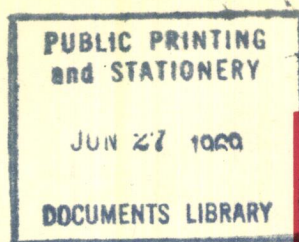


Z2-1969/2-1

*0 #1.

Copy 1



THE TAXING POWERS AND THE CONSTITUTION OF CANADA

The Honourable E. J. Benson
Minister of Finance

LES POUVOIRS D'IMPOSER ET LA CONSTITUTION CANADIENNE

L'honorable E. J. Benson
Ministre des Finances

**The Taxing Powers
and the
Constitution of Canada**

Government of Canada
Working Paper on the Constitution

**Les pouvoirs d'imposer
et la
constitution canadienne**

Gouvernement du Canada
Document de travail sur la constitution

FOREWORD

One of the central aspects of Canada's Constitution is the distribution of legislative powers between the Parliament of Canada and the legislatures of the provinces. These are the sections which determine which of the federal or the provincial governments will have the jurisdiction or the responsibility to deal with the several problems of Canadian life.

The Constitutional Conference agreed in February 1969 to begin a study of this aspect of the Constitution. The Government of Canada has decided that the way in which it could contribute most effectively to this study would be to prepare a series of Working Papers on the major elements of the distribution of powers. These Papers will explore the problems which are associated with the allocation of legislative powers to the federal and to the provincial governments in the several fields of government—fiscal, economic, social and cultural—and will present the preliminary views of the Government of Canada as to how the legislative powers ought to be divided.

These views, it must be emphasized, will be preliminary views only: just as the governments of the provinces have said concerning the papers they have submitted to the Constitutional Conference the Government of Canada wishes also to make clear that it will not feel bound by the views it has submitted. Indeed all governments will find it necessary to review their positions as the shape of the whole constitution, as seen by themselves, by other governments and by the public generally, unfolds.

This Working Paper is the first of these proposed Papers. It was first submitted to the provinces on March 27, 1969 and subsequently revised to take into account certain of their views. It was submitted to the Constitutional Conference in its present form on June 11, 1969.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. R. Johnson', written in a cursive style.

Prime Minister

OTTAWA, 1969

AVANT-PROPOS

L'un des principaux aspects de la constitution canadienne touche la répartition des compétences législatives entre le Parlement du Canada et les Assemblées législatives des provinces. Ce sont ces articles qui déterminent qui, du gouvernement fédéral ou des gouvernements provinciaux, aura la compétence ou la responsabilité de s'occuper des divers problèmes de la vie canadienne.

Les participants à la Conférence constitutionnelle ont convenu, en février 1969, d'entreprendre l'étude de cet aspect de la constitution. Le gouvernement du Canada a décidé que la meilleure façon, pour lui, de contribuer efficacement à cette étude résidait dans la préparation d'une série de documents de travail sur les principaux éléments de la répartition des compétences. Dans ces documents, nous étudierons les problèmes qui sont associés à la répartition de ces compétences législatives entre les gouvernements fédéral et provinciaux dans les nombreux champs d'activités d'un gouvernement—activités fiscales, économiques, sociales et culturelles—et nous présenterons les points de vue préliminaires du gouvernement du Canada sur la façon dont ces compétences législatives devraient être réparties.

Il faut appuyer sur le fait que ces points de vue ne seront que préliminaires. Comme ce fut le cas pour les provinces lorsqu'elles ont soumis des documents à la Conférence constitutionnelle, le gouvernement du Canada tient également à souligner qu'il ne se sentira pas lié par les points de vue qu'il aura ainsi exprimés. En effet, tous les gouvernements trouveront nécessaire de reviser leurs positions au fur et à mesure que se précisera la forme qu'empruntera la constitution dans son ensemble, selon qu'elle leur apparaîtra à eux, aux autres gouvernements et au public en général.

Ce document de travail est le premier de ceux que nous entendons présenter. Il a d'abord été soumis aux provinces le 27 mars 1969 puis révisé afin de tenir compte de certains de leurs points de vue. Le 11 juin 1969, il était soumis, dans sa forme actuelle, à la Conférence constitutionnelle.

Le premier ministre,



OTTAWA, 1969

The Taxing Powers and the Constitution of Canada

The Constitutional Conference decided, at its February 1969 meeting, to give priority to "the study of the distribution of powers, in particular the taxing and spending powers", and directed the Continuing Committee of Officials "to give its immediate attention to this aspect of the Constitution". This Working Paper has been prepared for the purpose of examining the present taxing powers of Parliament and the provincial legislatures, considering the several proposals which have been or might be made for changing them, and presenting the general approach of the Government of Canada on the distribution of taxing powers between the two orders of government.

Taxing Powers under the Constitution of Canada

The general scheme of taxation in the British North America Act might be summarized in this way:

- (1) the federal government is given an unlimited power to tax;
- (2) the provinces are also given what amounts to an unlimited power to tax "within the province", that is to say an unlimited power to tax persons within their jurisdiction and to impose taxes in respect of property located and income earned within the province. But their taxing powers are framed in such a way as to preclude them from imposing taxes which would have the effect of creating barriers to interprovincial trade, and generally from taxing persons and property outside the province.

This scheme was achieved by the simple device of giving the federal government the right to "raise money by any mode or system of taxation", and limiting the provinces to "direct taxation within the province". In addition, the B.N.A. Act explicitly prohibited interprovincial customs duties, and gave Parliament exclusive jurisdiction over the regulation of trade and commerce (interpreted by the Courts to include interprovincial and international trade and commerce).¹

The Courts in looking exclusively to the form of the legislation and to the legal rather than the economic consequences of provincial taxes have interpreted provincial taxing powers generously. This was brought about

¹ The taxing provisions of the British North America Act are reproduced in Appendix A.

Les pouvoirs d'imposer et la constitution canadienne

La Conférence constitutionnelle, lors de sa réunion de février 1969, a décidé «que la répartition des pouvoirs est une question prioritaire, surtout en ce qui concerne les pouvoirs d'imposer et de dépenser». En conséquence, le Comité permanent a reçu instruction «d'aborder l'étude de cette question en priorité». Les objectifs de ce document de travail sont les suivants: étudier les pouvoirs d'imposer que possèdent actuellement le Parlement et les Assemblées législatives; prendre en considération les propositions qui ont été mises de l'avant (ou qui pourront l'être) pour les modifier; et, présenter en termes généraux le point de vue du gouvernement du Canada sur la répartition des pouvoirs d'imposer entre les deux ordres de gouvernement.

Les pouvoirs d'imposer prévus à la constitution

Les dispositions de l'Acte de l'Amérique du Nord britannique relatives aux pouvoirs d'imposer pourraient être résumées de la façon suivante:

- 1) le gouvernement fédéral a des pouvoirs d'imposition illimités;
- 2) les provinces ont aussi ce qui pourrait être décrit comme un pouvoir illimité d'imposer «dans la province», c'est-à-dire un pouvoir illimité d'imposer les personnes domiciliées dans la province, ainsi que de prélever des impôts sur la propriété située, et sur le revenu gagné, dans la province. Ces pouvoirs sont cependant conçus de façon à rendre impossible le prélèvement d'impôts qui créeraient des obstacles au commerce interprovincial, ainsi que de les empêcher, en général, d'imposer les personnes ou la propriété qui se trouvent à l'extérieur de la province.

Ceci a été obtenu par un moyen très simple: le gouvernement fédéral a reçu le droit de «prélever des deniers par tout mode ou système de taxation» alors que les provinces se voyaient limitées aux «contributions directes dans la province». De plus, l'A.A.N.B. empêche expressément l'imposition de droits douaniers entre les provinces et reconnaît au Parlement canadien le pouvoir exclusif de réglementer le trafic et le commerce (pouvoir interprété par les tribunaux comme s'appliquant au commerce et aux échanges interprovinciaux et internationaux).¹

Dans leur interprétation des pouvoirs d'imposer des provinces, les tribunaux ont tenu compte exclusivement de la lettre de la loi. Ils se sont préoccupés des conséquences légales des impôts provinciaux, plutôt que de

¹ Les articles pertinents de l'A.A.N.B. sont reproduits à l'Appendice A.

as a result of adopting John Stuart Mill's famous definition of a direct tax as "one which was demanded from the very person who it is intended or desired should pay it" and indirect taxes as being "those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another". The combined effect of Sections 91 and 92 and these judicial interpretations has been, essentially, to enable a province to impose taxes in respect of property situated within it, or in respect of income earned within it, or in respect of the income or wealth of persons within its jurisdiction. The provinces are not thereby enabled, however, to interfere with interprovincial and international trade or to tax persons outside of their jurisdiction. These are important limitations: "the limitation to direct taxation has been employed to prevent the erection of tariff walls to a greater extent than Section 121 of the B.N.A. Act which purports to do this . . . [and] to strike down some taxes where payment is really levied on a non-resident taxpayer who has little connection with the province".²

The breadth of the provincial taxing powers, and the extent to which the provinces have occupied Canada's several tax fields, can be seen in the fact that provincial-municipal revenues now are nearly equal to those of the Government of Canada. (See Table at page 8.)

Alternative Approaches to the Division of Taxing Powers under the Constitution

Two approaches are possible in the division of taxing powers between the federal and provincial governments under the Constitution. One is to attempt to predict the fiscal requirements of the two orders of government and then to allocate the several sources of taxation in accordance with these needs. The other is to give both levels of government broad and overlapping powers of taxation, with the objective of enabling each to cultivate these fields, as required, to meet changing fiscal responsibilities.

² La Forest, Gerard V., *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution* (Toronto, Canadian Tax Foundation, 1967), p. 165.

leurs incidences économiques. En conséquence, les pouvoirs d'imposer provinciaux ont été interprétés de façon très libérale. La cause fondamentale de ceci est la créance accordée à la définition donnée par John Stuart Mill des impôts, directs et indirects. Mill définissait l'impôt direct comme celui qui est exigé de la personne même qui doit en faire les frais (demanded from the very person who it is intended or desired should pay it) et l'impôt indirect comme celui qui est exigé d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre (demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another). Le résultat net des articles 91 et 92 et de l'interprétation judiciaire a été d'habiliter la province à imposer la propriété se trouvant sur son territoire, le revenu gagné sur son territoire, ainsi que le revenu ou l'avoir des personnes tombant sous le coup de sa compétence. Ceci ne permet cependant pas aux provinces de poser des obstacles au commerce interprovincial ou international, non plus que d'imposer les résidents d'une autre province. Ce sont là des restrictions d'importance. «La disposition qui limite les provinces aux impôts directs a été plus efficace pour empêcher la création de barrières tarifaires que l'article 121 de l'A.A.N.B. qui avait pourtant été rédigé dans ce but . . . on s'en est aussi servi pour invalider certains impôts qui en fait étaient exigés de non-résidents n'ayant que peu à voir avec la province qui voulait les imposer».²

L'étendue des pouvoirs d'imposer provinciaux et la place prise par les provinces dans les champs d'imposition au Canada peuvent être illustrées par le fait suivant: les revenus des provinces et des municipalités sont maintenant presque aussi élevés que ceux du gouvernement du Canada. (Voir le tableau à la page 9.)

Façons de répartir les pouvoirs d'imposer dans la constitution

Il y a deux façons possibles de répartir les pouvoirs d'imposer des gouvernements fédéral et provinciaux dans la constitution. Une première formule consisterait à essayer de prédire les besoins fiscaux des deux ordres de gouvernement pour ensuite répartir les champs d'imposition d'après ces besoins. L'autre formule accorderait aux deux ordres de gouvernement des pouvoirs étendus et concurrents. Le but de cette dernière formule serait de permettre à chacun des gouvernements de faire appel à l'un ou l'autre des champs d'imposition, au besoin, afin de suivre l'évolution de leurs responsabilités dans le domaine fiscal.

² La Forest, Gerard V., *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution* (Toronto, l'Association canadienne d'études fiscales, 1967), p. 165. (N. du t.: comme il n'existe pas de version française officielle de ce texte, voici la citation en anglais: «the limitation to direct taxation has been employed to prevent the erection of tariff walls to a greater extent than Section 121 of the B.N.A. Act which purports to do this . . . [and] to strike down some taxes where payment is really levied on a non-resident taxpayer who has little connection with the province».)

	Total Revenues of all Governments Combined 1967-68 ³	Share of Total 1967-68 Revenues Collected by	
		(a)	(b)
		Federal Government	Provincial- Municipal Governments
	\$000,000	%	%
Consumption (sales) taxes.....	5,193	57	43
Personal income tax.....	5,115	71	29
Property taxes.....	2,591	0	100
Corporation income tax.....	2,426	75	25
Customs revenue.....	747	100	0
Natural resource revenues.....	513	0.4	99.6
Estate tax/succession duties.....	217	24	76
Miscellaneous tax and other revenues from own sources.....	2,779	46	54
	19,581	53.6	46.4

The Government of Canada has declared itself in favour of the second approach. In *Federalism for the Future* it was stated: “. . . we suspect that in assigning to governments the power of taxation . . . the principle of access to tax powers will supersede the principle of an exact division of tax fields. We would do well to remember that it is as difficult to predict what technological or social or international changes will have increased the role of the provincial or federal governments in 30 years as it would have been to predict the changes between 1938 and 1968”.⁴ It should be added that the problems associated with determining an appropriate division of taxes or tax fields are formidable ones.⁵

The Government of Canada has recognized, too, that if the principle of access to tax fields is to be meaningful to the lower income provinces, the division of taxing powers must be accompanied by provision for the equalization of provincial revenues. It was stated in *Federalism for the Future* that the Government of Canada must have the right to make payments

³ Government of Canada revenue and expenditure data are from the Department of Finance White Paper published at the time of the October 22, 1968 Budget. Provincial government revenue and expenditure figures are from D.B.S. estimates, except for natural resource revenues which data were provided by the Department of Finance of Canada.

⁴ *Federalism for the Future*, pp. 40 and 42.

⁵ See pp. 50, 52 and 54, *infra*.

	Revenu global de tous les gouver- nements 1967-1968 ³	Part des revenus de 1967-1968 dévolus:	
		a)	b)
		au gouver- nement fédéral	aux gouver- nements provinciaux et aux muni- cipalités
	\$000,000	%	%
Taxes sur la consommation (vente).....	5,193	57	43
Impôt sur le revenu des particuliers.....	5,115	71	29
Impôts sur la propriété.....	2,591	0	100
Impôt sur le revenu des corporations.....	2,426	75	25
Droits de douane.....	747	100	0
Revenus tirés des ressources naturelles.....	513	0.4	99.6
Impôt sur les biens transmis par décès/ Droits successoraux.....	217	24	76
Impôts divers et autres revenus de propres ressources.....	2,779	46	54
	19,581	53.6	46.4

La deuxième formule est celle qui est préconisée par le gouvernement du Canada. On trouve aux pages 41 et 43 de la publication *Le fédéralisme et l'avenir* la déclaration suivante: «Toutefois, nous tendons à croire que par l'attribution aux divers ordres de gouvernement du pouvoir d'imposition . . . le principe de l'accès aux pouvoirs fiscaux n'amène à supplanter le principe d'une répartition précise des champs d'impôt. Nous ferions bien de nous rappeler qu'il est aussi difficile de prédire les transformations technologiques, sociales ou internationales qui, dans trente ans, auront accru le rôle des gouvernements provinciaux ou fédéral, qu'il l'aurait été de prédire les transformations survenues entre 1938 et 1968».⁴ Il faut ajouter à ceci que les problèmes qui surgiraient lors d'un essai en vue de répartir de façon convenable les champs d'imposition, ou les impôts, sont assez redoutables.⁵

De plus, le gouvernement du Canada a reconnu que si le principe de l'accessibilité aux champs d'imposition est pour être valable pour les provinces ayant un revenu peu élevé, la répartition des pouvoirs d'imposer doit se doubler d'une disposition prévoyant la péréquation des revenus provinciaux. Dans *Le fédéralisme et l'avenir*, on trouve une affirmation à

³ Les données relatives aux revenus et aux dépenses du gouvernement du Canada sont tirées du Livre blanc du ministère des Finances publié en même temps que le budget fédéral du 22 octobre 1968. Les données relatives aux revenus et aux dépenses des gouvernements provinciaux sont des chiffres estimatifs du Bureau fédéral de la statistique (sauf les chiffres des revenus tirés des ressources naturelles, ceux-ci ayant été fournis par le ministère des Finances du Canada).

⁴ *Le fédéralisme et l'avenir*, pp. 41 et 43.

⁵ Voir pp. 51, 53 et 55, *infra*.

to provinces for the purpose of equalizing the level of provincial government services.

Finally, the Government of Canada has also recognized that this approach to the division of taxing powers calls for the harmonization of spending and taxing policies, if the interests of the taxpayer are to be best protected. *Federalism for the Future* observed that "Obviously the total volume of spending by each order of government affects the priorities of the other",⁶ and recognized the need for intergovernmental consultation on fiscal and budgetary matters.

Provincial governments' views. Most of the provincial governments which have pronounced themselves on the question of how to allocate tax fields seem similarly to favour the second approach—the "principle of access". Three examples might be mentioned. The Government of Quebec has said that both federal and provincial governments "should have access to all sources of tax revenue" (with certain limited exceptions discussed below). The Government of Nova Scotia has said that all governments "must . . . have sources of revenue within their control which are sufficient to enable them to meet their constitutional responsibilities". And the Government of Ontario has said that "tax sharing arrangements must . . . enable each government to discharge effectively its constitutional obligations".⁷

The Government of British Columbia, on the other hand, while enunciating the same general principles ("the capacity of each government to tax must be sufficient . . ."), has advanced the view that "The Federal Government should leave exclusively to the provinces the direct tax fields of personal and corporate income taxes and succession or estate taxes". The British Columbia proposal goes on to suggest that "Having done that, the Constitution should restrict the spending power of the Federal Government to those matters under its jurisdiction". This proposition was elaborated upon at the February 1969 meeting of the Constitutional Conference, where it was suggested that all federal grants to provincial governments should be terminated in favour of a guaranteed annual income plan for persons, and that the Government of Canada should retain its right to impose income and estate taxes only to the extent that this was required to finance a guaranteed income plan.

The essence of the British Columbia proposal, then, is this: first, the power of Parliament to impose personal and corporate income taxes and

⁶ *Federalism for the Future*, p. 42.

