Le procureur général du Canada et les procureurs généraux du Québec, de la Nouvelle-Écosse et du Manitoba, sont intervenus pour appuyer la validité de la loi.

II

La question fondamentale dans ce pourvoi est de savoir si la résidence d'un bénéficiaire dans les limites d'une province taxatrice fournit un fonde-

³ [1979] 2 W.W.R. 683.

tion of a succession duty where the property is situated outside the province and the deceased dies domiciled elsewhere. The argument is that matters of estate, with respect to personalty, are governed by the law of the domicile of the deceased. The property was transmitted to the beneficiaries under Alberta laws; the transmission occurred in Alberta and therefore escaped the grasp of British Columbia. To appreciate the significance of this question, some reference to historical background is required. Under the division of taxing powers contemplated by the *British North America Act, 1867*, both federal Parliament and provincial Legislatures may impose succession duties and both levels have done so. Until 1972, the provinces largely confined themselves to imposing succession duties on (i) property actually situate within the province, (ii) personal property situate outside the province, but passing from a deceased person domiciled in the province to a beneficiary within the province. This latter form of tax is commonly known as a tax on "transmissions".

Until 1972, Ontario, Quebec and British Columbia levied succession duties on both bases. On January 1 of that year, the federal government abolished federal estate and gift taxes and withdrew from the field. In an effort to capture the revenues thus freed, six more provinces—Manitoba, Saskatchewan and the four Atlantic provinces—entered the field and passed basically uniform succession duty Acts. These Acts are said to contain provisions taxing on the basis of the residence of the beneficiary. In this context, the Province of British Columbia enacted, in mid-1972, s. 6A, and certain other amendments to its *Succession Duty Act*. The Province thereby sought to wield, in the succession duty field, a power not theretofore exercised, and to avail itself of what it submits is the potential offered by s. 92(2) of the *B.N.A. Act*.

ment suffisant à l'imposition de droits successoraux lorsque les biens sont situés à l'extérieur de la province et que le défunt n'y était pas domicilié au moment de son décès. L'argument est que les questions de succession, relativement aux biens meubles, sont régies par la loi du domicile du défunt. Les biens ont été transmis aux bénéficiaires en vertu des lois de l'Alberta; la transmission s'est produite en Alberta et échappe donc à la compétence de la Colombie-Britannique. Pour saisir l'importance de cette question, un rappel historique est nécessaire. Aux termes du partage des pouvoirs en matière de taxation prévu par l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, le Parlement fédéral et les législatures provinciales peuvent prélever des droits successoraux et les deux paliers l'ont fait. Jusqu'en 1972, les provinces se sont principalement limitées aux droits successoraux sur (i) les biens réellement situés dans les limites de la province, (ii) les biens mobiliers situés à l'extérieur de la province mais transmis par une personne décédée alors qu'elle est domiciliée dans la province à un bénéficiaire qui y est également domicilié. Cette dernière forme d'impôt est généralement désignée comme impôt sur les «transmissions».

Jusqu'en 1972, l'Ontario, le Québec et la Colombie-Britannique ont prélevé des droits successoraux sur ces deux fondements. Le 1^{er} janvier de cette année-là, le gouvernement fédéral a aboli l'impôt sur les dons et sur les successions et s'est retiré du domaine. Pour tenter de récupérer les revenus ainsi libérés, six autres provinces—le Manitoba, la Saskatchewan et les quatre provinces de l'Atlantique—se sont emparées du domaine et ont adopté des lois fondamentalement uniformes sur les droits successoraux. Ces lois contiennent apparemment des dispositions d'imposition en fonction de la résidence du bénéficiaire. Dans ce contexte, la province de la Colombie-Britannique a édicté, vers le milieu de 1972, l'art. 6A et a apporté certaines autres modifications à sa *Succession Duty Act*. La province a ainsi cherché à utiliser, dans le domaine des droits successoraux, un pouvoir qui n'avait pas encore été exercé et à se prévaloir de ce qu'elle prétend être une possibilité qu'offre le par. 92(2) de l'*A.A.N.B.*

In 1977, *The Succession Duty Act* of British Columbia was repealed; so too the Acts of six other provinces. Lest the question be thought largely academic, however, it should be noted that there exists presently in Quebec a provision (*Loi sur les droits successoraux*, 1978 (Qué.), c. 37, art. 3) having substantially the same import as s. 6A of the former British Columbia Act. There is also, of course, nothing to prevent any province re-introducing the repealed legislation.

III

The Legislatures of the Provinces have authority to make laws in relation to "Direct Taxation within the Province . . ." by virtue of head 2 of s. 92 of the *B.N.A. Act*. On the aspect of "Direct Taxation", the trial judge correctly observed that the Province has power to impose direct taxes on persons within the province and on property within the province; this jurisdiction encompasses estate tax and succession duties, both of which have been described as direct taxes: *per* Viscount Cave L.C. in *City of Halifax v. Fairbanks Estate*⁴, at p. 125. Succession duty taxes beneficiaries. It is demanded from the very person who it is intended should pay it. There is no one to whom the beneficiary can pass on the burden. On general principles then, the tax imposed by s. 6A qualifies as a direct tax; see *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. v. The government of Saskatchewan*⁵. The trial judge found it to be a direct tax and this finding was not disturbed by the Court of Appeal.