⁷ The Propositions submitted by the Governments of the Provinces appear in Appendix B.

l'effet que le gouvernement canadien doit avoir le droit d'effectuer des versements aux provinces, dans le but d'égaliser la qualité des services qu'elles dispensent.

En dernier lieu, le gouvernement canadien a aussi reconnu que cette formule de répartition des pouvoirs d'imposer postule l'alignement des politiques d'imposition et de dépense, afin que les intérêts des contribuables soient protégés le mieux possible. On trouve l'observation suivante dans *Le fédéralisme et l'avenir*: «Évidemment, le volume total des dépenses de chacun des deux ordres de gouvernement affecte les priorités de l'autre ordre.»⁶ Le même document reconnaît le besoin de consultations intergouvernementales sur les questions fiscales et budgétaires.

Points de vue des gouvernements provinciaux. La plupart des gouvernements provinciaux qui se sont prononcés sur cette question semblent aussi être en faveur de la deuxième formule—celle qui se rattache au «principe de l'accessibilité». En voici trois exemples. Le gouvernement du Québec est d'avis que les gouvernements provinciaux et fédéral «... devraient avoir accès à toutes les sources de revenus fiscaux» (sauf certaines exceptions de nature restreinte dont il sera fait mention plus tard). Le gouvernement de la Nouvelle-Écosse croit que tous les gouvernements «... doivent avoir accès aux sources de revenus nécessaires à la mise en œuvre de leurs responsabilités constitutionnelles». Et, le gouvernement de l'Ontario a déclaré que «les arrangements fiscaux... doivent permettre à chaque ordre de gouvernement de voir à la mise en œuvre de ses responsabilités constitutionnelles».⁷

De son côté, le gouvernement de la Colombie-Britannique, tout en énonçant le principe général proposé par tous («chaque gouvernement doit disposer de pouvoirs d'imposer suffisants...»), est d'avis que «le gouvernement fédéral devrait céder à la compétence exclusive des provinces les champs d'imposition directs que constituent l'impôt sur le revenu des particuliers et des corporations et l'impôt sur les biens transmis par décès ou droits successoraux». La proposition de la Colombie-Britannique déclare ensuite que «ceci étant fait, la constitution devrait limiter le pouvoir de dépenser du gouvernement fédéral aux domaines qui relèvent de sa compétence propre». Cette proposition a été explicitée à la réunion de la Conférence constitutionnelle de février 1969. La Colombie-Britannique suggérait alors de mettre fin à toutes les subventions fédérales aux gouvernements provinciaux, celles-ci étant remplacées par un régime de revenu annuel garanti pour les individus. Ce projet prévoyait que le gouvernement du Canada ne conserverait son droit d'imposer le revenu et les biens transmis par décès que dans la mesure où il en aurait besoin pour défrayer le coût du régime de revenu garanti.

L'essentiel de la proposition de la Colombie-Britannique se ramène donc à deux points: premièrement, le pouvoir du Parlement de prélever des

⁶ *Le fédéralisme et l'avenir*, p. 43.

⁷ Les propositions présentées par les gouvernements provinciaux sont rapportées à l'Appendice B.

estate taxes would be limited, constitutionally, to levies which would yield an amount sufficient to finance any guaranteed annual income plan established by Parliament; and secondly, the constitutional power of Parliament to make grants to governments would be eliminated, while its power to make grants to persons would be confirmed.

This proposal would have an important effect upon the governments of the provinces, upon the fiscal position of the Government of Canada, and upon the ability of the Government of Canada to operate an effective fiscal and economic policy for Canada.

As to the first of these effects, the Government of Canada has explained in *Federal-Provincial Grants and the Spending Power of Parliament* why and in what form it believes Parliament should retain its power to make grants to provincial governments. The arguments need not be repeated here, except to say that the federal government remains committed to the view that equal opportunity for individual Canadians requires the equalization of provincial public services, and to the view that the national interest sometimes calls for the harmonization of particular provincial programmes through the use of federal grants. There seems little question that the elimination of federal grants would seriously disadvantage the governments of the lower income provinces. The transfer of income and estate taxes, while more than adequate to make up for the loss of conditional grants to the higher income provinces, would be insufficient to make up for the loss of both these grants and equalization payments in the lower income provinces. The yield from the taxes transferred is very much lower in these than in the higher income provinces⁸, and the equalization received by the lower income provinces is very large indeed (over \$½ billion under the revenue equalization formula alone). Nor is it likely that the increases in payments to persons under a guaranteed income plan would increase provincial revenues sufficiently to make up the difference. Since provincial and municipal tax revenues represent less than 20 per cent of personal income in Canada as a whole, the provincial and municipal governments would receive in increased revenues well under 20 per cent—perhaps as little as 10 per cent—of the increased payments to persons under a guaranteed income plan.

⁸ One percentage point of personal income tax, for example, yields about \$3.14 per capita in Ontario, \$2.98 in British Columbia, \$2.21 in Quebec, \$1.89 in Saskatchewan, \$1.27 in New Brunswick and 91 cents in Prince Edward Island (1968-69 figures). Similarly one point of corporation income tax yields \$3.40 per capita in Ontario, \$3.29 in British Columbia, \$2.39 in Quebec, \$1.82 in Saskatchewan, \$1.38 in New Brunswick and \$1.00 in Prince Edward Island.

impôts sur le revenu des particuliers et des sociétés et sur les biens transmis par décès serait limité par la constitution aux taux nécessaires pour financer tout régime de revenu annuel garanti qu'il pourrait mettre sur pied. Deuxièmement, le pouvoir constitutionnel du Parlement d'accorder des subventions aux gouvernements disparaîtrait et son pouvoir d'accorder des subventions aux individus serait confirmé.

L'adoption de cette proposition aurait des répercussions importantes sur les gouvernements provinciaux, sur la situation fiscale du gouvernement du Canada et la possibilité qu'il a de mettre en œuvre une politique fiscale et économique efficace.

Au sujet de la première de ces répercussions, le gouvernement du Canada a déjà expliqué dans son document *Les subventions fédérales-provinciales et le pouvoir de dépenser du Parlement canadien* pourquoi et de quelle manière il croit que le Parlement devrait conserver son pouvoir d'accorder des subventions aux gouvernements provinciaux. Il n'est pas nécessaire de reprendre ici toute l'argumentation sauf pour dire que le gouvernement fédéral continue à être lié au point de vue qui veut que l'équivalence des perspectives d'avenir pour les citoyens canadiens exige la péréquation des services publics provinciaux ainsi qu'à celui qui veut que l'intérêt national exige de temps à autre l'harmonisation de certains programmes provinciaux par l'entremise de subventions fédérales. On peut difficilement mettre en doute que la disparition des subventions fédérales serait au désavantage des gouvernements des provinces défavorisées. Dans les provinces riches, le transfert des impôts sur le revenu et sur les biens transmis par décès compenserait amplement les pertes des subventions conditionnelles. Toutefois, dans les provinces défavorisées, ce transfert ne pourrait compenser la perte des subventions conditionnelles et des versements de péréquation. Le rendement des impôts qui seraient transférés est beaucoup moins élevé dans ces provinces défavorisées que dans les provinces riches⁸ et la péréquation qui leur est versée est très élevée (plus de \$0.5 milliard en vertu de la formule de péréquation seulement). Il n'est pas non plus probable que l'augmentation des versements aux individus en vertu d'un régime de revenu garanti aurait pour effet d'augmenter les revenus provinciaux d'une façon qui permettrait de compenser les pertes encourues. Étant donné que les revenus provinciaux et municipaux au Canada représentent moins de 20% du revenu personnel, les gouvernements provinciaux et municipaux verraient leurs revenus augmenter de moins de 20% (peut-être même que ce chiffre pourrait descendre jusqu'à 10%) de l'augmentation du revenu des individus en vertu d'un régime de revenu garanti.

⁸ Par exemple, un point d'impôt sur le revenu des particuliers rapporte les sommes suivantes, per capita: \$3.14 en Ontario; \$2.98 en Colombie-Britannique; \$2.21 au Québec; \$1.89 en Saskatchewan; \$1.27 au Nouveau-Brunswick; et \$0.91 à l'Île-du-Prince-Édouard (en 1968-1969). Un point d'impôt sur le revenu des sociétés rapporte les sommes suivantes per capita: \$3.40 en Ontario; \$3.29 en Colombie-Britannique; \$2.39 au Québec; \$1.82 en Saskatchewan; \$1.38 au Nouveau-Brunswick; et \$1.00 à l'Île-du-Prince-Édouard.

The fiscal effect on the Government of Canada would similarly be adverse. It is estimated, on the basis of 1968-69 figures that the net loss to the federal treasury would be in the neighbourhood of \$1.6 billion (see Appendix C). To make up this loss it would be necessary to increase the manufacturers' sales tax—the only other major source of federal revenue, outside of income taxes—from 12 per cent to about 21 per cent. Unless the provinces were to reduce *their* sales taxes, or require municipalities to reduce their property taxes, this increase in federal sales tax would reduce the proportion of government expenditures financed by income taxes, and hence would increase the burden of the tax system on lower income people.

More important than the fiscal effects of the British Columbia proposal, however, would be the effect upon economic policy. The Government of Canada would be unable, constitutionally, to vary the personal income tax or the corporation income tax for economic policy purposes, since it would be limited to an earmarked levy which would yield the amount of income tax required to finance the guaranteed annual income plan. Thus the Government of Canada would lose the principal fiscal weapons it employs for combatting inflation—taxes upon personal and corporate incomes—and would be left to rely largely on monetary policy. This, however, would not be enough, since monetary policy cannot be effective unless it is complemented by an adequate and an appropriate fiscal policy. In effect, therefore, the limitation of the power of Parliament to tax incomes would have the result of gravely undermining the ability of the Government of Canada to contribute to a strong and stable economy.

For these reasons the Government of Canada must oppose the particular proposal made by the Government of British Columbia in respect of income and estate taxes. But the general principle, which has been enunciated in one way or another by almost all of the provincial governments—the principle that each legislative body ought to have taxing powers which are consistent with its spending power—is one to which the Government of Canada consistently has subscribed. It is a principle which accords both with federalism and with the functioning of democratic processes: each government ought to have access to tax fields or tax capacity which are adequate to enable it to discharge the responsibilities it assumes under its constitutional powers. How much of these powers the legislature wishes to exercise—how many spending obligations it wishes to assume and which taxes it wants to impose to finance them—is a matter to be decided by the political process, not by the Constitution.

Les répercussions fiscales sur le gouvernement du Canada seraient aussi adverses. En se fondant sur les chiffres de 1968-1969, on estime que la perte nette encourue par le Trésor fédéral serait d'à peu près \$1.6 milliard (voir l'Appendice C). Afin de suppléer à cette perte de revenus il serait nécessaire d'augmenter la taxe de vente au niveau du fabricant, en faisant passer le taux de 12% à 21% (cette taxe étant la seule autre source importante de revenus à laquelle le gouvernement aurait accès à part des impôts sur le revenu). A moins que les provinces ne diminuent *leurs* taxes de vente, ou n'exigent des municipalités une diminution de leurs impôts fonciers, cette augmentation de la taxe de vente fédérale diminuerait la proportion des dépenses gouvernementales qui sont défrayées par les impôts sur le revenu. Ceci veut dire que le fardeau fiscal des personnes à faible revenu serait plus lourd.

Encore plus important que les répercussions fiscales de la proposition de la Colombie-Britannique, il y aurait des répercussions sur la politique économique. Le gouvernement du Canada ne pourrait, de par la constitution, varier l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés pour appuyer sa politique économique, étant donné qu'il serait limité à un taux fixe (qui fournirait le revenu nécessaire pour défrayer le coût du régime de revenu annuel garanti). L'arsenal qui est à la disposition du gouvernement fédéral quand il veut contrecarrer l'inflation s'appuie surtout sur l'impôt sur le revenu des particuliers et des sociétés. Ceci éliminé, il ne resterait au gouvernement fédéral que la politique monétaire, ce qui ne suffirait pas étant donné que la politique monétaire ne peut être efficace à moins d'être complétée par une politique fiscale appropriée. Le résultat net de cette diminution du pouvoir du Parlement dans le domaine de l'impôt sur le revenu serait de réduire considérablement le rôle du gouvernement du Canada dans le maintien d'une économie forte et stable.

Pour toutes ces raisons, le gouvernement du Canada doit s'opposer à la proposition du gouvernement de la Colombie-Britannique au sujet des impôts sur le revenu et sur les biens transmis par décès. Le gouvernement du Canada a toujours défendu le principe général qui veut que tous les corps législatifs au Canada aient des pouvoirs d'imposer qui sont comparables à leur pouvoir de dépenser. C'est à ce principe que se sont ralliés la plupart des gouvernements provinciaux, chacun l'énonçant à sa façon. C'est un principe qui respecte le fédéralisme et le bon fonctionnement de nos institutions démocratiques. Chaque gouvernement devrait avoir accès aux champs d'imposition de façon à pouvoir disposer des revenus nécessaires pour s'acquitter de ses obligations constitutionnelles. Quant à savoir jusqu'à quel point une Assemblée législative exercera ses pouvoirs, quelles obligations elle voudra assumer et quels impôts elle voudra percevoir pour leur financement, c'est là une question qui doit être laissée au jeu des processus politiques et qui n'a pas sa place dans la constitution.

The Application of the “Principle of Access” in the Constitution

The application in the Constitution of the “principle of access to revenue sources” should result in virtually unlimited powers of taxation being granted to both the federal and provincial governments, each within its jurisdiction. *Parliament should have the power to tax all persons, incomes, property and transactions (sales or purchases) in Canada, and each province should have the same powers within the province. The “within the province” limitation of provincial taxing powers should have the result of allocating fairly among the provinces the Canadian income, property and transactions which each of them may tax, and of protecting the taxpayer against the taxation of his income, property or purchases by more than one province. No government, it is generally agreed, should have the power to erect through its tax system barriers to interprovincial trade, whether intentionally or otherwise, and only Parliament should have the power to impose customs duties.*

How these principles have been applied under the present Constitution has already been described.⁹ The question to be considered here is whether the present constitutional provisions could be improved. This can best be done by examining each tax field, in turn: the taxation of incomes, of property, and of transactions (sales or purchases).¹⁰

The Taxation of Personal Income

The present Constitution provides Parliament with an unlimited power to tax personal income. In practice, Parliament has levied income taxes on the total incomes of individuals resident in Canada, and on the Canadian source income of foreigners. The provincial legislatures have unlimited power to tax the incomes of persons “within the province”. As a result, an individual can be certain that his income will not be taxed by two or more provinces providing that

- (1) he resides in one province throughout the whole of a year, and
- (2) he does not receive any income from sources in another province.

It will be evident that two problems have had to be overcome in applying this constitutional system: the determination of the proportion of a person’s income which will be taxed by each of the provinces in which a person has lived during the course of a taxation year; and the prevention of the taxation

⁹ See pp. 4 and 6, *supra*.

¹⁰ These are the best known forms of taxation. There are, of course, variations, but they need not be considered explicitly in this Paper.

La mise en œuvre du «principe de l'accessibilité» dans la constitution

La mise en œuvre du «principe de l'accessibilité aux sources de revenu» dans la constitution devrait assurer des pouvoirs d'imposer à peu près illimités aux deux ordres de gouvernement, chacun dans le cadre de sa compétence propre. *Le Parlement devrait avoir le pouvoir d'imposer toutes les personnes, ainsi que les revenus, la propriété et les transactions (achats et ventes) au Canada. Chaque province devrait avoir le même pouvoir à l'intérieur de ses frontières; cette limite posée aux pouvoirs d'imposer provinciaux devrait permettre une répartition équitable entre les diverses provinces du revenu, de la propriété et des transactions imposables. Le contribuable se trouvera aussi protégé contre la possibilité que plus d'une province imposent son revenu, sa propriété ou ses achats. Tous sont généralement d'accord pour dire qu'aucun gouvernement ne devrait avoir le droit d'employer son régime d'imposition afin d'ériger des barrières au commerce interprovincial, que ce soit de propos délibéré ou autrement. Tous sont d'accord aussi pour dire que seul le Parlement doit avoir le pouvoir de percevoir des droits de douane.*

La façon dont ces principes sont appliqués dans la constitution actuelle a déjà été décrite plus haut.⁹ On doit maintenant se demander si les dispositions constitutionnelles actuelles peuvent être améliorées. Ceci peut être fait de façon efficace en examinant tour à tour les divers champs d'imposition: l'imposition des revenus de la propriété et des transactions (achats et ventes).¹⁰

L'imposition du revenu des particuliers

La constitution actuelle accorde au Parlement un pouvoir illimité d'imposer le revenu des particuliers. Dans la pratique, le Parlement a imposé le revenu total des personnes habitant le Canada ainsi que le revenu gagné au Canada par des étrangers. Les Assemblées législatives ont aussi reçu un pouvoir illimité d'imposer le revenu des personnes habitant dans leur province. En conséquence, une personne peut être certaine de ne pas voir son revenu imposé par plus d'une province, si les deux conditions suivantes sont respectées:

- 1) l'individu en question habite la même province durant toute l'année;
et
- 2) il ne reçoit pas de revenus qui prennent leur source dans une autre province.

On voit tout de suite que la mise en œuvre de ces dispositions constitutionnelles suppose que l'on trouve une solution aux deux problèmes suivants: premièrement, quelle proportion du revenu d'un particulier pourront imposer les provinces où cet individu a habité une partie de l'année et, deuxièmement,

⁹ Voir pp. 5 et 7, *supra*.

¹⁰ Ce sont là les formes d'imposition les mieux connues. Évidemment, il y a des variations mais celles-ci n'ont pas à être étudiées en détail dans ce document.

by two provinces of income which has been earned in one province by a person resident in another. The first of these two problems has been overcome, in nine provinces, by a system of federal-provincial tax collection agreements, under which all the provincial governments involved agree that each will tax only those persons who were resident within its borders at year-end. The Government of the Province of Quebec, the only province which collects its own personal income tax (has not entered into a tax collection agreement), has enacted the same provision in its tax act.

The second problem—the prevention of “double taxation” of income earned in one province by a person resident in another—has also been resolved as it applies to salaries, wages, and investment income. (The situation with respect to business income is considered below.) The provincial governments have agreed that the province in which the individual resides on December 31 will tax all of his income for that year, except business income, and that no other province will tax any of his income for the year, except business income. Again, the provinces other than Quebec have bound themselves to this arrangement by virtue of their tax collection agreements with the federal government, and Quebec has adopted the same basis in its provincial income tax act.