The starting point for examination of the aspect of "within the Province" is the statement of Anglin C.J. in *Rex v. Cotton*⁶, at p. 536:

In order that a provincial tax should be valid under the *British North America Act*, in my opinion the subject of taxation must be within the province.

⁴ [1928] A.C. 117.

⁵ [1978] 2 S.C.R. 545.

⁶ (1912), 45 S.C.R. 469.

En 1977, *The Succession Duty Act* de la Colombie-Britannique de même que les lois correspondantes de six autres provinces ont été abrogées. De crainte que la question ne soit considérée comme essentiellement théorique, il convient de souligner qu'il existe présentement au Québec une disposition de la *Loi sur les droits successoraux*, 1978 (Qué.), chap. 37, art. 3 qui a substantiellement la même portée que l'art. 6A de l'ancienne loi de la Colombie-Britannique. Et, bien sûr, rien n'empêche une province d'adopter à nouveau une loi abrogée.

III

Les législatures des provinces ont le pouvoir de faire des lois relatives à «La taxation directe dans les limites de la province . . .» en vertu du par. 92(2) de l'*A.A.N.B.* Sur l'aspect de la «taxation directe», le juge de première instance a fait remarquer avec raison que la province a le pouvoir de prélever des impôts directs sur les personnes et sur les biens dans les limites de la province; cette compétence comprend les impôts sur les successions et les droits successoraux, tous deux qualifiés d'impôts directs: le vicomte Cave, lord chancelier, dans *Ville de Halifax c. Succession Fairbanks*⁴, à la p. 125. Les droits successoraux visent les bénéficiaires. Ils sont imposés à la personne même qui doit les payer. Il n'y a personne sur qui le bénéficiaire peut les répercuter. Ainsi, selon les principes généraux, l'impôt que prélève l'art. 6A remplit les conditions d'un impôt direct; voir *Canadian Industrial Gas & Oil Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*⁵. Le juge de première instance a conclu qu'il s'agissait d'un impôt direct et cette conclusion n'a pas été modifiée par la Cour d'appel.

L'examen de l'aspect «dans les limites de la province» doit commencer par la déclaration du juge en chef Anglin dans *Rex c. Cotton*⁶, à la p. 536:

[TRADUCTION] Pour qu'un impôt provincial soit valide selon l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*, l'objet de la taxation doit, à mon avis, être situé dans les limites de la province.

⁴ [1928] A.C. 117.

⁵ [1978] 2 R.C.S. 545.

⁶ (1912), 45 R.C.S. 469.

The validity of this principle of constitutional law has never been questioned. It has long been recognized that a person may be the subject-matter of a tax and that a province may validly impose a tax on any person found within its borders. Indeed, the ultimate burden of any property tax or so-called "tax on transmissions" falls upon persons. The constitutionality of a tax imposed on a person found within the province is unaffected by the mere fact that the *quantum* of tax is measured by extra-provincial attributes.

These fundamentals of constitutional law were first given expression almost one hundred years ago by the Privy Council in *Bank of Toronto v. Lambe*⁷, where Lord Hobhouse stated:

... class 2 of sect. 92 does not require that the persons to be taxed by Quebec are to be domiciled or even resident in Quebec. Any person found within the province may legally be taxed there if taxed directly. This bank is found to be carrying on business there, and on that ground alone it is taxed ... the legislature has not chosen ... to leave the amount of tax to be ascertained by variable accounts of any uncertain standard. It has adopted its own measure ... The banks are to pay so much, not according to their capital, but according to their paid-up capital, and so much on their places of business. (pp. 584-5)

While this statement may require some qualification in respect of artificial persons in the light of later cases, it stands unchallenged in respect of natural persons.

In *Kerr v. Superintendent of Income Tax and Attorney-General for Alberta*⁸, at p. 439, this Court upheld a provincial statute imposing a tax assessed by reference to extra-provincial sources of income. Rinfret J. stated:

... the person is validly charged because he is a resident within the province; and it must be conceded that the legislature in such a case may use the foreign property together with the local property as the standard by

La validité de ce principe de droit constitutionnel n'a jamais été contestée. Il est depuis longtemps reconnu qu'une personne peut faire l'objet d'un impôt et qu'une province peut valablement prélever un impôt sur toute personne qui se trouve dans les limites de ses frontières. En fait, c'est sur les personnes que retombe en définitive le poids de tout impôt sur les biens ou sur ce qu'on appelle «la transmission de biens». Le simple fait que l'assiette de l'impôt est fixée en fonction d'éléments extra-provinciaux ne change rien à la constitutionnalité d'un impôt prélevé sur une personne qui se trouve dans les limites d'une province.

Ces principes de droit constitutionnel ont été formulés pour la première fois il y a près de cent ans par le Conseil privé dans l'arrêt *Banque de Toronto c. Lambe*⁷ où lord Hobhouse a déclaré:

[TRADUCTION] ... la catégorie n° 2 de l'article 92 n'exige aucunement que les personnes imposées soient domiciliées ou même résidentes au Québec. Toute personne se trouvant dans la province peut légalement y être imposée, si elle est imposée directement. Cette banque se trouve à y faire des affaires, et c'est sur ce fait seulement qu'elle est imposée ... la législature n'a pas ... voulu faire dépendre l'impôt de comptes pouvant varier ou de quelque autre norme incertaine. Elle a fixé sa propre norme, ... Les banques doivent payer tant, non pas en fonction de leur capital, mais en fonction de leur capital versé, et tant pour leurs places d'affaires. (aux pp. 584 et 585)

Bien que cette déclaration puisse exiger certaines réserves relativement aux personnes morales compte tenu de la jurisprudence subséquente, elle demeure incontestée relativement aux personnes physiques.

Dans *Kerr c. Superintendent of Income Tax et Procureur général de l'Alberta*⁸, (à la p. 439), cette Cour a maintenu une loi provinciale qui prélevait un impôt dont le calcul tenait compte de sources de revenu extra-provinciales. Le juge Rinfret a dit:

[TRADUCTION] ... la personne est valablement cotisée parce qu'elle réside dans les limites de la province; et il faut admettre qu'en pareil cas, la législature peut utiliser des biens étrangers et des biens locaux comme mesure

⁷ (1887), 12 App. Cas. 575.

⁸ [1942] S.C.R. 435.

⁷ (1887), 12 App. Cas. 575.

⁸ [1942] R.C.S. 435.

which the person resident within the province is to be charged.

The legality of the tax, under those circumstances, results from the fact that the person is found within the province.

The principle was applied in *C.P.R. v. Provincial Treasurer of Manitoba*⁹, at pp. 236-7, by Freedman J., as he then was, and recently affirmed by this Court in *Alworth v. Minister of Finance*¹⁰, where Laskin C.J., speaking for a unanimous Court, stated:

In short, it was open to a Province to impose a tax on persons in the Province and to measure it by extra-provincial attributes without the tax losing its character as taxation within the Province.

Moreover, a Province is not put to a choice of imposing a direct tax on persons or on property (or income) but may constitutionally tax on both bases. (p. 451)

In the face of clear authority, it would seem unarguable that a province could levy a succession duty on a beneficiary found within the province, and calculate the tax with reference to the value of property situate elsewhere and passing on the death of a person domiciled elsewhere.

It is true that the cases above cited all dealt with taxes other than succession duties. It becomes necessary, therefore, to consider whether there is, in constitutional theory, any compelling reason to regard succession duties as a separate and distinct category to which general principles regarding the scope of s. 92(2) are inapplicable.

It should be observed *in limine* that the views of the British Columbia Courts in this case run counter to scholarly opinion expressed in a lengthy series of articles which assert the legislative competence of the provinces to impose succession duties on the basis of the residence of the beneficiary.

⁹ [1953] 4 D.L.R. 233 (Man. Q.B.).

¹⁰ [1978] 1 S.C.R. 447.

de la cotisation de la personne qui réside dans les limites de la province.

La légalité de l'impôt, dans ces circonstances, résulte du fait que la personne se trouve dans les limites de la province.

Le principe a été appliqué dans l'arrêt *C.P.R. v. Provincial Treasurer of Manitoba*⁹, aux pp. 236 et 237, par le juge Freedman, dont c'était alors le titre, et récemment confirmé par cette Cour dans l'arrêt *Alworth c. Le ministre des Finances*¹⁰, où le juge en chef Laskin, rendant le jugement unanime de cette Cour, a dit:

En bref, il était loisible à une province de prélever un impôt sur les personnes dans la province et d'en fixer l'assiette compte tenu d'éléments extra-provinciaux sans que l'impôt perde son caractère de taxation dans les limites de la province.

Au surplus, une province n'a pas à choisir entre prélever un impôt direct sur les personnes ou le prélever sur les biens (ou les revenus); elle peut, constitutionnellement, faire les deux. (p. 451)

En présence d'une jurisprudence claire, il semble incontestable qu'une province puisse prélever des droits successoraux sur un bénéficiaire qui s'y trouve et en fixer le montant compte tenu de la valeur des biens situés à l'extérieur et transmis au décès d'une personne domiciliée ailleurs.

Il est vrai que les arrêts susmentionnés concernaient tous des impôts autres que des droits successoraux. Il devient donc nécessaire de se demander s'il existe, en théorie constitutionnelle, des raisons qui nous obligent à considérer les droits successoraux comme une catégorie indépendante et distincte à laquelle les principes généraux concernant la portée du par. 92(2) ne s'appliquent pas.

Il faut faire remarquer au départ que les opinions des cours de la Colombie-Britannique dans cette affaire vont à contre-courant des thèses savantes formulées dans une longue série d'articles portant que les provinces ont la compétence législative pour prélever des droits successoraux sur la base de la résidence du bénéficiaire.

⁹ [1953] 4 D.L.R. 233 (B.R. Man.).

¹⁰ [1978] 1 R.C.S. 447.

In 1926, H. E. Manning, writing in [1926] 3 D.L.R. 449, stated, at p. 452:

It is clear that the tax may be imposed on the beneficiary as a person, employing the amount of his interest in the estate as the measure of the tax (*Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575) . . .

and at p. 456:

Where the decedent was not but the beneficiary is domiciled within the jurisdiction the *mobilier* rule clearly does not apply. *Lambe's case, supra*, doubtless makes it *intra vires* the Legislature to impose a tax upon the beneficiary personally, but the Provinces do not usually see fit to attempt such taxation in express terms.

The reason suggested for not levying such a tax was that enforcement would be impossible, because provincial authorities would not be aware of the fact of death outside the province when there was no property in the province. This consideration, perhaps of practical concern, is extraneous, however, to the question of constitutional competence.