The “principle of access” has been applied successfully, therefore, under the present Constitution, in respect of personal non-business income—the only qualification being the absence of a constitutional guarantee of uniform arrangements for the taxation of the income of persons who have lived in, or who have earned income in more than one province during a year. Consequently, *the Government of Canada is not proposing any amendment to the Constitution as it affects the taxation of personal incomes*, nor has any been suggested by any of the provinces, except British Columbia.¹¹

The Taxation of Corporate Income and the Business Income of Persons

The Constitution provides Parliament and the provincial legislatures with the same unlimited power to tax corporate and business incomes, each within their jurisdiction, as it does personal incomes. However, the taxation

¹¹ The British Columbia proposal is examined at pp. 10, 12 and 14, *supra*.

comment pourra-t-on éviter la double imposition du revenu gagné dans une province par une personne habitant dans une autre province. Dans neuf des dix provinces, le premier de ces problèmes a été réglé par des ententes fédérales-provinciales pour la perception des impôts, dans lesquelles les neuf gouvernements provinciaux en question ont décidé que chacun d'eux n'imposerait que les personnes qui étaient résidents de la province à la fin de l'année civile. Au Québec, la seule province qui n'est pas partie à une entente pour la perception des impôts et qui a son propre régime, le gouvernement a fait inscrire une disposition analogue dans la loi québécoise de l'impôt.

Le deuxième problème, soit la double imposition du revenu gagné dans une province par une personne habitant dans une autre province, a été résolu en ce qui concerne le revenu provenant d'un emploi et le revenu provenant d'investissements. (Quant au revenu provenant d'une entreprise, la question est examinée aux paragraphes qui suivent.) Les gouvernements provinciaux se sont mis d'accord pour que la province où une personne réside au 31 décembre impose tout son revenu pour l'année en question, sauf le revenu provenant d'une entreprise. Quant aux autres provinces où cette personne a vécu une partie de l'année, elles n'imposeront pas son revenu, sauf le revenu provenant d'une entreprise. Encore une fois, la solution du problème est prévue aux ententes fédérales-provinciales pour la perception des impôts (pour toutes les provinces sauf le Québec). Au Québec, le gouvernement a fait inscrire une disposition analogue dans la loi québécoise de l'impôt.

Le «principe de l'accessibilité» a donc été mis en œuvre de façon adéquate au niveau du revenu des particuliers (sauf le revenu provenant d'une entreprise), en vertu de la constitution actuelle. La seule réserve à faire à ce sujet concerne l'absence d'une garantie constitutionnelle prévoyant des ententes uniformes pour l'imposition du revenu des personnes qui ont vécu, ou qui ont gagné un revenu, dans plus d'une province au cours de la même année. En conséquence, *le gouvernement du Canada ne propose aucune modification à la constitution au niveau de l'imposition du revenu des particuliers. C'est là aussi la position des provinces jusqu'ici exception faite de la Colombie-Britannique.*¹¹

L'imposition du revenu des sociétés et du revenu des particuliers provenant d'une entreprise

La constitution accorde au Parlement et aux Assemblées législatives un pouvoir illimité d'imposer le revenu des sociétés et le revenu provenant d'une entreprise, tout comme elle le fait pour le revenu des particuliers.

¹¹ La proposition de la Colombie-Britannique est étudiée aux pp. 11, 13 et 15, *supra*.

of corporate income and of the business income of persons is a much more complicated and difficult aspect of the Constitution.¹² It is in the nature of the common market of Canada that many business enterprises do business in more than one province—selling, merchandising, or manufacturing. It follows that their income, or profits, are earned in more than one province, and that some rule must be adopted for deciding what proportion of the income will be considered to have been earned in each. In other words, a way must be found for allocating the income fairly among the provinces, for purposes of taxation, and for preventing the taxation of the same income by more than one province.

The Constitution as interpreted by the Courts has not been fully satisfactory in resolving these questions. Under it the provinces can tax persons and corporations within their jurisdiction on all of their income, and they can also tax income earned within the province by businesses which are resident in other provinces but which are operating in the province where the income is deemed to have been earned. It follows that, subject to these broad constitutional limits, each provincial government has the power to determine when a company will be considered to be doing business in the province, and the power to decide how much of the income of the company will be deemed to have been “earned” in the province.

There was until 1960 some considerable difference of opinion on both of these questions, but it was the second question, the allocation of income, which gave rise to the greatest debate. Certain governments, notably that of Quebec, argued that business income should be allocated to (be deemed to have been earned in) the provinces where a business sold its products, whereas others, notably the Governments of Canada and Ontario, argued that substantial weight should be given to the province in which the products were produced, or where business activity occurred. Obviously the second approach was more favourable to the provinces where there was a concentration of manufacturing enterprises, and the first approach the reverse. The consequence for business was that an enterprise could be taxed on a part of its income by more than one province.

In fact, during most of the postwar period eight of the ten provinces were precluded from choosing between the competing formulae for allocating business income, by reason of the fact that they had signed tax rental agreements under which only the federal income tax was levied within their

¹² Unincorporated businesses, including partnerships and professional offices, file individual income tax returns. The tax paid on this “business income” represents about ten per cent of total individual income tax.

Toutefois, l'imposition du revenu des sociétés et du revenu des individus provenant d'une entreprise est une question constitutionnelle compliquée.¹² Étant donné la nature du marché commun canadien, plusieurs maisons d'affaires ont des activités dans plusieurs provinces, que ce soit la vente, la mise en marché, ou la fabrication. Il s'ensuit que leurs revenus (profits) proviennent de plus d'une province et qu'il faut décider des règles qui permettront de dire quelle proportion desdits revenus provient de quelle province. En d'autres mots, il faut trouver le moyen de répartir équitablement ce revenu entre les provinces (aux fins d'imposition) et d'empêcher que le même revenu soit imposé par plus d'une province.

La constitution et son interprétation judiciaire n'ont pas résolu ces difficultés d'une façon complètement satisfaisante. En vertu de la constitution actuelle, la province peut imposer le revenu global des particuliers et des sociétés qui sont de sa compétence. Elle peut aussi imposer le revenu gagné dans la province par des maisons d'affaires qui sont domiciliées dans une autre province (mais qui font des affaires dans la province où l'on sait que le revenu a été gagné). Il s'ensuit que, sous réserve des limites assez souples de la constitution, tous les gouvernements provinciaux ont le droit de déterminer à quel moment une compagnie fait des affaires dans la province et quelle partie du revenu de cette compagnie sera censé avoir été «gagné» dans la province.

Jusqu'en 1960, il y avait des divergences importantes dans les points de vue des gouvernements sur ces deux questions. Toutefois, c'est la dernière de ces deux questions, soit la répartition des revenus, qui a donné lieu au débat le plus important. Certains gouvernements, en particulier le gouvernement du Québec, étaient d'avis que le revenu des maisons d'affaires devrait être accordé (c'est-à-dire censé avoir été gagné) à la province dans laquelle ladite maison d'affaires vendait ses produits. D'autres, en particulier le gouvernement de l'Ontario, étaient d'avis qu'il fallait donner la priorité à la province où les produits étaient fabriqués et où les activités commerciales avaient lieu. De toute évidence, cette dernière façon de concevoir les choses était à l'avantage des provinces où il se trouvait une concentration d'industries manufacturières, alors que la première solution était à l'effet contraire. En pratique, une entreprise pouvait se trouver dans une situation où une partie de son revenu pouvait être imposé par plus d'une province.

Depuis la fin de la dernière guerre, huit provinces sur dix ont longtemps été empêchées de faire un choix entre ces deux solutions en vertu des accords de location des champs d'imposition qu'elles avaient signés. On ne prélevait alors que l'impôt fédéral sur le revenu dans ces provinces. De

¹² Les entreprises qui ne sont pas incorporées, y compris les sociétés (au sens du Code civil) et les bureaux professionnels, préparent des rapports d'impôts à titre individuel. Les impôts payés sur ce revenu dit «d'affaires» représentent à peu près 10 p. 100 du total de l'impôt sur le revenu des particuliers.

borders. But the Government of Quebec continued to apply one formula and the Government of Ontario another (the one used by the Government of Canada). And some of the other provinces supported the argument of the Government of Quebec that its formula for allocating business income should be adopted by the Government of Canada, not the reverse—notably at federal-provincial meetings during the mid-1950's. In 1957, however, this situation changed, with the introduction of a new federal formula for the allocation of business income and a new formula for the equalization by the Government of Canada of provincial corporation income tax revenues. The new formula for allocating business income between the provinces was based one half on the place where a business made its sales and one half on the place where it paid its wages (different formulae are used for specialized businesses, such as banks, insurance companies, and grain companies). This formula seems to have composed the differences between the Governments of Canada, Ontario and Quebec. The new formula for equalizing provincial corporation tax revenues brought to an end the pressures from other provinces, notably the West, in favour of allocating business profits to the provinces where the goods were sold, since it equalized corporation tax revenues to the per capita level of collections in Ontario and British Columbia.

Two facts stand out in this brief history of the taxation of business income in Canada. First, the determination of where business income has been earned is necessarily arbitrary. Consequently the provinces can be expected to come to different conclusions as to how income ought to be allocated, depending upon their different interests. Secondly, the Constitution itself, as it stands, cannot be relied upon to prevent provincial governments from extending to their advantage their definition of when business income has been "earned within the province", nor does it prevent the taxation by more than one province of the same business income. It has only been the willingness of the provinces to accept the definitions in the Income Tax Act of Canada—sometimes influenced by the nature of the equalization arrangements, and sometimes by their desire to have the Government of Canada collect their income taxes for them—that has produced an accord on the allocation of business income. The only surer way of accomplishing this objective would be for the provinces to forgo their power to tax business income, by agreement or constitutionally, and leave it to Parliament to levy these taxes.

The Government of Canada believes it is essential that there be agreed rules for the allocation of business income among the provinces, for the purpose of preventing the taxation of the same business income by more than one province, and for the purpose of allocating the total tax base fairly between the provinces. Whether or not this could or should be

leur côté, les gouvernements du Québec et de l'Ontario employaient leurs propres formules (le Québec la sienne et l'Ontario celle du gouvernement du Canada). Certaines provinces ont appuyé la position du Québec et demandé que le gouvernement du Canada change sa formule pour la répartition du revenu des maisons d'affaires, en particulier aux conférences fédérales-provinciales des années cinquante. Toutefois, la situation a changé du tout au tout en 1957, alors que le gouvernement fédéral adoptait une nouvelle formule pour la répartition du revenu provenant d'une entreprise ainsi qu'une nouvelle formule pour la péréquation des revenus provinciaux tirés de l'impôt sur le revenu des sociétés. La nouvelle formule de répartition était fondée également sur la province où une maison d'affaires vendait ses produits et sur la province où elle les fabriquait. (Des formules différentes sont employées quand il s'agit de maisons d'affaires spécialisées—banques, compagnies d'assurance et compagnies céréalieres.) Ladite formule a réconcilié les positions respectives du Québec, de l'Ontario et du gouvernement du Canada. La nouvelle formule de péréquation des revenus provinciaux provenant de l'impôt sur le revenu des sociétés a éliminé les pressions provinciales (en particulier celles des provinces de l'Ouest) pour la répartition du revenu des maisons d'affaires selon le lieu de la vente. En effet, ladite formule ramenait les revenus de toutes les provinces dans ce domaine (per capita) au même niveau qu'en Ontario et en Colombie-Britannique.

Cette courte histoire de l'imposition du revenu provenant d'une entreprise au Canada fait ressortir deux réalités. Premièrement, la décision fixant le lieu où le revenu d'une entreprise a été gagné a nécessairement un caractère arbitraire. En conséquence, les provinces arriveront à des conclusions différentes à ce sujet étant donné que leurs intérêts sont différents. Deuxièmement, la constitution actuelle ne peut empêcher les gouvernements provinciaux de modifier à leur avantage leur définition du revenu «gagné dans la province», non plus qu'empêcher l'imposition par plus d'une province du même revenu provenant d'une entreprise. L'accord sur la répartition du revenu provenant d'une entreprise fait suite à l'acceptation par les provinces des définitions de la Loi canadienne de l'impôt sur le revenu. Cette attitude des provinces a quelquefois été influencée par la nature des ententes de péréquation ou par leur désir de voir le gouvernement du Canada continuer à percevoir leurs impôts sur le revenu. La seule méthode qui comporterait de meilleures garanties consisterait en l'abandon par les provinces de leurs pouvoirs d'imposer le revenu provenant d'une entreprise (par l'adoption d'ententes à cet effet ou par une modification constitutionnelle), le Parlement restant la seule autorité dans ce domaine.

Le gouvernement du Canada croit qu'il est essentiel qu'il y ait accord sur une formule de répartition du revenu provenant des entreprises entre les provinces, afin d'empêcher l'imposition du même revenu par plus d'une province et de répartir équitablement entre les provinces l'assiette de cet impôt. Quant à savoir si ceci peut ou devrait être réglé dans la constitution,

accomplished by constitutional means is a matter which the Government of Canada is prepared to discuss with the provinces, though it has no proposals to make to this end at this time.

Other Taxes upon Business—The above paragraphs have not dealt with other taxes which are imposed upon business, notably “special business taxes” (such as the Ontario-Quebec taxes which vary with the amount of paid-up capital or the number of places of business) and “special local property taxes” (business taxes, higher mill rates upon non-residential properties, and non-uniform assessments which result in higher taxes on business than on residential properties). These taxes have generally been judged by the courts to be constitutional on the grounds that they fall directly on the person who it is intended should pay them.

Because it is so manifest that all of the special taxes on business are expected to be borne by businesses and business properties “within the province”, and because of the decline in the relative importance of the special corporation taxes, little attention has been paid to these taxes since the war. *There has been no special problem in the allocation of the tax base among the provinces and no substantial “double taxation” of business through special provincial corporation taxes. For this reason the Government of Canada is not proposing any amendment to the Constitution as it affects special business taxes.*

Any analysis of Canada’s tax system must recognize, however, that there is in these taxes another potential danger—the possibility of one province seeking to pass on to the residents of other provinces, in some measure at least, the burden of its business taxes. This could come about because of the fact that special corporation taxes and special municipal taxes on business property enter into the cost of doing business, and presumably can be passed on to others in two ways:

- (1) through reducing the corporation tax which would otherwise be payable (the special business taxes are deductible as an expense, thus reducing profits and taxes on profits) which in turn makes necessary higher taxes on other Canadians;
- (2) through increasing the price of goods to consumers across Canada, to the extent this is possible given the state of competition from imports and other domestically produced goods.

These possibilities have on occasion been explicitly recognized by provincial ministers. The Minister of Education of Manitoba said in 1967, for example, that the reason residential property was being exempted from a standard mill rate for school purposes was “the inability of the homeowner or tenant of residential accommodation to pass on any of his tax

c'est là une question que le gouvernement du Canada est prêt à discuter avec les provinces. Toutefois, le gouvernement du Canada n'a en ce moment aucune proposition à faire dans ce sens.

Autres impôts perçus des maisons d'affaires—Les paragraphes qui précèdent ne traitent pas des autres impôts qui frappent les maisons d'affaires, en particulier les «taxes d'affaires spéciales» (comme celles qui existent au Québec et en Ontario et qui varient selon le capital acquitté et le nombre de place d'affaires) et les «taxes foncières locales spéciales» (taxes d'affaires, taux plus élevé d'imposition de la propriété autre que résidentielle et évaluation variable qui font que les maisons d'affaires paient plus d'impôts que les propriétaires ordinaires). Les tribunaux ont validé la plupart de ces impôts en disant qu'ils étaient exigés des personnes mêmes qui devaient en faire les frais.

Depuis la guerre, ces impôts n'ont pas attiré beaucoup d'attention. Ceci est dû à deux facteurs: premièrement, il est évident que toutes les taxes d'affaires spéciales ne sont prévues que pour les entreprises et la propriété commerciale situées dans la province; deuxièmement, l'importance relative des impôts spéciaux sur les sociétés diminue de plus en plus. *Les impôts provinciaux spéciaux sur les sociétés n'ont pas donné naissance à des problèmes particuliers de répartition de l'assiette de l'impôt, ni à la «double imposition».* C'est pourquoi le gouvernement du Canada ne propose aucune modification constitutionnelle qui affecterait les taxes d'affaires spéciales.

Toutefois, toute analyse du régime d'imposition canadien fait ressortir un autre danger: une province pourrait vouloir faire absorber, du moins en partie, le fardeau de ses taxes d'affaires par les ressortissants d'une autre province. Ceci pourrait arriver parce que les impôts spéciaux sur les sociétés et les taxes municipales spéciales sur la propriété foncière des maisons d'affaires font partie des coûts de production et qu'ils peuvent être transférés de deux façons:

- 1) en diminuant le total de l'impôt sur le revenu des sociétés qui devrait normalement être payé (ces taxes spéciales sont déductibles comme les autres dépenses et elles diminuent les profits et les impôts payés sur ces profits) ce qui augmente l'imposition des Canadiens à travers le pays;
- 2) en augmentant les prix chargés aux consommateurs partout au pays (en autant que ceci est possible étant donné la concurrence en provenance de l'étranger et des autres industries canadiennes).

Les ministres provinciaux ont déjà reconnu ces possibilités d'une façon explicite. Par exemple, en 1967 le ministre de l'Éducation du Manitoba déclarait que si la propriété résidentielle était exemptée du taux normal d'imposition pour le maintien du système scolaire, c'était parce que «les propriétaires ou locataires d'une maison d'habitation ne pouvaient faire

costs through the income or corporation tax provisions or through the machinery of commercial or industrial operations”.

Whether this possibility of one province seeking to pass on its taxes to others, through higher business taxes, should be taken into account in reviewing the taxing powers of the Constitution, depends upon the answer to several practical questions. First, are the taxes substantial enough, or likely to become substantial enough to constitute a burden of any significance? Secondly, what *is* the potential for businesses passing on the special taxes imposed on them? And thirdly, how far is it practical to base constitutional provisions concerning the taxing powers upon estimates as to the capacity of business enterprises to pass on taxes which enter into the cost of doing business, and upon the estimated regional incidence of the “costs” which result from their doing so.

The magnitude of special corporation taxes (based on paid-up capital and places of business) has not until recently been significant. In 1967-68 they probably amounted to about \$50 million, approximately 9 per cent of provincial corporation income taxes. It should be noted, however, that in 1968 the Government of Quebec doubled its tax based on paid-up capital and the Government of Ontario followed suit in 1969, while at the same time removing its tax related to places of business. The scale of special municipal taxes on business is more significant—they undoubtedly amount, now, to some hundreds of millions of dollars. (Data are not available as to the revenues collected by local governments through higher mill rates and higher assessments on business properties, as opposed to those applying to residential properties.) This compares with the \$600 million odd collected by the provinces from taxes on corporation incomes (1967-68 figures). It would seem, therefore, that the amount of tax is significant enough to warrant some consideration of these measures.

As to the ability of business to pass on the taxes which enter into the cost of doing business, it is generally true that about 50 per cent of such taxes is recovered by companies through the payment of lower corporation income taxes. (The corporation pays about 50 per cent of its profits in taxes, so every dollar of expense allowed under the Income Tax Act reduces the income tax payable by about 50 cents.) The “cost” to the people of other provinces of allowing as an expense under the federal income tax act the special business taxes of certain provinces will depend upon the regional incidence of the other taxes which are imposed by the Government of Canada to make up its resulting revenue losses. The “cost” to other provincial governments of allowing the special business taxes as an expense under provincial income tax acts will depend upon the formula for allocating

absorber aucune partie de leur fardeau par l'entremise des dispositions pour l'imposition du revenu des particuliers et des sociétés ou par l'entremise des opérations commerciales ou industrielles».

Devrait-on tenir compte dans cette étude de la possibilité qu'une province essaie de transférer le fardeau de ses impôts en augmentant les taxes d'affaires? On ne peut répondre à ceci avant d'avoir trouvé la réponse à un certain nombre de questions d'ordre pratique. Premièrement, on doit se demander si les impôts dont il est question ici sont assez importants (ou pourraient le devenir) pour créer un fardeau dont on doit tenir compte. Deuxièmement, on doit se demander quel *est* la possibilité réelle qu'une maison d'affaires puisse transférer les impôts spéciaux qu'elle doit payer. Troisièmement, on doit se demander si l'on peut, dans la pratique, formuler des dispositions constitutionnelles au sujet des pouvoirs d'imposer à partir de ce que l'on croit être la possibilité pour une maison d'affaires de transférer les impôts qui font partie de ses coûts d'opération ainsi que sur ce que l'on croit être l'impact régional des «frais» occasionnés par ces transferts.

Jusqu'ici, les impôts spéciaux sur les sociétés (fondés sur le capital acquitté et le nombre de places d'affaires) n'ont pas eu beaucoup d'importance. En 1967-1968, le revenu de ces impôts était d'à peu près \$50 millions, soit quelque 9 p. 100 des impôts provinciaux sur le revenu des sociétés. Toutefois, il faut prendre note du fait qu'en 1968 le gouvernement du Québec a doublé le taux de l'impôt sur le capital acquitté et que l'Ontario a fait de même en 1969, tout en éliminant son impôt fondé sur le nombre de places d'affaires. Les taxes municipales qui frappent les maisons d'affaires sont plus importantes; il est certain qu'elles rapportent maintenant plusieurs centaines de millions de dollars. (Il n'existe pas de données sur les revenus perçus par les administrations municipales au moyen d'un taux plus élevé ou d'une évaluation plus élevée frappant la propriété foncière des entreprises, par rapport à la propriété domiciliaire.) On peut comparer ceci aux quelque \$600 millions perçus par les provinces au titre de l'impôt sur le revenu des sociétés (en 1967-1968). Il semblerait donc que cet impôt est assez important pour que l'on passe quelque temps à l'étudier.

Quant à la possibilité pour une maison d'affaires de transférer le fardeau des impôts qui font partie de ses coûts d'opération, il est généralement vrai que sur ces impôts les maisons d'affaires récupèrent à peu près 50 p. 100, étant donné la diminution de l'impôt sur le revenu des sociétés qui en résulte. (Les sociétés sont imposées à peu près à 50 p. 100 de leurs profits. Chaque dollar qui peut être déduit au titre des dépenses admissibles en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu diminue donc l'impôt payable d'à peu près 50¢.) Le «coût» encouru par les ressortissants des autres provinces lorsque la Loi canadienne de l'impôt sur le revenu permet la déduction des impôts spéciaux d'affaires de certaines provinces au titre des dépenses d'une entreprise dépend de l'application régionale des impôts que le gouvernement du Canada doit prélever pour compenser cette perte de

business profits among the provinces for taxation purposes (the higher the profits allocated the greater the revenue loss, and vice versa). It will be seen that the regional incidence of passing on business taxes in this way would be extremely difficult to determine.

As to the ability of business to pass on in the form of higher prices the taxes which enter into the cost of doing business, it is extremely difficult to determine what proportion of such taxes is borne by the workers (in the form of lower wages), what proportion by the shareholders (in the form of lower dividends), and what proportion by the consumers (in the form of higher prices). The answer really turns on the structure of individual industries, and upon the degree of competition which exists in different sectors of the economy; and the state of knowledge about these matters cannot be said to be very advanced in Canada.¹³

The fundamental question, therefore, is whether it is feasible to base constitutional provisions concerning the taxing powers upon some estimate of the capacity of business enterprise to pass on taxes which enter into the cost of doing business, and of the regional incidence of the "costs" which would result from their doing so. The Government of Canada has concluded that it is not: that some more rough and ready rule must be found for preventing, constitutionally, the potential for "predatory" provincial tax systems—that is, tax systems designed to shift the tax burdens of one province onto the people of Canada generally. The method adopted in the Constitution of 1867 was to limit the provincial governments to direct taxation: this enabled the courts to rule unconstitutional any provincial tax which "normally" could be expected to be passed on (see the words used by the courts: "the normal tendency" or the "expectation or intention" in respect of a tax). *It seems to the Government of Canada that the present Constitution has served Canadians reasonably well in preventing the imposition by one province of special provincial/municipal business taxes with the intention of shifting the tax burden onto the residents of other provinces, and is not therefore proposing any amendment to the Constitution in this regard. It recognizes however that this device for keeping provincial taxes "within the province"—limiting the provinces to direct taxes—could be too severe a limitation in certain tax fields. For this reason it is proposed later in this Paper that consideration be given to certain important relaxations of this limitation in respect of the death duties and sales tax fields.*

¹³ An analysis of the problem of analysing the incidence of corporation taxes is available in Study No. 18 of the Royal Commission on Taxation, *The Shifting of the Corporate Income Tax in the Short Run*.

revenu. Le «coût» encouru par les autres gouvernements provinciaux lorsqu'ils permettent dans leurs lois de l'impôt sur le revenu la déduction des impôts spéciaux d'affaires au titre des dépenses dépend de la formule de répartition des profits des maisons d'affaires entre les provinces, aux fins d'imposition (si les profits accordés sont élevés la perte de revenu sera grande, et vice versa). On peut donc voir qu'il serait extrêmement difficile de déterminer les effets régionaux de ces transferts des taxes d'affaires.

Quant à la possibilité qu'une maison d'affaires augmente ses prix pour absorber les impôts qui font partie de ses coûts d'opération, il est extrêmement difficile de savoir quelle proportion des dits impôts est absorbée par les employés (salaires moins élevés), quelle proportion par les actionnaires (dividendes moins élevés) et quelle proportion par les clients (prix plus élevés). La réponse à cette question est différente selon la structure de l'entreprise et la compétition qui existe dans les divers secteurs industriels. Au Canada, ces questions ne sont pas encore très bien connues.¹³

La question fondamentale est donc la suivante: est-il possible de formuler des dispositions constitutionnelles au sujet des pouvoirs d'imposer en se basant sur des chiffres approximatifs quant à la capacité des entreprises de transférer les impôts qui font partie de ses coûts d'opération et quant aux effets régionaux qui en résulteraient? Le gouvernement du Canada est arrivé à la conclusion qu'une telle chose est impossible. Il faudra donc trouver d'autres critères constitutionnels pour empêcher la mise sur pied de régimes d'imposition provinciaux qui ont pour but de transférer le fardeau fiscal d'une province à toute la population canadienne. En 1867, ceci a été fait par la disposition constitutionnelle qui limitait les gouvernements provinciaux à la perception des contributions directes. Les tribunaux ont donc pu invalider les impôts provinciaux qui pouvaient «normalement» être transférés (les tribunaux ont employé les expressions suivantes: «la tendance normale», et «le but ou l'intention» d'un impôt). *Le gouvernement du Canada est d'avis que la constitution actuelle a bien servi les Canadiens en empêchant la création par une province d'un impôt spécial (provincial/municipal) d'affaires dans l'intention de transférer le fardeau de cet impôt aux ressortissants des autres provinces. En conséquence, le gouvernement du Canada ne propose pas de modification constitutionnelle à cet égard. Toutefois, le gouvernement du Canada reconnaît que cette façon de restreindre les impôts d'une province, soit de limiter leurs pouvoirs aux contributions directes, pourrait, dans certains champs d'imposition, s'avérer trop stricte. A cause de ce facteur, ce document propose que l'on étudie certaines exceptions importantes à ce principe, exception portant sur les droits de succession et sur les taxes de vente.*

¹³ Un travail sur les difficultés inhérentes à toute analyse de l'impact de l'impôt sur le revenu des sociétés est disponible, savoir l'étude n° 18 préparée pour la Commission royale d'enquête sur la fiscalité, *The Shifting of the Corporate Income Tax in the Short Run.*

The Taxation of Real Property (Municipal Property Taxes)

Turning to the general taxation of real property, it has already been noted that land and property taxes have been held by the courts to be direct taxes, and therefore within the jurisdiction of the provincial legislatures. This applies both to taxes imposed upon property and to taxes imposed on a person in respect of his ownership of property. *Because of the nature of general municipal property taxes no problems have arisen in respect of the taxation by one province of property situated in another, nor of taxation of the same property by more than one province.*¹⁴ *Consequently there seems to be no constitutional reason for reviewing this tax field.*

As to the taxation of property by Parliament, the Government of Quebec has proposed in its working paper on the Constitution that the “property tax” should reside within the exclusive jurisdiction of the provinces. It is assumed that the objective of this proposal is to ensure that the Parliament of Canada will not in the future compete with the municipalities in imposing taxes on real property (some municipalities also tax certain types of personal property). The Government of Canada has no intention of entering this field of taxation, but if Parliament were not to have the power to tax property it might well be precluded from the taxation of real and personal property in any form.¹⁵ For this reason and because it would be inconsistent with the “principle of access” to single out for special treatment one particular form of property taxation, the Government of Canada does not agree with this proposal.

Death Duties: The Taxation of Property at the Time of Death

The Constitution as interpreted by the courts gives both Parliament and the provincial legislatures virtually an unlimited power to impose death duties, each within its jurisdiction. However the provinces are limited to direct taxes, that is succession duties on the beneficiaries, while Parliament may impose either succession duties or estate taxes, that is indirect taxes upon the estate, or the executor.

The constitutional limitation of the provinces to direct taxation has not proved to be a satisfactory method of allocating between provinces, for purposes of death duties, the property which may be taxed upon the death

¹⁴ “General municipal property taxes” as used in this sentence refers to property taxes as they apply uniformly to both business and non-business property. Special municipal taxes on business were discussed at pp. 24, 26 and 28, *supra*.

¹⁵ See, for example, the reference to Parliament’s power to impose estate taxes at pp. 34 and 36, *infra*.

L'imposition de la propriété foncière (taxe foncière/municipale)

En ce qui concerne l'imposition ordinaire de la propriété foncière, on a déjà fait remarquer que l'impôt foncier (propriété terrienne et maisons d'habitation) avait été décrit par les tribunaux comme un impôt direct, impôt qui est par conséquent de la compétence des provinces. Ceci s'applique aux impôts qui frappent la propriété elle-même, ainsi qu'aux impôts qui frappent le propriétaire de certains biens en sa qualité de propriétaire. *A cause de la nature même des taxes municipales ordinaires, il n'y a pas eu ici de problème d'imposition par une province de la propriété située dans une autre province. On n'a pas eu non plus de double imposition.¹⁴ En conséquence, il ne semble pas y avoir de raison constitutionnelle pour étudier ce champ d'imposition.*

Au sujet de l'imposition de la propriété par le Parlement, le gouvernement du Québec a proposé, dans son document de travail sur la constitution, que l'impôt «sur la propriété» soit de la compétence exclusive des gouvernements provinciaux. On peut présumer que le but de cette proposition est d'éviter que le Parlement canadien ne vienne à l'avenir faire concurrence aux municipalités dans ce domaine, en prélevant un impôt foncier (certaines municipalités imposent aussi la propriété mobilière). Le gouvernement du Canada n'a pas du tout l'intention d'entrer dans ce champ d'imposition. Toutefois, si le Parlement canadien n'avait pas le pouvoir d'imposer la propriété, il pourrait bien se trouver empêché d'imposer la propriété sous quelque forme que ce soit (mobilière et immobilière).¹⁵ Pour cette raison, et parce qu'il ne serait pas conforme au «principe de l'accessibilité» que de traiter différemment une forme particulière d'imposition de la propriété, le gouvernement du Canada ne peut donner son accord à cette proposition.

Droits de succession: l'imposition de la propriété au décès

L'interprétation judiciaire de la constitution démontre que le Parlement et les Assemblées législatives ont un pouvoir presque illimité de percevoir des droits sur les successions, dans le cadre de leur compétence propre. Toutefois, les provinces sont limitées aux contributions directes, c'est-à-dire à l'imposition de droits de succession qui frappent les bénéficiaires, alors que le Parlement peut imposer soit des droits de succession soit un impôt sur les biens transmis par décès, c'est-à-dire un impôt indirect sur toute la succession, ou un impôt qui est perçu de l'exécuteur testamentaire.

La disposition constitutionnelle qui limite les provinces à l'imposition de contributions directes n'a pas été satisfaisante au niveau de la répartition entre les provinces, aux fins de l'imposition de droits de succession, de la

¹⁴ L'expression «taxes municipales ordinaires» veut dire ici les impôts fonciers qui frappent uniformément la propriété domiciliaire et la propriété des entreprises. Les impôts municipaux qui sont particuliers aux entreprises sont étudiés aux pp. 25, 27 et 29, *supra*.

¹⁵ Par exemple, voir à ce sujet la mention du pouvoir du Parlement canadien de prélever des impôts sur les biens transmis par décès faite aux pp. 35 et 37, *infra*.

of the owners. Nor has it protected beneficiaries from being taxed by more than one province in respect of the property which has been transmitted to them. The reason is that the provinces may tax either the beneficiary in respect of the property he has received, or the property which has been transmitted. (For example, Province A could tax property sited in Province A which passed from a deceased domiciled in Province B to a beneficiary domiciled in Province B, and Province B could tax the beneficiary in respect of the same property.) It is true that the system of tax credits used by the three provinces which now impose succession duties prevents this, but with 10 provinces in the field (or with some in and some out) the potential for double taxation is substantial, as Canada discovered in the 1930's.

The Government of Canada believes that the Constitution could be amended to prevent the taxation of the same property by more than one province, while providing at the same time a reasonable method for allocating among the provinces the property which may be taxed, upon death. This could be accomplished by giving to provincial legislatures the power to levy estate taxes instead of succession duties.

If the provinces were to levy estate taxes instead of succession duties, the tax would be imposed upon the estate, or the executor, by the province in which the decedent was domiciled, in respect of all of the property in the estate, wherever sited. The provinces would no longer have the power to impose death duties upon property merely because it was sited within their boundaries, nor to tax beneficiaries upon property transmitted to them merely because they were domiciled in the province.¹⁶ In this way the danger of two provinces taxing the same property would be removed, and there would be a single rule for allocating between provinces the property which could be taxed upon death (based on the domicile of the deceased). In addition, it would be possible to establish tax collection agreements between the Government of Canada and the provinces, if this were desired, to eliminate the expense of maintaining two systems of taxation.

To achieve these advantages, the Government of Canada would be prepared to participate in a study of the possibility of empowering the provinces to impose estate taxes instead of succession duties. Such a study might usefully be conducted by a special federal-provincial working party. In such a study the representatives of the Government of Canada would be bound by the two criteria mentioned above:

- (1) any proposal should have the effect of eliminating substantially the possibility of more than one province taxing the same property upon the death of its owner; and

¹⁶ Probably the simplest way to accomplish this would be to preclude the provinces from levying any tax on any property passing on the death of persons who were not domiciled therein.

propriété qui peut être imposée au décès de son propriétaire. Elle n'a pas non plus protégé les bénéficiaires contre l'imposition par plus d'une province de la propriété ainsi transmise. Cette situation est due au fait que la province peut imposer le bénéficiaire sur la propriété transmise et imposer directement la propriété transmise. (La province A pourrait imposer des droits successoraux sur des biens situés à l'intérieur de son territoire, biens qui seraient transmis par décès entre deux personnes toutes deux domiciliées dans la province B, celle-ci pouvant imposer le légataire sur ces mêmes biens.) En ce moment, les trois provinces qui perçoivent des droits successoraux ont mis sur pied un système de dégrèvements qui a pour objet d'éviter la double imposition. Mais si toutes les provinces (ou un plus grand nombre d'entre elles) percevaient de tels droits, la double imposition deviendrait alors fort possible (comme on a pu le voir durant les années trente).

Le gouvernement du Canada croit que la constitution pourrait être modifiée de façon à empêcher l'imposition des mêmes biens qui peuvent être imposés au décès de leur propriétaire. Ceci pourrait être fait en permettant aux provinces de percevoir des impôts sur les biens transmis par décès au lieu de droits successoraux.

Si les provinces percevaient un impôt sur les biens transmis par décès au lieu de droits successoraux, la province où le défunt avait son domicile pourrait prélever un impôt portant directement sur les biens, ou sur l'exécuteur testamentaire, quel que soit l'emplacement légal des biens. Les provinces n'auraient plus le droit de prélever des droits successoraux sur des biens simplement parce qu'ils sont situés à l'intérieur de leurs frontières, ni d'imposer les bénéficiaires sur la propriété qui leur est transmise simplement parce qu'ils sont domiciliés dans la province.¹⁶ De cette façon, il ne pourrait y avoir de double imposition par les provinces et il n'y aurait qu'un critère pour déterminer quelle province peut imposer la propriété d'un défunt, ce critère étant le domicile du défunt. Il serait aussi possible d'avoir des ententes entre le gouvernement du Canada et les provinces pour la perception de cet impôt, si la chose était jugée souhaitable, ce qui éviterait les coûts inhérents au maintien d'administrations parallèles.