J. R. Anderson wrote in "Succession Duties—Double Taxation" (1937), 15 Can. Bar. Rev. 620, at p. 624:

Where the beneficiary is resident in the province but the decedent was not so resident, and the property is outside the province, the provinces do not as a rule attempt to tax the transmission to the beneficiary. It is doubtless *intra vires* the Legislature to impose a tax upon the beneficiary personally, but the provinces do not usually see fit to attempt such taxation in express terms.

In 1934, Dean John Falconbridge wrote in "Administration and Succession in the Conflict of Laws" in (1934), 12 Can. Bar. Rev. 67, at p. 72:

In the case of a province of Canada, however, the legislative power is territorially limited. The provincial legislature may impose a tax upon a person within the province or upon property within the province; . . .

En 1926, H. E. Manning a écrit dans [1926] 3 D.L.R. 449, à la p. 452:

[TRADUCTION] Il est certain que l'impôt peut être prélevé sur le bénéficiaire en tant que personne; on se sert alors de la valeur de son intérêt dans les biens pour fixer le montant de l'impôt (*Banque de Toronto c. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575) . . .

et à la p. 456:

[TRADUCTION] Lorsque le défunt n'est pas domicilié dans les limites de la juridiction à son décès mais que le bénéficiaire y est domicilié, la règle relative aux biens meubles ne s'applique évidemment pas. L'arrêt *Lambe*, précité, établit indubitablement que la législature a le pouvoir de prélever un impôt personnel sur le bénéficiaire, mais les provinces ne jugent généralement pas approprié d'essayer de prélever un tel impôt en termes exprès.

La raison invoquée pour ne pas lever un tel impôt était qu'il serait impossible de le percevoir, parce que les autorités provinciales ne seraient pas informées du décès survenu à l'extérieur de la province lorsqu'aucun bien n'y est situé. Cette considération, peut-être d'un intérêt pratique, est toutefois étrangère à la question de la compétence constitutionnelle.

J. R. Anderson a écrit dans «Succession Duties—Double Taxation» (1937), 15 Rev. Bar. Can. 620, à la p. 624:

[TRADUCTION] Lorsque le bénéficiaire réside dans la province mais que le défunt n'y résidait pas, et que les biens sont situés à l'extérieur de la province, les provinces n'essaient pas, en règle générale, d'imposer la transmission dans les mains du bénéficiaire. Sans aucun doute la législature a le pouvoir de prélever un impôt personnel sur le bénéficiaire, mais les provinces ne jugent généralement pas approprié d'essayer de prélever un tel impôt en termes exprès.

En 1934, le doyen John Falconbridge a écrit dans «Administration and Succession in the Conflict of Laws» (1934), 12 Rev. Bar. Can. 67, à la p. 72:

[TRADUCTION] Cependant, dans le cas d'une province du Canada, le pouvoir législatif se limite à son territoire. La législature provinciale peut prélever un impôt sur une personne dans les limites de la province ou sur des biens dans les limites de la province; . . .

Dean Vincent C. MacDonald, in an article entitled "Taxation Powers in Canada", appearing at (1941), 19 Can. Bar. Rev. 75, cites with approval (at p. 91) Dean Falconbridge's three classes of succession duties, the third of which is:

(c) A Province may impose a direct tax *on persons* domiciled or resident in the Province in respect of the *transmission* to them of property under or by virtue of Provincial law.

and elaborates in a footnote:

Since a tax on transmission is really a tax on the *person* to whom it takes place the rule that the subject-matter must be within the Province is satisfied if the beneficiary is resident or domiciled within. For similar rules by another Canadian authority see QUIGG, SUCCESSION DUTIES IN CANADA, 2nd ed., at p. 40.

The same general views were stated by the present Chief Justice of this Court, then Professor Laskin, writing in (1941), 19 Can. Bar. Rev. 617, at p. 618 and p. 625, and in (1960), Can. Tax. Found. 171, at p. 173. See also LaForest (1967), Can. Tax Papers, at p. 86 and p. 119; Bale (1977), 55 Can. Bar Rev. 1; (1978), 56 Can. Bar Rev. 652; (1979), 4 E.T.R. 83; Goodman (1972), Can. Tax Papers; the Ontario Committee on Taxation (Smith Report) (1967) vol. 3, p. 148.

In 1973, the Advisory Committee on Succession Duties (Langford Committee) concluded, at p. 48:

The opinions which the Committee has received indicate that such a tax, on what is sometimes referred to as an "accessions basis" is undoubtedly valid constitutionally. If Ontario is entitled to levy an income tax on residents of Ontario in respect of their foreign income, (which is indisputable), it is also entitled to levy succession duty on such residents in respect of their inheritances of property situated outside Ontario. This type of tax is often called on tax on "accessions".

Any distinction, for constitutional purposes, between receipt of income and receipt of capital in

Dans un article intitulé «Taxation Powers in Canada», paru à (1941), 19 Rev. Bar. Can. 75, le doyen Vincent C. MacDonald énumère, en les approuvant (à la p. 91), les trois catégories de droits successoraux du doyen Falconbridge, dont voici la troisième:

[TRADUCTION] c) Une province peut prélever un impôt direct *sur les personnes* qui y sont domiciliées ou qui y résident relativement à la *transmission* de biens qui leur est faite en vertu ou aux termes d'une loi provinciale.

et poursuit dans une note en bas de page

[TRADUCTION] Puisqu'un impôt sur la transmission est en réalité un impôt sur la *personne* à qui elle est faite, la règle que l'objet doit être dans les limites de la province est respectée si le bénéficiaire réside ou est domicilié dans les limites de la province. On trouve des règles semblables chez un autre auteur canadien QUIGG, SUCCESSION DUTIES IN CANADA, 2^e éd., à la p. 40.