Afin d'obtenir ces avantages, le gouvernement du Canada est prêt à participer à toute étude qui pourrait être faite de la possibilité de permettre aux provinces de percevoir un impôt sur les biens transmis par décès au lieu de droits successoraux. Une telle étude pourrait être confiée à un groupe de travail fédéral-provincial. Les représentants du gouvernement du Canada délégués à ce groupe de travail devraient respecter les deux critères suivants:

- 1) toute proposition devrait être rédigée de façon à éliminer autant que possible la possibilité que plus d'une province imposent les mêmes biens au décès de leur propriétaire; et

¹⁶ La méthode la plus simple d'y arriver serait probablement d'empêcher les provinces de prélever des impôts sur les biens transmis au décès d'une personne n'ayant pas son domicile à l'intérieur de leurs frontières.

- (2) it should also have the result of establishing a clear and satisfactory allocation as between provinces of the property which may be taxed upon death.

The possibility of providing provincial legislatures with the power to impose estate taxes in lieu of succession duties would be consistent, in part, with the suggestion made by the Government of Quebec that the provinces be given the general power to impose indirect taxes. The Government of Quebec has made a further proposal, however, with which the Government of Canada is not in accord, namely the suggestion that death duties should become an exclusive power of the provinces.

There are a number of compelling reasons, in the view of the Government of Canada, for Parliament retaining its constitutional right to impose estate taxes or succession duties. First, Parliament's power under the Constitution to impose taxes ought not to be reduced unless powerful reasons are advanced for doing so. This view is consistent with the "principle of access" which has been advanced as the basis for allocating taxing powers both to Parliament and to provincial legislatures. Moreover, the taxation of wealth, whether in the form of taxes on transmissions of property (death duties and gift taxes) or otherwise, is a reasonable and an equitable way in which to raise public revenues, and both Parliament and the provincial legislatures should have access to this field.

Secondly, the taxation of estates must be related to gift taxes, and indeed ought to be integrated with them, if the taxation of property is to be equitable and if tax evasion is to be avoided. In an increasingly mobile society this can only be achieved by the federal government, for it is the only government able to tax transmissions of property regardless of changes in the residence or domicile in Canada, over time, of the donor or the beneficiary, and regardless of the situs of the property. To remove the Parliament of Canada from the estate tax field, therefore, would be to weaken the capacity of governments generally in Canada to use this source of taxation.

Thirdly, there is an important relationship between the use of the estate tax and the use of the personal income tax. The taxation of estates enables the Government of Canada to identify serious evasions of income tax over the lifetime of a taxpayer: it would weaken the capacity of the Government to operate an efficient and an equitable income tax if it were to lose this method of enforcement.

Fourthly, the presence of the Government of Canada in the estate tax field has the potential of limiting the erosion of the tax base of those provinces which wish to occupy part of the field. If there were no federal estate tax, it would be possible for sophisticated taxpayers—making use either of a

- 2) elle devrait aussi établir entre les provinces une répartition claire et satisfaisante des biens qui peuvent être imposés au décès de leur propriétaire.

La possibilité d'accorder aux Assemblées législatives le pouvoir de prélever un impôt sur les biens transmis par décès au lieu de droits successoraux répondrait, en partie, à la proposition du Québec d'accorder aux provinces le droit d'imposer les biens transmis par décès. Toutefois, le gouvernement du Québec a aussi proposé que les provinces reçoivent en exclusivité les droits de succession. Le gouvernement du Canada n'est pas d'accord avec cette dernière suggestion.

Le gouvernement du Canada est d'avis qu'il y a un certain nombre de raisons contraignantes en vertu desquelles le Parlement canadien devrait conserver la compétence constitutionnelle nécessaire pour prélever des impôts sur les biens transmis par décès ou des droits successoraux. Tout d'abord, les pouvoirs d'imposer qui sont accordés au Parlement canadien par la constitution actuelle ne devraient être diminués que si l'on avait des raisons majeures de le faire. Ce point de vue cadre très bien avec le «principe de l'accessibilité» qui devrait être à la base de la répartition des pouvoirs d'imposer entre le Parlement et les Assemblées législatives. De plus, l'imposition de l'avoir, soit sous la forme d'un impôt sur la transmission des biens (droits de succession et impôt sur les dons) ou sous toute autre forme, est une façon équitable d'obtenir des fonds publics et l'accès à ce champ d'imposition devrait être accordé aux deux ordres de gouvernement.

Deuxièmement, l'imposition des biens transmis par décès doit être en relation étroite avec l'impôt sur les dons. En fait, ces deux formes d'imposition devraient être intégrées afin d'assurer une imposition juste des biens et empêcher la fraude. De nos jours, les personnes et les biens jouissent d'une grande liberté de mouvement et le gouvernement fédéral est le seul qui soit capable d'imposer la transmission des biens, sans considération des changements de domicile du donateur ou du donataire, ou de l'emplacement légal des biens. Si le Parlement canadien se voyait retirer toute compétence dans ce domaine, il en résulterait une diminution de la capacité de tous les gouvernements au Canada d'avoir recours à ce mode d'imposition.

Troisièmement, un lien important existe entre l'impôt sur les successions et l'impôt sur le revenu des particuliers. L'impôt sur les successions permet au gouvernement canadien de découvrir certaines fraudes fiscales importantes perpétrées par un contribuable sur une longue période. Si le gouvernement canadien se voyait retirer cette possibilité de vérification, sa capacité de mettre en œuvre un système équitable et efficace d'imposition du revenu s'en verrait diminuée d'autant.

Quatrièmement, la présence du gouvernement du Canada dans le domaine de l'imposition des biens transmis par décès peut éventuellement empêcher une diminution de l'assiette de cet impôt, diminution qui serait au détriment des provinces qui tiennent à en occuper une partie.

province or of a foreign jurisdiction in which there were no death taxes—to avoid death duties on virtually all of their estate. Moreover, the federal government has by virtue of its international sovereignty a greater armoury of weapons which can be employed to curb or restrict the use of foreign tax havens for the purpose of minimizing death taxes.

Fifthly, the presence of the federal government in the estate tax field has made it possible for Canada to offer to collect death duties on behalf of those provinces which, for reasons of economy and for the purpose of facilitating taxpayer compliance, do not want to establish separate statutes and administrations.

Moreover, there is some property which the provinces do not, in practice, tax. They do not tax property situated outside Canada unless both the decedent and the beneficiary are within the province. Further, the provinces are more restricted than the Government of Canada in their ability to tax the Canadian assets of foreign decedents.

Finally, only Canada can enter into tax treaties with other countries, for the purpose of avoiding the double taxation of its residents who own foreign property, and for the purpose of aiding in the enforcement of Canada's estate tax laws.

For these several reasons the Government of Canada does not think it would be in the interest either of Canada or of the provinces for Parliament to forgo its power to impose estate taxes.

The Taxation of Transactions—Sales and Purchases

Because income and property taxes are direct taxes, the provincial legislatures and the Parliament of Canada enjoy the same unlimited powers of taxation in these fields, within their respective jurisdictions. Taxes upon sales or purchases, however, may be direct or indirect, depending on the person upon whom they are levied. If a sales tax is levied upon the final purchaser of goods or services, the consumer, it has been judged by the courts to be a direct tax. If, however, it is levied upon manufacturers, wholesalers or even retailers, it has been judged to be an indirect tax, since it can be expected that the tax will be passed on to the ultimate consumer. Because Parliament may impose direct or indirect taxes, it may levy a sales tax at any level of the productive-distributive process. In fact it levies a sales tax on manufacturers (computed by reference to their sales). The legislatures,

En l'absence d'un impôt fédéral sur les biens transmis par décès, un contribuable roublard pourrait, par l'entremise d'une province ou d'un pays étranger qui ne prélèvent pas de droits successoraux, s'arranger de telle façon que ses biens échappent en grande partie à toute imposition à son décès. Le gouvernement fédéral jouit de la personnalité internationale; il possède donc plus de moyens pour empêcher ou restreindre l'emploi de refuges fiscaux étrangers par les contribuables qui veulent réduire au minimum l'imposition de droits successoraux sur les biens.

Cinquièmement, la présence du gouvernement fédéral dans ce domaine lui a permis d'offrir de percevoir des droits successoraux au profit des provinces qui, pour des raisons d'économie ou pour faciliter la tâche du contribuable, ne veulent pas créer de lois séparées, ni établir d'administration à cette fin.

De plus, il y a certains types de propriété que les provinces n'imposent pas. Elles ne prélèvent aucun droit sur la propriété qui est à l'extérieur du Canada, sauf lorsque le défunt et le légataire sont tous les deux domiciliés dans la province. Les provinces n'imposent pas la propriété foncière qui est située à l'étranger. Le gouvernement canadien a plus de moyens que les provinces pour imposer les biens au Canada d'un citoyen étranger, lors de son décès.

En dernier lieu, il n'y a que le Canada qui ait compétence pour conclure des traités avec les pays étrangers en vue d'éviter la double imposition des biens que les résidents canadiens ont à l'étranger et aussi de faciliter la mise en œuvre des lois canadiennes sur les biens transmis par décès.

Pour toutes ces raisons, le gouvernement du Canada est d'avis que l'abandon par le Parlement canadien de sa compétence dans ce domaine ne serait ni à l'avantage du Canada, ni à l'avantage des provinces.

L'imposition des transactions—achats et ventes

Étant donné que les impôts sur le revenu et sur la propriété sont des impôts directs, le Parlement du Canada et les Assemblées législatives jouissent du même pouvoir illimité d'imposer dans ces champs d'imposition, chacun dans le cadre de sa compétence propre. Les taxes prélevées sur les achats ou sur les ventes peuvent toutefois être directes ou indirectes, selon le niveau où elles sont perçues. Chaque fois que la taxe de vente est perçue directement de l'acheteur définitif de biens ou services, les tribunaux ont jugé qu'il s'agissait d'une taxe directe. Toutefois, chaque fois que la taxe a été perçue au niveau du fabricant, du grossiste ou du détaillant, les tribunaux ont jugé qu'il s'agissait d'une taxe indirecte (étant donné que l'on peut s'attendre à ce que cette taxe soit transférée au consommateur). Le Parlement peut lever des impôts directs et indirects; il peut donc percevoir une taxe de vente à

on the other hand, may impose only direct taxes: consequently they may levy sales taxes only upon the final user or consumer.

Given the interpretation of the Constitution by the courts, this limitation on provincial taxing powers cannot be said to be for the purpose of reducing the ability of the provinces to raise revenues (relative to that of Parliament). Nor indeed has this been the effect. The provincial legislatures now impose a variety of sales taxes—general sales taxes, taxes on gasoline and diesel fuel, taxes on cigarettes, and increasingly taxes on services—and their return from these taxes has come almost to equal the return from the federal tax on manufacturers. Rather the purpose, and the effect, has been to keep provincial sales taxes “within the province”, and to prevent provincial taxing systems from coming to act as impediments to inter-provincial trade (whether intentionally or otherwise).

A sales tax levied by a province on persons who buy at retail within the province, or who bring goods into the province for use or consumption, cannot generally be passed on to others. Consequently the possibility of one province being able to tax indirectly persons in other provinces is limited. The tax base—retail sales in Canada—is in the result distributed equitably as between provinces, for taxation purposes: each province taxes only final sales within the province.

The limitation of the power of the provinces to impose sales taxes has also served to prevent provincial tax systems from coming to act as impediments to interprovincial trade. It is argued by some constitutional experts that the limitation of the provinces to direct taxation has been at least as effective, if not more effective, than the constitutional guarantee of free movement of goods within Canada in preventing the erection of “fiscal barriers” to interprovincial trade. Dean Gerard V. La Forest has said of this question “It may well be that the courts would use the equivalent of Section 121 in the proposal [that the provinces have the power of indirect taxation] to accomplish the same purpose, but there is no assurance of this”.¹⁷

An Indirect Provincial Sales Tax—Taxes upon income—personal and corporate—and taxes upon property are considered under the Constitution

¹⁷ La Forest, Gerard V., *The Allocation of Taxing Power Under the Canadian Constitution* (Toronto, Canadian Tax Foundation, 1967), p. 165.

n'importe quel niveau du processus de production et de distribution. En ce moment, le Parlement perçoit une taxe de vente au niveau du fabricant (calculée sur leurs ventes). De leur côté, les Assemblées législatives sont limitées aux contributions directes. En conséquence, elles ne peuvent percevoir leur taxe de vente que de l'utilisateur définitif, ou consommateur.

Étant donné l'interprétation judiciaire de la constitution, on ne peut dire que la limite ainsi fixée aux pouvoirs d'imposer provinciaux a pour but de restreindre la capacité des provinces de percevoir des revenus (relativement à celle du fédéral). De toute façon, ce n'est pas ce qui est arrivé. Les Assemblées législatives prélèvent en ce moment bon nombre de taxes de vente: taxe de vente générale; taxe sur l'essence et le carburant pour moteurs diesel; taxe sur les cigarettes; et, de plus en plus, taxes sur les services. Les revenus provinciaux en provenance de ces taxes sont presque les mêmes que les revenus fédéraux en provenance de la taxe de vente au niveau du fabricant. Le but de cette limite, et son effet pratique, a été de maintenir les taxes de vente provinciales «dans la province» ainsi que de prévenir la création d'un régime d'imposition provincial (de propos délibéré ou autrement) qui aurait agi comme un obstacle au commerce interprovincial.

Lorsqu'une province perçoit une taxe de vente des personnes qui achètent d'un détaillant dans la province, ou des personnes qui importent dans la province des biens de consommation, cette taxe ne peut ordinairement pas être transférée. La possibilité qu'une province puisse imposer indirectement les résidents d'une autre province est donc limitée. L'assiette de cet impôt (les ventes au détail au Canada) est donc distribuée équitablement entre les provinces aux fins d'imposition. Chaque province n'impose que la vente définitive dans la province.

Les limites prescrites aux pouvoirs provinciaux dans le domaine des taxes de vente ont servi à prévenir la création de régimes d'imposition provinciaux qui auraient agi comme obstacles au commerce interprovincial. Certains constitutionnalistes déclarent que l'article qui précise que les provinces ne peuvent percevoir que des contributions directes a été aussi efficace, sinon plus, pour empêcher la création *de facto* de barrières au commerce interprovincial que la garantie constitutionnelle sur la libre circulation des biens au Canada. Le doyen Gerard La Forest déclare à ce sujet qu'«il est fort possible que les tribunaux se serviraient d'une équivalence à l'article 121 dans le contexte d'une proposition cherchant à donner aux provinces le pouvoir de percevoir des impôts indirects, afin d'en arriver au même résultat; cependant, ceci n'est qu'une hypothèse qui reste à vérifier».¹⁷

Une taxe indirecte provinciale sur les ventes—La constitution permet de définir les impôts sur le revenu des particuliers et des sociétés et les impôts

¹⁷ La Forest, Gerard V., *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution* (Toronto, l'Association canadienne d'études fiscales, 1967), p. 165. (N. du t.: cette citation se lit comme suit dans le texte original: «It may well be that the courts would use the equivalent of Section 121 in the proposal [that the provinces have the power of indirect taxation] to accomplish the same purpose, but there is no assurance of this».)

as being direct. Consequently the provincial legislatures have the same power to impose taxes in these fields as does Parliament. It follows that the only way in which provincial taxing powers could be broadened would be in the other tax fields, where taxes may be direct or indirect and where the provinces may impose only direct taxes. Specifically, and in terms of the major revenue sources, this amounts to asking whether the legislatures should have the power to impose indirect death duties—estate taxes—and whether they should have the power to impose indirect sales taxes. The Government of Canada has indicated its willingness to consider the former question, and it is prepared similarly to consider a constitutional change which would permit the provinces to impose indirect sales taxes. Any such an extension in powers, however, would have to meet two requirements:

- (1) the power of the provinces to impose indirect sales taxes would have to be such as to prevent provincial taxing systems from acting as impediments to interprovincial or international trade; and
- (2) the power to impose indirect provincial sales taxes would have to be framed so as substantially to confine each province's taxes "within the province", that is to say to prevent one province from taxing indirectly persons resident in other provinces, and thus to ensure that the total tax base is allocated equitably as between provinces.

Tax systems as impediments to interprovincial trade. The Government of Canada has concluded that a general provincial power to impose indirect taxes almost certainly would result in provincial tax systems coming to act as impediments to trade, whether intentionally or otherwise. First, the provinces would be able, through taxing manufacturers, to tax goods which were produced primarily for export (to other provinces or abroad). The legislatures of Alberta and Saskatchewan, for example, could impose taxes upon oil and natural gas which is consumed in Ontario and Quebec and in the United States. Other provinces could single out other products. Secondly, the provinces could impose their sales taxes at different levels of the productive-distributive process, with the involuntary result of creating barriers to interprovincial trade. How this could come about can be illustrated, in its simplest form, in this way. Goods moving from a province imposing a manufacturers' tax to provinces imposing a retail tax would come to bear two provincial sales taxes (having the same economic effect as an import tax imposed by the provinces to which the goods were shipped); and goods shipped by manufacturers in a province imposing a

sur la propriété comme des impôts directs. En conséquence, les Assemblées législatives peuvent faire appel à ces champs d'imposition au même titre que le Parlement canadien. Il s'ensuit que la seule façon d'élargir les pouvoirs d'imposer provinciaux se trouve dans les autres champs d'imposition, là où les impôts peuvent être directs ou indirects (les Assemblées législatives étant limitées constitutionnellement aux impôts directs). Si l'on s'en tient aux sources de revenu importantes, il s'agirait donc de se demander si les Assemblées législatives devraient être habilitées à prélever des droits successoraux indirects (impôts sur les biens transmis par décès), ainsi que des taxes de vente indirectes. Le gouvernement du Canada a déclaré qu'il était prêt à étudier la première de ces deux possibilités. De la même façon, le gouvernement du Canada est prêt à étudier une modification constitutionnelle qui habiliterait les provinces à prélever des taxes indirectes de vente. Toutefois, cette extension des pouvoirs provinciaux devrait répondre aux deux critères suivants:

- 1) la formulation des pouvoirs provinciaux dans le domaine de l'imposition indirecte des ventes devrait être faite de façon à empêcher que les régimes d'imposition provinciaux deviennent des obstacles au commerce interprovincial et international; et
- 2) la formulation des pouvoirs provinciaux dans le domaine de l'imposition indirecte des ventes devrait être faite de façon à confiner en grande partie les taxes de chaque province «dans la province», c'est-à-dire de façon à empêcher une province d'imposer indirectement les personnes qui résident dans une autre. De cette façon, l'assiette de l'impôt se trouverait répartie équitablement entre les provinces.