Les mêmes opinions générales ont été formulées par l'actuel Juge en chef de cette Cour, le professeur Laskin à l'époque, écrivant dans (1941), 19 Rev. Bar. Can. 617, aux pp. 618 et 625, et dans (1960), Can. Tax. Found. 171, à la p. 173, voir également LaForest (1967), Can. Tax Papers, aux pp. 86 et 119; Bale (1977), 55 Rev. Bar. Can. 1 (1978), 56 Rev. Bar. Can. 652; (1979), 4 E.T.R. 83; Goodman (1972), Can. Tax Papers; Ontario Committee on Taxation (le rapport Smith) (1967), Vol. 3, à la p. 148.

En 1973, l'Advisory Committee on Succession Duties (la Commission Langford) a conclu à la p. 48:

[TRADUCTION] Les opinions que la Commission a reçues montrent qu'un tel impôt, sur ce que l'on appelle parfois «un droit d'accession» est sans aucun doute valide du point de vue constitutionnel. Si la province de l'Ontario peut prélever des impôts sur les revenus étrangers des personnes qui y résident (ce qui est incontestable), elle peut également prélever des droits successoraux sur ces personnes relativement aux biens situés à l'extérieur de l'Ontario et qui leur sont transmis par succession. Ce type d'impôt est souvent qualifié d'impôt sur les «accessions».

Toute distinction, à des fins constitutionnelles, entre une entrée de revenu et une entrée de capital

the nature of a bequest, indeed seems tenuous. It is not apparent why any additional limitation should be placed on the powers of taxation of the province in the matter of succession duties. Two strands of argument were relied on in the Courts below in concluding that succession duties are an exception to the general principles discussed above.

Mr. Justice Lambert's principal line of reasoning proceeded as I have earlier indicated. The phrase "within the Province" must be given the construction that the phrase would have borne in 1867; succession duties were familiar taxes in 1867 and the subject-matter was regarded as "transmissions"; a transmission in 1867 was within a province only if the deceased died there; consequently, succession duties have been permanently categorized and are "within the Province" only when the deceased dies domiciled within the province. Mr. Justice Lambert's secondary ground of decision, and the principal ground for Mr. Justice Berger, is that the authorities, in particular the decisions of the Privy Council in *Burland v. R.*; *Alleyn-Sharples v. Barthe*¹¹, and *Provincial Treasurer of Alberta v. Kerr*¹², had conclusively decided that the power of the Province to impose succession duties under s. 92(2) on beneficiaries domiciled in the province in respect of the transmission to them of property situate outside the province was limited to cases where the deceased was also domiciled in the province.

In reaching his conclusion as to the correct approach to the construction of the phrase "within the Province", Mr. Justice Lambert relied solely on *Halifax v. Fairbanks*, *supra*, and the statement of Viscount Cave that if a tax was generally considered to be a direct tax in 1867, then it was a direct tax for the purpose of s. 92(2), no matter how the burden of the tax fell. There are, with respect, in my view, two observations to be made in this regard.

First, the *Fairbanks* notion of fixed categories of taxes was substantially cut back in *Attorney General for British Columbia v. Kingcome Navigation*

sous forme de legs, semble vraiment subtile. On ne voit pas pourquoi on devrait imposer des restrictions additionnelles aux pouvoirs de taxation des provinces en matière de droits successoraux. Les cours d'instance inférieure se sont appuyées sur deux types d'arguments pour conclure que les droits successoraux sont une exception aux principes généraux analysés plus haut.

Le principal point du raisonnement du juge Lambert est celui que j'ai déjà indiqué. L'expression «dans les limites de la province» doit recevoir l'interprétation qu'elle aurait reçue en 1867; les droits successoraux étaient des impôts ordinaires en 1867 et l'objet en était les «transmissions»; en 1867, une transmission s'opérait dans les limites de la province seulement si le défunt y décédait; par conséquent, les droits successoraux ont été définitivement classés et sont «dans les limites de la province» seulement lorsque le défunt y était domicilié au moment de son décès. Le motif de décision secondaire du juge Lambert et le motif principal du juge Berger est que selon la jurisprudence concluante, en particulier les arrêts du Conseil privé, *Burland c. R.*; *Alleyn-Sharples c. Barthe*¹¹, et *Provincial Treasurer of Alberta c. Kerr*¹², le pouvoir de la province de prélever des droits successoraux en vertu du par. 92(2) sur les bénéficiaires domiciliés dans les limites de la province, relativement à des transmissions qui leur sont faites de biens situés à l'extérieur de la province, est limité au cas où le défunt était également domicilié dans les limites de la province.

En statuant sur la bonne interprétation de l'expression «dans les limites de la province», le juge Lambert s'est appuyé uniquement sur l'arrêt *Halifax c. Fairbanks*, précité, et la déclaration du vicomte Cave que si un impôt était généralement considéré être un impôt direct en 1867, alors c'était un impôt direct aux fins du par. 92(2), peu importe sur qui retombait l'obligation de le payer. A mon avis, deux remarques s'imposent à ce sujet.