Les régimes d'imposition en tant qu'obstacle au commerce interprovincial. Le gouvernement du Canada est d'avis que si l'on donnait aux provinces un pouvoir général d'imposition indirecte des ventes, il en résulterait très probablement une situation dans laquelle les régimes d'imposition provinciaux deviendraient des obstacles au commerce, que ce soit de propos délibéré ou autrement. Tout d'abord, les provinces pourraient imposer, par l'entremise des fabricants, des produits qui sont destinés en bonne partie à l'exportation (dans une autre province ou à l'étranger). Par exemple, les Assemblées législatives de l'Alberta et de la Saskatchewan pourraient frapper d'un impôt l'huile et le gaz naturel consommés en Ontario, au Québec et aux États-Unis. D'autres provinces pourraient faire la même chose avec d'autres produits. Deuxièmement, les provinces pourraient prélever leurs taxes de vente à différents niveaux du processus de production et de distribution, ce qui aurait comme résultat la création de barrières au commerce interprovincial, même si tel n'était pas le but visé. La meilleure façon d'illustrer cette possibilité est la suivante: Les produits allant d'une province qui perçoit sa taxe de vente au niveau du fabricant à une province qui perçoit la sienne au

retail tax to provinces imposing a manufacturers' tax would bear no provincial tax (having the same economic effect as an export subsidy by the province from which the goods were shipped).

/

This is not just a theoretical speculation. It is estimated that Ontario would be able to tax in the neighbourhood of 58 per cent of all manufacturers' sales in Canada, compared with about 38 per cent of all retail sales. The Quebec figures are around 28 per cent and 25 per cent respectively. These two provinces would have a fiscal incentive, therefore, to impose taxes on manufacturers' sales. But the other eight provinces would be able to tax only 14 per cent of manufacturers' sales compared with over 36 per cent of retail sales. Consequently they could be expected to tax retail sales. The result would be the economic equivalent of import taxes on goods moving into the Atlantic Provinces and the West, and export subsidies on goods moving into Ontario and Quebec from the other provinces.¹⁸

The only sure way to avoid this possibility, it seems to the Government of Canada, would be to confine indirect provincial sales taxes to the retail level. It could be argued that Section 121 of the British North America Act, which prohibits interprovincial trade barriers, might be rephrased so as to ensure that the provinces could not single out for taxation at the manufacturing level goods which are produced primarily for export. This may be so. But it would be difficult to visualize such a section limiting the legitimate exercise by the provinces of their taxing powers in such a way as to prevent the development of two tax systems, as described above. It is equally difficult to visualize the courts being able to point to the mere existence of two different tax systems as evidence of the existence of barriers to trade, or, in the alternative to visualize the courts being able to determine which of two tax systems was responsible for such a result. For this reason it would seem that only a limitation on the taxing powers would prevent the possibility of different provincial tax systems, which would have the results described above, from developing.

¹⁸ See Appendix D. It should be noted with respect of these figures that they assume the manufacturers in Ontario and Quebec would not be required to absorb a part of the provincial manufacturers' taxes in order to meet competition, and/or would not lose some of their sales, especially in other provinces, to domestic and foreign competitors. In fact both of these likely would occur to some (unpredictable) degree.

niveau du détaillant seraient grevés de la taxe de vente de deux provinces (en termes économiques, ceci aurait les mêmes effets qu'un impôt sur les importations perçu par les provinces où les biens sont vendus); les biens allant d'un fabricant d'une province qui perçoit sa taxe de vente au niveau du détaillant à un détaillant d'une province qui perçoit la sienne au niveau du fabricant ne seraient grevés d'aucune taxe de vente provinciale (en termes économiques, ceci aurait les mêmes effets qu'un subside à l'exportation des produits accordé par la province où ils sont fabriqués).

Il ne s'agit aucunement ici d'un raisonnement purement théorique. Selon les chiffres estimatifs disponibles, l'Ontario pourrait prélever un impôt sur environ 58 p. 100 de toutes les ventes effectuées au Canada par les fabricants, ainsi que sur environ 38 p. 100 de toutes les ventes au détail. Dans le Québec, les chiffres correspondants sont 28 et 25 p. 100. Ces deux provinces auraient donc un stimulant d'ordre fiscal les encourageant à imposer leur taxe de vente au niveau du fabricant. Quant aux huit provinces qui restent, elles ne pourraient imposer que 14 p. 100 des ventes au niveau du fabricant mais pourraient imposer plus de 36 p. 100 des ventes au détail. En conséquence, on pourrait s'attendre à ce qu'elles imposent les ventes au détail. Le résultat net, en termes économiques, serait le même que la création d'un impôt sur les importations de produits dans les Maritimes et dans l'Ouest et d'un subside à l'exportation de produits vers l'Ontario et le Québec à partir des autres provinces.¹⁸

La seule façon sûre d'éliminer cette possibilité, de l'avis du gouvernement du Canada, serait de limiter la taxe indirecte provinciale sur les ventes au niveau du détaillant. On pourrait prétendre que l'article 121 de l'A.A.N.B., qui empêche la création de barrières au commerce interprovincial, pourrait être modifié de façon à garantir que les provinces ne pourraient pas désigner comme produits imposables au niveau du fabricant des produits qui sont destinés en grande partie à l'exportation. Il est possible que ce soit vrai. Toutefois, il est difficile d'imaginer une formulation de cet article qui pourrait limiter l'exercice légitime par les provinces de leurs pouvoirs d'imposer d'une façon telle qu'il ne se pourrait trouver deux régimes d'imposition (comme ceux que nous venons de décrire). Il est aussi difficile d'imaginer que les tribunaux n'auraient qu'à indiquer l'existence de deux régimes d'imposition différents afin de faire la preuve de l'existence de barrières au commerce, ou d'imaginer comment ils pourraient décider lequel de ces deux régimes d'imposition est responsable de cette situation. C'est pourquoi il semble que la seule façon d'empêcher la création de la situation que nous venons de décrire est de limiter les pouvoirs d'imposer provinciaux de telle manière que les provinces ne puissent mettre sur pied des régimes d'imposition différents.

¹⁸ Voir l'Appendice D à ce sujet. Il faut noter que ces chiffres ne tiennent pas compte des deux possibilités suivantes: premièrement, que les fabricants de l'Ontario et du Québec soient obligés d'absorber une partie de la taxe provinciale afin de rester compétitifs; et, deuxièmement, qu'ils voient leurs ventes diminuer dans les autres provinces au profit de leurs concurrents canadiens ou étrangers. Ce sont là deux possibilités qui se réaliseraient probablement, quoiqu'il est impossible de prédire quelle serait leur importance.

Limitation of indirect sales taxes "within the province". The same conclusion—that any provincial power to levy indirect sales taxes probably would have to be limited to the retail level—emerges from a consideration of how such taxes would be kept "within the province". There seems to be little doubt that an indirect sales tax at the manufacturing, jobbing or wholesaling level would result in the consumers of one province bearing at least some of the burden of the sales tax of another. It is, indeed, expected that sales taxes will be "passed on" to the consumer.¹⁹ This would not be too serious, perhaps, if interprovincial sales were nicely balanced as between the provinces, and if all provinces imposed their sales taxes at the same stage of the productive-distributive process—and providing things could be expected to remain that way. But manufacturing tends to be concentrated in the two central provinces in Canada, as has been shown above. It follows that if an indirect tax were to be levied at any level other than the retail level these two provinces would have a greater opportunity than others to secure a disproportionate amount of their sales tax revenues from residents of other provinces.²⁰

The allocation of the base for sales tax as between provinces would, in other words, be altered radically if the provinces were to impose their sales taxes at the manufacturing instead of the retail level. To repeat the figures, Ontario's share of the tax base theoretically could rise from about 38 to 58 per cent and Quebec's from about 25 to 28 per cent, while the share of the other provinces could decline from some 36 per cent to 14 per cent. In terms of revenues, the Atlantic and the Western Provinces theoretically could lose some \$310 million (1967-68 figures, see Appendix E). The Government of Ontario could gain about \$270 million and the Government of Quebec just under \$40 million.

It will be seen that only the Governments of Ontario and Quebec would be tempted to impose indirect sales taxes at the manufacturing level, and that their tax base, and yield, from such taxes would be higher only by reason of the taxation of sales to other provinces. *For this reason, as well as by reason of the potential impediments to interprovincial trade which*

¹⁹ As has been noted, it does not follow that the whole of a provincial indirect tax at the manufacturing level would be passed on to consumers. Presumably the price of Canadian products must be competitive both with other domestic products and with the price of imports; consequently Canadian manufacturers must price their goods in such a way that the retail price, inclusive of taxes and transportation costs, will not exceed the retail price of competing goods.

²⁰ It must be acknowledged that the same result flows from the taxation under existing provincial statutes of property such as production machinery, where business is the "final consumer".

Limite à la taxe indirecte provinciale aux ventes «dans la province». Si l'on étudie la façon de limiter aux ventes «dans la province» une taxe indirecte provinciale, on arrive à cette même conclusion qu'il faut que ce pouvoir d'imposer ne s'exerce qu'au niveau du détaillant. Il semble y avoir peu de doute qu'une taxe indirecte de vente imposée au niveau du fabricant, de l'intermédiaire ou du grossiste aurait pour résultat que les consommateurs d'une province devraient absorber une partie du fardeau de la taxe de vente d'une autre province. De fait, l'on s'attend à ce que la taxe de vente soit transférée au consommateur.¹⁹ Ceci ne serait peut-être pas très sérieux si les provinces s'échangeaient des produits au même rythme et si la taxe de vente était perçue dans toutes les provinces à la même phase du processus de production et de distribution (et, évidemment, si cette situation restait stationnaire). Cependant, le fait est qu'au Canada la fabrication a tendance à se concentrer dans les deux provinces centrales, comme nous l'avons démontré précédemment. Il s'ensuit que si un impôt indirect devait être perçu à tout autre niveau que celui du détaillant, ces deux provinces seraient mieux placées que les autres pour percevoir une part disproportionnée de leur revenu provenant de la taxe de vente de personnes résidant dans les autres provinces.²⁰

En d'autres mots, la répartition de l'assiette de la taxe de vente entre les provinces serait radicalement modifiée si les provinces devaient percevoir leurs taxes de vente au niveau du fabricant plutôt qu'à celui du détaillant. Reprenons les chiffres: la part de l'Ontario pourrait théoriquement passer de 38 à 58 p. 100 et celle du Québec de 25 à 28 p. 100. La part des huit autres provinces pourrait être diminuée, passant de 36 à 14 p. 100. En dollars, ceci veut dire que les provinces de l'Atlantique et les provinces de l'Ouest pourraient théoriquement perdre quelque \$310 millions, si l'on se fonde sur les chiffres de 1967-1968. (Voir l'Appendice E.) Le gouvernement de l'Ontario pourrait augmenter ses revenus d'à peu près \$270 millions et le gouvernement du Québec d'un peu moins de \$40 millions.

Il est évident d'après ces chiffres que les gouvernements du Québec et de l'Ontario seraient les seuls à vouloir prélever une taxe indirecte de vente au niveau du fabricant. Leur part de l'assiette fiscale et le rendement de la taxe ne seraient augmentés que parce qu'ils frapperaient d'un impôt les ventes dans les autres provinces. *Étant donné ce facteur, et compte tenu de la possi-*

¹⁹ Nous avons déjà dit qu'il ne s'ensuit pas nécessairement que tout le fardeau d'un impôt indirect provincial perçu au niveau du fabricant serait en définitive payé par le consommateur. Tout produit canadien doit se vendre à un prix qui en permet la concurrence avec les autres produits, qu'ils soient importés ou fabriqués au Canada. Les fabricants canadiens doivent donc fixer leurs prix de telle façon que le prix de vente au détail (taxes et frais de transport compris) ne soit pas plus élevé que celui qui est exigé pour les produits de même nature disponibles au Canada.

²⁰ On doit reconnaître que c'est ce qui arrive en ce moment chaque fois qu'une province impose des biens de production, comme les machines et l'outillage servant à la production de biens de consommation, étant donné que l'entreprise est alors le «consommateur définitif».

could result from an unlimited provincial power to impose indirect sales taxes, the Government of Canada believes that any provincial power to impose such taxes would have to be limited to the retail level.

An Indirect Provincial Retail Sales Tax—The possibility of indirect provincial sales taxes has been discussed in the past in Parliament and at Federal-Provincial Conferences—in 1936, 1945, 1951 and 1960²¹—but for a variety of reasons a constitutional amendment has never been agreed to. It is evident from these discussions and from an examination of the issues involved that a number of policy and technical problems would have to be considered. The principal of these are: the taxation of sales which originate in one province for delivery in another, and the taxation of services.

Both of these problems are quite technical, and can better be discussed in an appendix (see Appendix G). In essence, however, they may be stated in this way. In respect of interprovincial retail sales it would have to be decided whether the “province of origin” (the province from which the goods were shipped) ought to tax the goods involved, or whether they should be taxed by the “province of delivery” (the province to which the goods were shipped). The answer to this question probably would depend upon whether the extra-provincial retail purchases in a sizable number of provinces exceed considerably the extra-provincial sales. As to the taxation of services, there is so little experience in this field of taxation in Canada, and so little is known about the interprovincial aspects of services, that it may well be difficult to make an intelligent decision at this time as to whether or not they ought to be taxed at the indirect level.

Further study of an indirect provincial retail sales tax.—The Government of Canada would be quite prepared to participate in a study of the possibility of an indirect provincial retail sales tax. Again, such a study might usefully be conducted by a special federal-provincial working party. In such a study the representatives of the Government of Canada would be bound by the two criteria already outlined, namely that any proposal would have to meet two requirements:

- (1) the power of the provinces to impose indirect sales taxes would have to be such as to prevent provincial taxing systems from acting as impediments to interprovincial or international trade; and

²¹ Appendix F gives a summary of the history of these discussions.

bilité que soient créés des obstacles au commerce interprovincial par l'octroi aux provinces du pouvoir illimité de percevoir une taxe indirecte de vente, le gouvernement du Canada est d'avis que si l'on doit accorder aux provinces ledit pouvoir, il faudra le limiter de façon à ce qu'il ne puisse s'exercer qu'au niveau du détaillant.

Une taxe indirecte provinciale sur les ventes au détail—La possibilité d'accorder aux provinces le pouvoir de percevoir une taxe indirecte de vente a fait l'objet de plusieurs discussions dans le passé, tant au Parlement du Canada qu'au sein des Conférences fédérales-provinciales (1936, 1945, 1951 et 1960).²¹ Mais pour diverses raisons, il n'a jamais été possible de se mettre d'accord sur une modification de la constitution en ce sens. La leçon qu'on peut tirer de ces discussions et d'un examen des problèmes en cause est qu'il est évident qu'il faudrait tenir compte de certaines questions d'ordre politique et technique. Les deux questions les plus importantes sont: l'imposition des ventes qui se font dans une province pour livraison dans une autre, et l'imposition des services.

Ce sont là des problèmes d'ordre technique, qui sont discutés en profondeur en appendice (voir l'Appendice G). On peut les résumer très rapidement de la façon suivante. Au niveau des ventes au détail d'une province à une autre, il faudrait décider si les biens seront imposés par la «province d'origine» (la province qui envoie les biens) ou par la «province de livraison» (la province qui reçoit les biens). La réponse à cette question dépend d'un autre facteur, à savoir combien de provinces voient leurs achats dans d'autres provinces dépasser considérablement leurs ventes dans ces mêmes provinces. Quant à l'imposition des services, l'expérience canadienne dans ce champ d'imposition est relativement récente. De plus, on sait peu de choses au sujet des aspects interprovinciaux des services. Étant donné ces deux facteurs, il serait probablement difficile de prendre dès maintenant une décision raisonnée à l'effet d'imposer ou non les services au niveau indirect.

Étude subséquente de la question d'une taxe indirecte provinciale sur les ventes au détail.—Le gouvernement du Canada est prêt à participer à toute étude qui pourrait être faite de la possibilité de permettre aux provinces d'imposer une taxe indirecte au niveau des détaillants. Encore une fois, une telle étude pourrait être confiée à un groupe de travail fédéral-provincial. Les représentants du gouvernement canadien délégués à ce groupe de travail devraient s'en tenir aux deux critères déjà énoncés, c'est-à-dire que toute proposition devra être rédigée de façon à satisfaire aux deux exigences suivantes:

- 1) la formulation des pouvoirs provinciaux dans le domaine de l'imposition indirecte des ventes devrait être faite de façon à empêcher que les régimes d'imposition provinciaux deviennent des obstacles au commerce interprovincial et international; et

²¹ On trouve un aperçu historique de ces discussions à l'Appendice F.

- (2) the power to impose indirect provincial sales taxes would have to be framed so as substantially to confine each province's taxes "within the province", that is to say to prevent one province from taxing indirectly persons resident in other provinces, and thus to ensure that the total tax base is allocated equitably as between provinces.

Federal-Provincial Consultation on Taxing and Spending

The application of the "principle of access" to all of the tax fields used in Canada would result in both Parliament and the provincial legislatures having the power to tax all persons, income, property and transactions in Canada, each within its respective jurisdiction. (The only limitations on provincial taxing powers would be for the purposes previously noted.²²) As each legislative body decided to assume new responsibilities or expenditure obligations within its legislative and spending powers, it would be in a position to raise the necessary taxes. It would be for the voters to decide, in their two roles as the electors of Parliament and the electors of a provincial legislature, whether the two orders of government were increasing (or decreasing) their spending, and hence their taxing, at an appropriate rate.

Obviously it is difficult for the citizen to sort out which of two governments is responsible for increases in taxes which he considers to be too rapid, when both governments are imposing taxes in the same fields. It follows that the governments themselves have an obligation to consider the aggregate tax burden on the citizen, not just the burden each of them is imposing. To do this in a meaningful way requires consideration *first* of spending levels and *then* of levels of taxation. (This is aside altogether from the obligation of governments to consult on fiscal policy, with a view to achieving the best economic policies for Canada and its regions, and through such policies high levels of employment and stable prices.)

These were the underlying reasons for the suggestion by the Government of Canada in 1964 that Canada's Ministers of Finance and Provincial Treasurers should meet annually before their annual budgets were completed. These meetings have been held each year since, and with increasing benefit to the citizens of Canada. The question, constitutionally, is whether these consultations, or the consultative body, ought to be provided for in the Constitution.