D'abord, la notion de catégories fixes d'impôts exprimée dans l'arrêt *Fairbanks* a été considérablement réduite dans l'arrêt *Procureur général de*

¹¹ [1922] 1 A.C. 215.

¹² [1933] A.C. 710.

¹¹ [1922] 1 A.C. 215.

¹² [1933] A.C. 710.

*Co.*¹³, where the Privy Council held, in effect, that there is but one test to determine whether a tax is direct or not and the test is that of John Stuart Mill. Professor Frank Scott noted in (1934), 12 Can. Bar. Rev. 303, at p. 305, that this restating of the *ratio decidendi* in the *Fairbanks* case amounted to a virtual overruling and commented: "Henceforth it appears that the question of what the tax was universally considered to be in 1867 is irrelevant." In *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*¹⁴, Viscount Simon L.C. stated, at p. 565, that Lord Cave's reference in *Fairbanks* to "two separate and distinct categories" of taxes should not be understood as relieving the courts from the obligation of examining the real nature and effect of the particular tax in the present instance.

Second, even if a fixed 1867 category approach be adopted in respect of "direct" and "indirect", I know of no authority which would warrant its application in the interpretation of the phrase "within the Province".

It has been stated repeatedly on high authority that a constitutional document must remain flexible and elastic, in the words of Lord Sankey in *Edwards v. Attorney General of Canada*¹⁵, at p. 136, "a living tree capable of growth and expansion within its natural limits". There is nothing static or frozen, narrow or technical, about the Constitution of Canada. In *Proprietary Articles Trade Association v. Attorney General for Canada*¹⁶, Lord Atkin refused to accept that "criminal law", in s. 91(27), was an historically fixed category. He stated, at p. 324:

"Criminal law" means "the criminal law in its widest sense": *Attorney-General for Ontario v. Hamilton*

¹³ [1934] A.C. 45.

¹⁴ [1943] A.C. 550.

¹⁵ [1930] A.C. 124.

¹⁶ [1931] A.C. 310.

*la Colombie-Britannique c. Kingcome Navigation Co.*¹³, où le Conseil privé a jugé en fait qu'un seul critère permet de déterminer si un impôt est direct et c'est le critère de John Stuart Mill. Le professeur Frank Scott a fait remarquer à (1934), 12 Rev. Bar. Can. 303, à la p. 305, que cette nouvelle formulation de la *ratio decidendi* de l'arrêt *Fairbanks* équivaut virtuellement à l'infirmer et a ajouté: [TRADUCTION] «Désormais il appert que la question de savoir comment l'impôt était universellement considéré en 1867 est sans pertinence.» Dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*¹⁴, le vicomte Simon, lord chancelier, a déclaré, à la p. 565, que la mention de «deux catégories séparées et distinctes» d'impôts par lord Cave dans l'arrêt *Fairbanks* ne doit pas être comprise comme relevant les tribunaux de l'obligation d'examiner la vraie nature et l'effet réel de l'impôt en question.

Deuxièmement, même si l'on devait adopter la théorie de la catégorie fixée en 1867 relativement au caractère «direct» et «indirect» de la taxation, je ne connais aucun précédent qui permettrait son application à l'interprétation de l'expression «dans les limites de la province».

Il a été maintes fois répété, sur le fondement de précédents importants, qu'un document constitutionnel doit demeurer flexible et élastique et, pour reprendre les paroles de lord Sankey dans l'arrêt *Edwards c. Procureur général du Canada*¹⁵, à la p. 136, [TRADUCTION] «un arbre susceptible de croître et de se développer à l'intérieur de ses limites naturelles». Il n'y a rien de statique, de défini, d'étroit ni de technique concernant la Constitution du Canada. Dans *Proprietary Articles Trade Association c. Procureur général du Canada*¹⁶, lord Atkin a refusé d'accepter que «le droit criminel», au par. 91(27), était une catégorie historiquement fixée. Il a déclaré, à la p. 324:

[TRADUCTION] Le «droit criminel» signifie «le droit criminel dans son sens le plus large» (*Le procureur*

¹³ [1934] A.C. 45.

¹⁴ [1943] A.C. 550.

¹⁵ [1930] A.C. 124.

¹⁶ [1931] A.C. 310.

Street Ry. Co. It certainly is not confined to what was criminal by the law of England or of any Province in 1867. The power must extend to legislation to make new crimes.

In *Attorney General for British Columbia v. Attorney General for Canada*¹⁷, at pp. 402-3. Lord Thankerton rejected the suggestion that federal competence to legislate with respect to insolvency was intended to be stereotyped. It is, no doubt, germane to consider cases in which other taxing statutes imposing succession duties or estate taxes were under review but, in my view, pre-1867 English case authorities dealing with domestic succession duty rules have little relevance or applicability to the resolution of constitutional questions unique to Canada. Rules of statutory construction developed in a unitary state for the purpose of limiting the otherwise unlimited scope of taxing acts afford little guidance in the resolution of current Canadian constitutional problems. If the Canadian Constitution is to be regarded as a "living tree" and legislative competence as "essentially dynamic" (*per* Beetz J. in *Martin Service Station Ltd. v. M.N.R.*¹⁸, p. 1006), then the determination of categories existing in 1867 becomes of little, other than historic, concern.