²² See p. 16, *supra*.

- 2) la formulation des pouvoirs provinciaux dans le domaine de l'imposition indirecte des ventes devrait être faite de façon à confiner en grande partie les taxes de chaque province «dans la province», c'est-à-dire de façon à empêcher une province d'imposer indirectement les personnes qui résident dans une autre. De cette façon, l'assiette de l'impôt se trouverait répartie équitablement entre les provinces.

Consultations fédérales-provinciales sur les politiques d'imposition et de dépense

L'application du «principe de l'accessibilité» à tous les champs d'imposition en usage au Canada aurait pour résultat que le Parlement et les Assemblées législatives auraient compétence pour imposer toutes les personnes, les revenus, les propriétés et les transactions au Canada, chacun à l'intérieur de sa sphère de compétence propre. (Les seules limites aux pouvoirs d'imposer provinciaux seraient celles déjà énoncées.²²) A mesure que chacun des corps législatifs déciderait d'assumer de nouvelles responsabilités et de faire de nouvelles dépenses, il pourrait lever les impôts nécessaires pour les financer. Les contribuables détermineraient, dans leur double rôle d'électeurs du Parlement et d'une Assemblée législative, si les deux ordres de gouvernement augmentent ou diminuent leurs dépenses (et conséquemment leurs impôts) à un taux approprié.

De toute évidence, le citoyen a quelque difficulté à déterminer lequel des deux ordres de gouvernement est responsable d'une augmentation des impôts qu'il peut considérer trop prononcée. Ceci provient du fait que les deux ordres de gouvernement ont recours aux mêmes champs d'imposition. Il s'ensuit que les gouvernements eux-mêmes doivent prendre en considération le fardeau total des impôts que doit acquitter le contribuable, et non seulement les seuls impôts que chacun d'eux prélève. Afin de faire ceci d'une façon efficace, on doit *d'abord* étudier le niveau des dépenses et *ensuite* le niveau des impôts. (Ceci est différent du devoir qu'ont les gouvernements de se consulter quant à l'élaboration de leurs politiques fiscales, afin d'arriver aux meilleures politiques économiques pour le Canada et ses régions et ainsi à un niveau élevé d'emploi et à la stabilité des prix.)

C'est pour toutes ces raisons que le gouvernement canadien, en 1964, suggérait que les ministres fédéral et provinciaux des Finances se rencontrent chaque année, avant la rédaction définitive de leur budget. De telles réunions ont eu lieu chaque année depuis 1964 et les contribuables canadiens en retirent de grands profits. La question constitutionnelle qui doit être posée est la suivante: ces consultations devraient-elles être inscrites dans la constitution ou devrait-il y avoir une disposition prévoyant un organisme ayant ces fonctions?

²² Voir p. 17, *supra*.

The Government of Quebec has suggested that there ought to be such a provision—that consideration should be given to establishing an Intergovernmental Tax Commission “which would be made up of representatives from all governments and whose role would be to prepare taxation arrangements for set periods, taking into account available and forecast tax resources, programmes planned and priorities involved”.²³ The Government of Canada, too, believes that consideration must be given to the adequacy of federal-provincial fiscal consultations, though it believes the emphasis of these consultations might better be upon spending and taxing and the harmonization of tax laws (as well as on fiscal policy generally). Whether reference should be made in the Constitution to such consultations, however, is an issue which might best be considered by the Constitutional Conference when it is discussing the general question of federal-provincial consultative machinery.

What must be guarded against, however, in any discussions of possible constitutional provisions along these lines, is any diminution of the responsibility of each government to its legislature and of each legislature to its electors. This caution is advanced because of suggestions which are made from time to time that there ought to be some sort of permanent commission which would “decide on” or “propose” the “tax share” each government ought to have. Such suggestions need to be examined carefully.

One suggestion is that an intergovernmental Commission ought to have the power to decide upon the “share” each government should have of those tax fields which are jointly occupied, or, putting this another way, the power to decide upon the extent to which each government, federal and provincial, ought to cultivate the tax fields available to it. To give an example, such a Commission might decide that over a fixed period Parliament ought to reduce its taxes in a particular field, and that particular provinces ought to increase their tax rates in other designated fields. What this would mean, constitutionally, would be that the taxing powers which were assigned to the Parliament of Canada and to the legislatures of the provinces could be exercised by them only within the limits which were established by the intergovernmental Commission.

It would be difficult to reconcile these powers for such a Commission with the principles of democratic responsible government—the responsibility of governments to their legislative bodies and the responsibility of legislatures to their electorates. It would be even more difficult to visualize the legislators of Canada being willing to agree to have their use of their legislative powers limited or prescribed by a non-elected, non-responsible intergovernmental Commission. The final restraint upon the excessive use by elected bodies of

²³ See footnote 7.

Le gouvernement du Québec a proposé la rédaction d'une telle disposition en disant que «La constitution devrait prévoir l'existence d'une commission intergouvernementale permanente de la fiscalité, formée de représentants des gouvernements et dont le rôle serait de préparer les arrangements fiscaux sur une base périodique, compte tenu des ressources fiscales disponibles et prévisibles, des programmes envisagés et des priorités en cause».²³ Le gouvernement du Canada partage le point de vue qui veut que l'on doive se pencher sur les consultations fiscales fédérales-provinciales afin d'en faire une évaluation. Toutefois, il est d'avis que ces consultations devraient porter d'abord sur les politiques d'imposition et de dépense, en plus de se préoccuper de l'alignement des lois relatives aux impôts (et de la politique fiscale en général.) Quant à savoir si ces consultations devraient faire l'objet d'une mention dans la constitution, c'est là une question qui devrait probablement être étudiée par la Conférence constitutionnelle lorsqu'elle abordera la question plus générale des mécanismes des relations fédérales-provinciales.

Toutefois, nous devons faire attention dans toute discussion d'une disposition constitutionnelle à ce sujet, afin d'empêcher toute diminution de la responsabilité des gouvernements vis-à-vis les corps législatifs et de la responsabilité de ceux-ci vis-à-vis l'électorat. Cette mise en garde est faite parce que de temps à autre on formule des suggestions pour la mise sur pied d'un organisme permanent qui «déciderait» ou «proposerait» quelle «part» des impôts chacun des gouvernements devrait avoir. De telles suggestions doivent être étudiées soigneusement.

Une des suggestions mises de l'avant est à l'effet que la commission intergouvernementale devrait avoir le pouvoir de décider quelle «part» chacun des gouvernements devrait avoir des champs d'imposition d'utilisation commune. En d'autres mots, elle aurait le pouvoir de décider jusqu'à quel point les gouvernements, fédéral et provinciaux, pourraient avoir recours aux champs d'imposition qui sont de leur compétence. Donnons un exemple: la commission pourrait décider que, durant une période définie, le Parlement canadien devrait diminuer ses impôts dans un domaine précis et que certaines provinces devraient augmenter leurs impôts dans d'autres domaines désignés. En termes constitutionnels, ceci voudrait dire que les pouvoirs d'imposer qui appartiennent au Parlement et aux Assemblées législatives ne pourraient être exercés que dans les limites fixées par la commission intergouvernementale.

Il serait difficile de concilier l'attribution de ces pouvoirs à une telle commission avec les principes du gouvernement responsable, savoir la responsabilité des gouvernements envers les corps législatifs et la responsabilité des corps législatifs envers l'électorat. On peut encore plus difficilement s'imaginer que les législateurs canadiens accepteraient de voir leurs compétences législatives limitées par une commission intergouvernementale dont les membres ne seraient pas élus et donc non responsable envers l'électorat.

²³ Voir note 7.

their spending and taxing powers is the electorate (and to a lesser extent the ability of governments to borrow in the capital markets), and while this system of restraint operates with greater complexity in a federal state where two (or more) orders of government are involved in fiscal decisions, it would scarcely seem appropriate to attempt to resolve this problem by substituting a non-elected body for the elected ones.

The second possibility which is sometimes suggested is that an inter-governmental Commission be given the power to recommend to governments, and thence to legislators, the extent to which they ought to cultivate the tax fields available to them. But this alternative too would present problems. Legislators might not welcome public pressure from a non-responsible inter-governmental Commission in reaching their spending and taxing decisions. Further, it would be necessary to decide, if the Commission were to be endowed with the power and responsibility of reaching conclusions—whatever force those conclusions might have in respect of the elected legislative bodies—how the Commission would go about reaching such decisions. Would each government have a veto over those recommendations which had to do with its jurisdiction? Or would the Commission make its decisions by vote, with the vote of each government represented being weighted by the population represented by that government? Or would the votes be weighted so as to have the result that the combined votes of the provinces always would outweigh the vote of the Government of Canada? And how many votes would be required to decide upon recommendations with respect to the jurisdiction of specific provinces—for example the Provinces of Ontario or British Columbia or Quebec or Nova Scotia?

It is difficult to visualize a voting system which would be acceptable to all governments, even if the intergovernmental Commission were to have the power to make recommendations only. The root of this difficulty is to be found, again, in the responsibility of each legislative body to its electors: if the electors have voted for a government which has undertaken to embark upon new programmes which will require higher taxes, to take the obvious example, a contrary recommendation by a non-elected body representing other jurisdictions would be unlikely to be acceptable.

The only possibility which would seem to be consistent with the principles of responsible government would be an intergovernmental body which would have as its purpose the exercise of intergovernmental influence upon the fiscal decisions of each government. Each government would, in making its spending and taxing decisions, know and be expected to take into account

Ce qui empêche les corps législatifs de faire un usage désordonné de leurs pouvoirs d'imposer et de dépenser c'est en définitive justement l'électorat (ainsi que, dans une proportion moins importante, la capacité qu'ont les gouvernements de contracter des emprunts sur le marché des capitaux). Même si le jeu de ces contraintes est plus compliqué dans un État fédéral, étant donné que deux ordres de gouvernements (ou plus) sont appelés à prendre des décisions d'ordre fiscal, il ne semble pourtant pas approprié d'essayer de résoudre ce problème par la mise sur pied d'un organisme non électif qui serait appelé à remplacer les corps législatifs élus.

La deuxième possibilité suggérée est de donner à la commission intergouvernementale le pouvoir de faire des recommandations aux gouvernements (et donc aux corps législatifs) quant à l'usage qu'ils devraient faire de leurs champs d'imposition. Cette possibilité est aussi une source de problèmes. Au niveau de la prise des décisions au sujet de l'usage des pouvoirs d'imposer et de dépenser, il est probable que nos législateurs ne verraient pas d'un très bon œil les pressions qu'une commission intergouvernementale non responsable serait en mesure de faire au vu et au su de tous. De plus, quel que soit l'impact des recommandations de la commission sur les corps législatifs élus il faudrait, si elle devait avoir le droit d'en faire, déterminer la manière par laquelle elle y arriverait. Est-ce que chacun des gouvernements aurait un droit de veto relatif aux recommandations qui toucheraient de près ou de loin ses compétences? Ou alors la commission prendrait-elle ses décisions aux voix, le vote de chaque gouvernement étant pondéré par la population qu'il représente? Les votes seraient-ils pondérés de façon à ce qu'une coalition de toutes les provinces puisse toujours avoir plus de poids que le gouvernement fédéral? Quelle proportion des voix serait nécessaire lorsqu'il faudrait prendre une décision sur une recommandation relative à la compétence d'une province en particulier, disons l'Ontario, la Colombie-Britannique, le Québec ou la Nouvelle-Écosse?

On peut difficilement imaginer une répartition des droits de vote qui serait acceptable à tous les gouvernements, même si la commission intergouvernementale n'était habilitée qu'à faire des recommandations. La cause première de cette difficulté est encore une fois la responsabilité de chacun des corps législatifs vis-à-vis l'électorat. Disons, pour ne prendre que l'exemple le plus évident, que les électeurs votent pour un gouvernement qui s'est engagé à établir des programmes ne pouvant être financés que par une hausse des impôts. Une recommandation à l'effet contraire en provenance d'un organisme non représentatif qui aurait parmi ses membres des représentants des autres gouvernements ne pourrait être que mal reçue.

La seule possibilité qui semblerait pouvoir s'accorder avec les principes du gouvernement responsable serait un organisme intergouvernemental qui aurait pour but de faire jouer des pressions intergouvernementales sur les décisions fiscales de chacun des gouvernements en cause. Dans la prise de ses décisions fiscales, chaque gouvernement serait au courant des perspec-

the fiscal outlook for other governments, and the effect upon the economy as a whole of alternative fiscal policies. Presumably this approach would not be expected to involve the development of a composite budget for all governments combined, but each government might well, as a result of the information exchanged, be in a position to judge what kind of composite budget would result from the adoption by it of alternative fiscal policies.

The shortcoming of this approach is that it does not guarantee the harmonization of spending and taxing decisions. But this, in the view of the Government of Canada, is probably one of the inevitable consequences of having two orders of democratically elected, responsible governments in Canada—of federalism, in short. It was for this reason that the Government of Canada said a year ago: “The federal government must remain responsible to Parliament, and the provincial governments to their legislatures: federal-provincial conferences must, it seems to us, occupy themselves with the art of influence rather than the power of decision-making”.²⁴

Within this context—the protection of democratic and responsible government in Canada—the Government of Canada would welcome a discussion as to how best to provide for federal-provincial consultations on spending and taxing questions. This might best be considered by the Constitutional Conference when it considers the general question of federal-provincial consultative machinery.

The Equalization of Provincial Services (Revenues)

The final question which is related to taxing powers is that of the equalization of provincial public services, or provincial revenues. It has already been noted that if the principle of access is to be employed in allocating taxing powers between Parliament and the provincial legislatures, and if this approach is to be really meaningful to the lower income provinces, the Government of Canada must have the power to augment the revenues of low income provinces with equalization payments.

It has been suggested by the Government of Nova Scotia that the Constitution provide explicitly for the “full equalization of all provincial revenues, including municipal revenues”.²⁵ The objective of this proposal is understandable: however, the Government of Canada would question the wisdom of providing in the Constitution for any specific equalization formula, or of attempting to bind Parliament to a particular level of equalization. Earlier attempts at reaching final decisions, constitutionally, as to the appropriate level of federal grants to the provinces, have not been reassuring. In fact, the redistribution of income between the fortunate and the less fortunate,

²⁴ *Federalism for the Future*, p. 42.

²⁵ See footnote 7.

tives similaires des autres gouvernements et serait supposé en tenir compte. Il serait aussi supposé tenir compte des effets des diverses politiques fiscales sur l'économie nationale. Ceci ne présuppose pas nécessairement la préparation d'un budget général pour tous les gouvernements. Toutefois, chaque gouvernement devrait, par suite des informations qui lui seraient communiquées, avoir une bonne idée de la sorte de budget général qui résulterait à la suite de son adoption de différentes politiques fiscales.

La faiblesse d'un tel système est qu'il ne garantit aucunement l'alignement des politiques fiscales. Le gouvernement du Canada est d'avis que c'est probablement là l'une des conséquences inévitables du fédéralisme—deux ordres de gouvernement élus démocratiquement et responsables vis-à-vis leurs électeurs respectifs. C'est pourquoi nous disions il y a un an que « . . . le gouvernement fédéral doit continuer de rendre des comptes au Parlement, et les gouvernements provinciaux, aux législatures; les conférences fédérales-provinciales doivent, à notre avis, permettre d'exercer l'art d'influencer au lieu du pouvoir de décider».²⁴

Dans le contexte de la protection des institutions démocratiques et du gouvernement responsable au Canada, le gouvernement du Canada est prêt à participer à toute discussion sur la meilleure façon d'organiser les consultations fédérales-provinciales sur les politiques d'imposition et de dépense. C'est là une question qui devrait probablement être étudiée par la Conférence constitutionnelle lorsqu'elle abordera la question plus générale des mécanismes des relations fédérales-provinciales.

La péréquation des services provinciaux (revenus)

La dernière question que nous avons à traiter au titre des pouvoirs d'imposer est celle de la péréquation des services publics provinciaux, ou des revenus provinciaux. On a déjà fait remarquer que si le principe de l'accessibilité devait être accepté comme critère de répartition des pouvoirs d'imposer entre le Parlement canadien et les Assemblées législatives, et si cette façon de régler la question devait profiter aux provinces ayant un revenu peu élevé, le gouvernement du Canada devrait avoir le pouvoir de faire des paiements de péréquation aux dites provinces.

Le gouvernement de la Nouvelle-Écosse a déclaré que « . . . la constitution doit prévoir la péréquation de tous les revenus provinciaux, y compris les revenus des administrations locales».²⁵ Le but visé par cette proposition est compréhensible. Toutefois, le gouvernement du Canada se demande s'il est raisonnable de vouloir inclure dans la constitution une formule spécifique de péréquation, ou de vouloir lier le Parlement canadien à un niveau précis de péréquation. Les tentatives que l'on a faites jusqu'ici pour trouver une solution constitutionnelle «définitive» quant au niveau des subsides fédéraux aux provinces n'ont pas eu grand succès. La redistribution des revenus entre

²⁴ *Le fédéralisme et l'avenir*, p. 43.

²⁵ Voir note 7.

whether in the form of payments to persons or in the form of some measure of equalization of public services, is a matter of social or moral judgment. As such, it is to be expected that these judgments will change over time; and society would do well not to bind itself to the judgments of the past.

Having said this, the Government of Canada would propose two specific constitutional provisions which would be directed toward the same general end as the Nova Scotia proposition. *First, the Preamble to the Constitution—the statement of objectives—should state as a goal for all governments the provision of equal opportunity for all Canadians, including the availability to them of essential public services.* The Government has proposed the following wording:

“To promote . . . the general welfare and equality of opportunity for all Canadians in whatever region they may live, including the opportunity for gainful work, for just conditions of employment, for an adequate standard of living, for security, for education, and for rest and leisure”.²⁶

*Secondly, the Constitution should provide the Parliament of Canada with explicit power to contribute toward the equalization of necessary provincial public services across Canada, whether in the form of revenue equalization or otherwise.*²⁷ And it should provide Parliament with the power to adjust these grants as concepts as to what public services are necessary, and as to how and to what extent they ought to be equalized, change over time.

* * * *

This Working Paper has been prepared for the purpose of outlining the general approach of the Government of Canada on the allocation of taxing powers, and of proposing a course of action for the discussion of this and allied questions. As the governments of the provinces have said concerning the working papers they have submitted, the Government of Canada will not feel bound by any alternatives which are here explored, nor by any particular approach to taxation problems which has been used in this Paper for the purposes of exposition. However, the Government does attach a high order of importance to the general principles which it believes should be followed in allocating taxing powers, in particular those outlined above at pp. 8 and 16, and it similarly would emphasize that the discussions of taxing powers must take place in the context of, and be contingent upon, the distribution of powers generally.