This is borne out by a line of post-1867 cases in which the Privy Council allowed the creation of a new subject-matter, "property actually situate within the Province belonging to persons not domiciled therein", by recognizing the *mobilier sequuntur personam* doctrine as a principle of construction which could be rebutted by clear words in a statute: *Harding v. The Commissioner of Stamps for Queensland*¹⁹; *The King v. Lovitt*²⁰; *Winans v. Attorney General*²¹; *Toronto General Trusts v.*

général de l'Ontario c. Hamilton Street Ry. Co.). Il ne se confine certainement pas à ce que le droit anglais ou celui d'une province quelconque considéraient comme des actes criminels en 1867. Ce pouvoir doit permettre de légiférer pour définir de nouveaux crimes.

Dans *Procureur général de la Colombie Britannique c. Procureur général du Canada*¹⁷, aux pp. 402 et 403, lord Thankerton a rejeté la prétention que le pouvoir fédéral de légiférer en matière d'insolvabilité devait être stéréotypé. Il est sans aucun doute approprié de tenir compte de précédents dans lesquels d'autres lois fiscales créant des droits successoraux ou des impôts sur les successions ont été examinées. Mais, à mon avis, la jurisprudence anglaise antérieure à 1867, portant sur des règles internes relatives aux droits successoraux, ont peu de pertinence ou d'applicabilité quant à la solution des questions constitutionnelles propres au Canada. Les règles d'interprétation des lois élaborées dans un état unitaire pour limiter la portée par ailleurs illimitée de lois fiscales sont peu utiles pour résoudre les problèmes constitutionnels du Canada contemporain. Si la Constitution canadienne doit être considérée comme un «arbre» et que la compétence législative est «essentiellement dynamique» (le juge Beetz dans *Martin Service Station Ltd. c. M.R.N.*¹⁸, à la p. 1006), alors la détermination des catégories qui existaient en 1867 ne présente en somme qu'un intérêt historique.

Cela est confirmé par une série d'arrêts postérieurs à 1867 dans lesquels le Conseil privé a permis la création d'un nouvel objet, [TRADUCTION] «les biens effectivement situés dans les limites de la province appartenant à des personnes qui n'y sont pas domiciliées», en reconnaissant la doctrine *mobilier sequuntur personam* comme principe d'interprétation qui ne pourrait être réfuté que par les termes précis d'une loi: *Harding v. The Commissioners of Stamps for Queensland*¹⁹; *The King c. Lovitt*²⁰; *Winans v. Attorney General*²¹; *Toronto*

¹⁷ [1937] A.C. 391.

¹⁸ [1977] 2 S.C.R. 996.

¹⁹ [1898] A.C. 769.

²⁰ [1912] A.C. 212.

²¹ [1910] A.C. 27.

¹⁷ [1937] A.C. 391.

¹⁸ [1977] 2 R.C.S. 996.

¹⁹ [1898] A.C. 769.

²⁰ [1912] A.C. 212.

²¹ [1910] A.C. 27.

*The King*²²; *Royal Trust Company v. Minister of Finance of the Province of British Columbia*²³. In these cases, the Privy Council consistently upheld succession duties imposed on property situate within the taxing jurisdiction, regardless of the residence of the deceased, although the *mobilia* principle would exempt from the payment of succession duties movable property situate within the jurisdiction and belonging to a testator domiciled elsewhere. It is clear from these cases that long after 1867 the Privy Council regarded English principles governing succession duties as rules of construction and not hardened constitutional imperatives. There was no constitutional impediment to a province enacting a succession duty of a novel kind. If the subject-matter (there property; here persons) was "within the Province", the Legislature had competence, and the only question was whether it had used apt words to implement the measure. Even if the subject-matter of succession duty legislation were thought to be "transmissions" in 1867, "property" emerged after 1867 as a valid subject-matter. There is no reason in principle why "persons within the Province" should not also be a permissible subject-matter for succession duty legislation. The only question remaining is whether there is any compelling case authority which precludes such a result.

Mr. Justice Berger, at trial, and Mr. Justice Lambert, in the Court of Appeal, relied on the decision of the Privy Council in *Alleyn-Sharples v. Barthe, supra*. This case is readily distinguished. The statute under consideration (1914)(Qué.), c. 10, art. 1387b, read:

All transmissions within the Province, owing to the death of a person domiciled therein, of moveable property locally situate outside the Province at the time of such death, shall be liable to the following taxes calculated upon the value of the property so transmitted, after deducting debts and charges as hereinafter mentioned.

²² [1919] A.C. 679.

²³ [1922] 1 A.C. 87.

*General Trusts c. Le Roi*²²; *Royal Trust Company c. Minister of Finance of the Province of British Columbia*²³. Dans ces arrêts, le Conseil privé a uniformément maintenu les droits successoraux prélevés sur des biens situés dans les limites de la juridiction taxatrice, indépendamment du lieu de résidence du défunt, bien que, selon le principe applicable aux biens meubles, ceux situés dans les limites de la juridiction et appartenant à un testateur domicilié ailleurs fussent exonérés du paiement des droits successoraux. Il se dégage clairement de ces arrêts que bien après 1867 le Conseil privé a considéré les principes anglais qui régissent les droits successoraux comme des règles d'interprétation et non comme des impératifs constitutionnels fermes. Aucun obstacle constitutionnel n'empêchait une province d'adopter des droits successoraux d'un type nouveau. Si l'objet (dans ces cas-là les biens; ici les personnes) était «dans les limites de la province», la législature était compétente et la seule question était de savoir si elle avait employé les mots appropriés pour donner effet à sa mesure législative. Même si en 1867 on considérait «les transmissions» comme l'objet des lois sur les droits successoraux, après 1867, «les biens» sont devenus un objet valide. Rien en principe n'empêche que «les personnes dans les limites de la province» puissent être l'objet acceptable d'une loi sur les droits successoraux. La seule question qui demeure est de savoir si un précédent décisif empêche un tel résultat.

Le juge Berger, en première instance, et le juge Lambert, en Cour d'appel, se sont appuyés sur l'arrêt du Conseil privé dans *Alleyn-Sharples c. Barthe*, précité. Cette affaire se distingue facilement de la présente. Voici le texte de la loi alors à l'étude (1914) (Qué.), chap. 10, art. 1387b):

Toutes transmissions, dans cette province, résultant du décès d'une personne qui y est domiciliée, de biens mobiliers situés en dehors de la province à l'époque de ce décès, sont sujettes aux droits suivants calculés sur la valeur du bien ainsi transmis, déduction faite des dettes et des charges, tel que ci-après mentionné.

²² [1919] A.C. 679.

²³ [1922] 1 A.C. 87.

The statute imposed a tax on the transmission, not on the property, nor on the resident beneficiary. The requirement that the deceased die domiciled within the taxing province sprang from the taxing provision itself. It is in this light that the case must be read. *Alleyn* stands only for the proposition that when a tax is imposed on a transmission, the *situs* of that transmission is "within the Province" only if the legatee is either domiciled or ordinarily resident there. There is no suggestion that the tax would have been constitutionally invalid if the requirement that the deceased be domiciled "within the Province" had been omitted.

As Berger J. correctly points out, the case does *not* provide any authority for a province to tax a beneficiary with respect to personal property outside the province where the deceased died domiciled outside the province. On the other hand, the contrary is also true: the case provides no authority for the proposition that a tax *on a resident beneficiary can only be imposed* where the deceased died domiciled within the taxing province. Where a "transmission" is the subject-matter of the tax, it will be an essential element of provincial taxing power that a transmission take place under the law of the taxing province and it may be, although we are not called upon to decide, that the transmission is not under provincial law unless the deceased was domiciled in the province. However, where the subject-matter is "persons" and those persons are actually within the province, the requirements of s. 92(2) are clearly satisfied.

The second case relied upon in the British Columbia Courts is *Provincial Treasurer v. Kerr*, *supra*. The relevant sections there (s. 9 and s. 7 of *The Succession Duties Act*, R.S.A., 1922, c. 28, as amended) provided:

9. Every person resident in the Province to whom passes on the death of any person domiciled in the Province any personal property situate outside the Province, shall pay to the Provincial Treasurer for the use of the Province a tax calculated upon the value of the

La Loi prélevait un impôt sur la transmission, non sur les biens ni sur le bénéficiaire qui résidait dans la province. L'exigence que le défunt soit domicilié dans les limites de la province taxatrice au moment de son décès provient de la loi elle-même. C'est dans ce contexte qu'il faut interpréter l'arrêt. L'arrêt *Alleyn* pose uniquement comme principe que lorsque l'on prélève un impôt sur une transmission, le *situs* de cette transmission se trouve «dans les limites de la province» seulement si le légataire y a son domicile ou son lieu de résidence. Rien ne laisse entendre que l'impôt aurait été inconstitutionnel à défaut d'exiger que le défunt soit domicilié «dans les limites de la province».

Comme le juge Berger l'a fait remarquer avec justesse, l'arrêt *n'*accorde à une province *aucun* pouvoir de taxer un bénéficiaire relativement à des biens mobiliers situés à l'extérieur de la province lorsque le défunt était domicilié à l'extérieur de la province au moment de son décès. Par ailleurs, le contraire est également vrai: l'arrêt ne permet pas de dire qu'un impôt *sur un bénéficiaire qui réside dans la province peut être prélevé* seulement lorsque le défunt meurt domicilié dans les limites de la province taxatrice. Lorsque l'impôt vise une «transmission», il sera essentiel au pouvoir provincial de taxer que la transmission s'effectue conformément au droit de la province taxatrice et, bien que nous n'ayons pas à trancher la question ici, il est possible que la transmission ne soit pas assujettie au droit provincial à moins que le défunt n'ait été domicilié dans la province. Cependant, lorsque ce sont les «personnes» qui sont visées et qu'elles se trouvent réellement dans les limites de la province, les exigences du par. 92(2) sont manifestement respectées.

Les cours de la Colombie-Britannique s'appuient sur un deuxième arrêt *Provincial Treasurer c. Kerr*, précité. Voici le texte des articles pertinents examinés dans cette affaire (art. 9 et 7 de *The Succession Duties Act*, R.S.A. 1922, chap. 28, et ses modifications):

[TRADUCTION] 9. Toute personne qui réside dans la province et à qui sont transmis, au décès d'une personne domiciliée dans la province, des biens mobiliers situés à l'extérieur de la province, doit payer au trésorier provincial, à l'usage de la province, un impôt calculé d'après la