²⁶ *The Constitution and the People of Canada*, p. 10. (Published by the Government of Canada on the occasion of the Second Meeting of the Constitutional Conference, Ottawa, February 10, 11, 12, 1969.)

²⁷ For an elaboration of this view see the Government of Canada Working Paper on the Constitution entitled *Federal-Provincial Grants and the Spending Power of Parliament*.

les bien nantis et les moins bien nantis, qu'il s'agisse de paiements à l'individu ou de la péréquation des services publics, se fonde sur des jugements de valeur (valeurs sociales et morales). Ces valeurs évoluent avec le temps et la société ne devrait pas s'astreindre à de tels jugements rendus dans le passé.

Ceci dit, le gouvernement du Canada veut proposer deux dispositions constitutionnelles spécifiques, dispositions dont le but serait à peu près le même que celui de la proposition de la Nouvelle-Écosse. *Premièrement, le préambule de la constitution (déclaration des objectifs) devrait assigner à tous les gouvernements la responsabilité de fournir l'équivalence des perspectives d'avenir à tous les Canadiens, y compris la disponibilité des services publics essentiels.* Le gouvernement du Canada a proposé la formulation suivante:

«Promouvoir . . . le bien-être général de la population et l'égalité des chances pour tous les Canadiens, quelle que soit la région où ils vivent, y compris l'accès au travail rémunérateur, à de justes conditions d'emploi, à un niveau de vie satisfaisant, à la sécurité, à l'éducation, au repos et aux loisirs».²⁶

*Deuxièmement, la constitution doit donner explicitement au Parlement du Canada le pouvoir de contribuer à la péréquation des services publics provinciaux nécessaires à travers tout le Canada, sous forme de péréquation des revenus ou autrement.*²⁷ Le Parlement canadien doit aussi avoir le pouvoir de modifier ces versements de péréquation au fur et à mesure que la définition de ce qui est nécessaire au niveau des services publics sera modifiée, et que nos idées quant à la péréquation de ces services changeront.

* * * *

Ce document de travail a pour but de présenter en termes généraux le point de vue du gouvernement du Canada sur la répartition des pouvoirs d'imposer et de proposer un schéma général pour la discussion de cette question et des questions connexes. Nous disons de ce document de travail ce que les provinces elles-mêmes ont dit des leurs, à savoir que le gouvernement du Canada n'est aucunement lié par ce qui est exposé dans ce document, ni par aucune des formules d'imposition qui y sont présentées. Toutefois, le gouvernement canadien considère très importants les principes généraux qui, à son avis, doivent gouverner la répartition des pouvoirs d'imposer et, en particulier, ceux de ces principes qui sont explicités aux pp. 9 et 17. De plus, le gouvernement du Canada veut souligner encore une fois que la discussion des pouvoirs d'imposer doit prendre place dans le cadre et doit dépendre de la discussion sur la répartition des pouvoirs en général.

²⁶ *La constitution canadienne et le citoyen*, p. 11. (Document publié par le gouvernement du Canada à l'occasion de la seconde réunion de la Conférence constitutionnelle, Ottawa les 10, 11 et 12 février 1969.)

²⁷ Ce point de vue est explicité dans le document de travail du gouvernement du Canada sur la constitution, intitulé *Les subventions fédérales-provinciales et le pouvoir de dépenser du Parlement canadien*.

Appendix A

The Taxing Powers and the Constitution of Canada

The constitutional basis for federal and provincial taxing powers is to be found in Sections 91, 92, 121 and 125 of the B.N.A. Act (aside from certain transitional provisions). These Sections provide that:

- (1) The Parliament of Canada is given the power of “The raising of Money by any Mode or System of Taxation” (Section 91(3));
- (2) Provincial legislatures are given the powers of:
 - 92 (2)—“Direct taxation within the Province in order to the raising of a Revenue for Provincial Purposes”;
 - 92 (9)—“Shop, Saloon, Tavern, Auctioneer, and other Licences in order to the raising of a Revenue for Provincial, Local, or Municipal Purposes”;
- (3) Section 121 provides that “All Articles of the Growth, Produce, or Manufacture of any one of the Provinces shall, from and after the Union, be admitted free into each of the other Provinces”. In addition, by Section 91 (2) the Parliament of Canada has exclusive jurisdiction over the regulation of interprovincial and international trade and commerce;
- (4) Section 125 provides that “No Lands or Property belonging to Canada or any Province shall be liable to Taxation”.

Appendice A

Les pouvoirs d'imposer et la constitution canadienne

Le fondement constitutionnel des pouvoirs d'imposer des gouvernements fédéral et provinciaux se trouve aux articles 91, 92, 121 et 125 de l'A.A.N.B. (ainsi que dans certaines dispositions transitoires). Ces articles stipulent que:

- 1) le Parlement du Canada peut effectuer «Le prélèvement de deniers par tous modes ou systèmes de taxation» (article 91 (3));
- 2) les Assemblées législatives ont les pouvoirs suivants:
 - 92(2)—«La taxation directe dans les limites de la province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux»;
 - 92(9)—«Les licences de boutiques, de cabarets, d'auberges, d'encanteurs et autres licences en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux, locaux ou municipaux»;
- 3) l'article 121 porte que «Tous articles du crû, de la provenance ou fabrication de l'une quelconque des provinces seront, à dater de l'Union, admis en franchise dans chacune des autres provinces»; de plus, l'article 91 (2) stipule que le Parlement du Canada se voit accorder l'autorité législative exclusive sur la réglementation des échanges et du commerce interprovinciaux et internationaux;
- 4) il est stipulé à l'article 125 que «Nulle terre ou propriété appartenant au Canada ou à quelque province ne sera sujette à taxation».

Appendix B

Taxing Powers of Federal and Provincial Governments

Propositions Submitted by Provincial Governments as of May 1969

NOVA SCOTIA

The federal and provincial governments in Canada must each have sources of revenue within their control which are sufficient to enable them to meet their constitutional responsibilities. In order to assure to the provinces the attainment of this objective, the Constitution must include provision for full equalization of all provincial revenues, including municipal revenues.

The Government of each province must have sufficient powers under the Constitution to discharge its responsibilities in respect of all matters which concern its people as opposed to the interests of all the people of Canada including fiscal resources sufficient to discharge its Constitutional responsibilities.

QUEBEC

To fulfill their constitutional responsibilities, member-states as well as the Government of the Union should have access to all sources of tax revenue. Only few fields should be reserved for exclusive use—property tax and succession duties by the States, customs revenue by the Central Government.

The constitution should provide for the establishment of a standing inter-governmental commission on taxation which would be made up of representatives from all governments and whose role would be to prepare taxation arrangements for set periods, taking into account available and forecast tax resources, programmes planned and priorities involved.

In theory, no government should be empowered to tax another government or any of its agents. However, intergovernmental taxation should be permitted by mutual consent.

ONTARIO

Federal-provincial tax sharing arrangements must be adequate to enable each government to discharge effectively its constitutional obligations.

Appendice B

Pouvoirs d'imposer des gouvernements fédéral et provinciaux

Propositions présentées par les gouvernements provinciaux (jusqu'en mai 1969)

NOUVELLE-ÉCOSSE

Les gouvernements fédéral et provinciaux du Canada doivent avoir accès aux sources de revenus nécessaires à la mise en œuvre de leurs responsabilités constitutionnelles. Afin que les provinces aient la garantie que cet objectif sera atteint, la constitution doit prévoir la péréquation de tous les revenus provinciaux, y compris les revenus des administrations locales.

Les gouvernements provinciaux doivent se voir attribuer dans la constitution tous les pouvoirs nécessaires afin qu'ils puissent assumer leurs responsabilités dans tous les domaines qui vont de l'intérêt de leurs populations respectives, par opposition à l'intérêt général. Ces pouvoirs doivent comprendre l'accès aux ressources fiscales nécessaires à la décharge de leurs responsabilités constitutionnelles.

QUÉBEC

Pour s'acquitter de leurs responsabilités constitutionnelles, les États tout autant que le gouvernement de l'Union devraient avoir accès à toutes les sources de revenus fiscaux. Toutefois l'impôt foncier et les droits successoraux devraient être exclusifs aux États et les revenus de la douane, exclusifs au gouvernement central.

La constitution devrait prévoir l'existence d'une commission intergouvernementale permanente de la fiscalité, formée de représentants des gouvernements et dont le rôle serait de préparer les arrangements fiscaux sur une base périodique, compte tenu des ressources fiscales disponibles et prévisibles, des programmes envisagés et des priorités en cause.

En principe, aucun gouvernement ne devrait pouvoir taxer un autre gouvernement ou un de ses agents. Toutefois, la taxation intergouvernementale devrait être permise de consentement mutuel.

ONTARIO

Les arrangements fiscaux, fédéraux-provinciaux, doivent permettre à chaque ordre de gouvernement de voir à la mise en œuvre de ses responsabilités constitutionnelles.

MANITOBA

The most critical aspect of constitutional review is the distribution of legislative powers in a manner which will ensure a balance between revenue and responsibility as well as the maintenance of national unity. The present distribution as interpreted by the courts must not be ignored, but a formula should be sought which will permit a more flexible exercise of powers which are both national and local in effect, involve matters of truly common concern or, being too broadly expressed, require reconsideration in light of changing circumstances.

Distribution of taxing powers should be effected between the Federal and Provincial Governments so as to ensure that public revenues are raised according to fiscal capacity by the most effective, economical and equitable method and that fiscal arrangements reflect the constitutional commitments of the different levels of government.

SASKATCHEWAN

The central government must have adequate economic and fiscal powers to ensure stable economic growth, cope with unemployment, combat inflation and deflation and to promote equalization of opportunity in the various provinces and areas of the nation.

ALBERTA

To minimize regional dissatisfaction in the economic sphere, there is need to develop a more equitable distribution of the financial means to meet clearly-defined federal and provincial responsibilities and a formula that will ensure the basic social requirements of all Canadians without widespread disparity in the standards of service or cost to the individual citizen.

At the same time, care must be taken to avoid retarding further growth by unjustly penalizing those regions of Canada whose economic development contributes most to national revenues and to the gross national product on which the prosperity of the nation depends.

BRITISH COLUMBIA

The capacity of each government to tax must be sufficient for each government to effectively discharge its constitutional obligations. Accordingly, the Federal government should leave exclusively to the provinces the direct tax fields of personal and corporate income taxes and succession or estate taxes. Having done that, the Constitution should restrict the spending power of the Federal government to those matters under its jurisdiction.

MANITOBA

L'aspect le plus épineux de la révision constitutionnelle est l'établissement d'une répartition des pouvoirs législatifs qui assure l'équilibre entre les revenus et les responsabilités et qui maintient l'unité nationale. Sans ignorer la répartition actuelle, telle que l'interprètent les tribunaux, il faut chercher une formule qui donne plus de souplesse à l'exercice des pouvoirs d'envergure nationale et locale, d'intérêt véritablement général ou, parce qu'ils sont exprimés en termes trop vagues, qui doivent être réexaminés à la lumière des circonstances changeantes.

Les pouvoirs en matière d'imposition devraient être répartis entre les gouvernements fédéral et provinciaux de manière à garantir que la perception des revenus publics tienne compte de la capacité contributive, qu'elle se fasse avec efficacité, économie et justice, et que les accords fiscaux reflètent les engagements constitutionnels des différents niveaux de gouvernement.

SASKATCHEWAN

Le Gouvernement central doit avoir les compétences économiques et fiscales nécessaires pour assurer une croissance économique équilibrée, pour combattre le chômage, l'inflation et la déflation, et pour promouvoir l'équivalence des perspectives d'avenir entre les provinces et les régions du pays.

ALBERTA

Afin de réduire le mécontentement de certaines régions, à l'égard de la situation économique, il est nécessaire d'organiser une répartition plus équitable des moyens financiers permettant de faire face à des responsabilités fédérales et provinciales clairement définies, et de trouver une formule qui garantira à tous les Canadiens l'essentiel des avantages sociaux, sans disparités marquées du point de vue des normes de service ou des frais pour chaque citoyen.

Il faut cependant faire très attention afin de ne pas retarder la croissance économique en imposant injustement ces régions du Canada qui, de par leur niveau de développement économique, contribuent le plus au revenu national et au produit national brut, sur lesquels se fonde la prospérité de la nation.

COLOMBIE-BRITANNIQUE

Chaque gouvernement doit disposer de pouvoirs d'imposer suffisants pour être en mesure de s'acquitter efficacement de ses obligations constitutionnelles. En conséquence, le gouvernement fédéral devrait céder à la compétence exclusive des provinces les champs d'imposition directs que constituent l'impôt sur le revenu des particuliers et des corporations et l'impôt sur les biens transmis par décès ou droits successoraux. Ceci étant fait, la constitution devrait limiter le pouvoir de dépenser du gouvernement fédéral aux domaines qui relèvent de sa compétence propre.

Appendix C

Estimate of the Fiscal Consequences of the Proposal of the Government of British Columbia for a Reallocation of Revenues and Responsibilities between the Federal and Provincial Governments (See pp. 10, 12 and 14, *supra*)

(1968-69 Data—Estimated)

<i>Reduction in Government of Canada Expenditures</i>	<i>\$ Billions</i>	<i>Reduction in Government of Canada Revenues</i>	<i>\$ Billions</i>
1. Elimination of Family and Youth Allowances, Old Age Security and Guaranteed Income Supplement Payments, and Canada Assistance Plan.....	2.5	Transfer of Income and Estate Taxes to the Provinces. (Present yield of \$6.5 billion less the taxes imposed to finance the Guaranteed Annual Income Plan. These would amount to \$2.5 billion, the cost of the present payments to persons, <i>plus</i> whatever additional amount was required by the new Plan.).....	4.0—
2. Cost of Guaranteed Annual Income Plan.....	(2.5+)		
3. Elimination of Unconditional Grants to Provincial Governments (including equalization and post-secondary education payments).....	.9		
4. Elimination of Conditional Grants to Provincial Governments (including medicare payments of \$500 million and excluding Canada Assistance Plan payments of \$400 million).....	1.5		
Reduction in Government of Canada Expenditures.....		Reduction in Government of Canada Revenues.....	
	2.4—		4.0—

NOTE: The net loss to the federal treasury, \$1.6 billion, would remain the same whatever the cost of the Guaranteed Annual Income Plan. For every dollar such a plan were to cost over and above present payments to persons, the tax loss to the Government of Canada (tax transfer to the Provinces) would be reduced by a dollar.

Appendice C

Chiffres estimatifs des conséquences fiscales de la proposition du gouvernement de la Colombie-Britannique pour une nouvelle répartition des revenus et des responsabilités entre les gouvernements fédéral et provinciaux

(Voir pp. 11, 13 et 15, *supra*)

(Données de 1968-1969, chiffres estimatifs)

<i>Diminution des dépenses du gouvernement du Canada</i>	<i>\$ milliards</i>	<i>Diminution des revenus du gouvernement du Canada</i>	<i>\$ milliards</i>
1. Élimination des allocations familiales et à la jeunesse, des suppléments de revenu garanti et du Régime d'assistance publique du Canada.....	2.5	Transfert aux provinces des impôts sur le revenu et sur les biens transmis par décès. (Rendement actuel de \$6.5 milliards moins les impôts qui serviraient à défrayer le coût du régime de revenu annuel garanti. Ces impôts seraient de \$2.5 milliards, le coût des versements actuels aux individus, <i>plus</i> toute somme additionnelle requise pour défrayer le coût du nouveau régime.)	4.0—
2. Coût du régime de revenu annuel garanti.....	(2.5+)		
3. Élimination des subventions inconditionnelles aux gouvernements provinciaux (y compris les versements de péréquation et les versements pour l'éducation post-secondaire)9		
4. Élimination des subventions conditionnelles aux gouvernements provinciaux (y compris les versements pour l'assurance-santé de \$500 millions mais excepté les versements en vertu du Régime d'assistance publique du Canada de \$400 millions).....	1.5		
Total, diminution des dépenses	2.4—	Total, diminution des revenus	4.0—

NOTE: Quelque soit la nature du régime de revenu annuel garanti, la perte nette pour le Trésor fédéral resterait la même, soit \$1.6 milliard. En effet, pour chaque dollar de dépenses en plus des versements actuels aux individus, la perte d'impôts du gouvernement du Canada (transfert aux provinces) serait diminuée d'un dollar.

Appendix D

Estimated Proportion of a Uniform Provincial Manufacturers' Sales Tax and a Uniform Provincial Retail Sales Tax which would be Collected by Each Province

Province	<i>Manufacturers' Sales Tax¹</i>				<i>Retail Sales Tax²</i>	
	<i>Imposed On Domestic Products Only (Gross Tax Collections)</i>		<i>Imposed On Domestic Products and Imports (Net Tax Collections)</i>		<i>Millions \$ at 1967 Average Provincial Tax Rates</i>	<i>% of Total Tax Collections</i>
	<i>Millions \$ at a 12% Rate</i>	<i>% of Total Tax Collections</i>	<i>Millions \$ at a 12% Rate</i>	<i>% of Total Tax Collections</i>		
Nfld.....	7.0	.4	7.7	.4	19.2	1.4
P.E.I.....	.1	.0	.2	.0	5.7	.4
N.S.....	17.0	.9	18.7	.9	40.7	3.0
N.B.....	17.4	.9	19.2	.9	32.4	2.4
Quebec.....	551.2	28.2	604.0	28.1	343.2	25.3
Ontario.....	1,151.2	59.0	1,248.6	58.2	518.6	38.3
Manitoba.....	44.9	2.3	54.0	2.5	56.6	4.2
Saskatchewan.....	11.3	.6	12.6	.6	64.9	4.8
Alberta.....	49.9	2.5	56.1	2.6	116.6	8.6
B.C.....	102.4	5.2	124.0	5.8	157.2	11.6
TOTAL.....	1,952.4	100.0	2,145.1	100.0	1,355.1	100.0

¹ These figures are derived from the collections in each province of the Government of Canada's 12% manufacturers' sales tax, in the fiscal year 1967-68. Gross collections have been used for domestic products as data are not available as to the amount of tax refunds applicable to domestic products. The total collections for domestic products and imports however have been reduced by the amounts of the refunds. The sales tax collected in the Atlantic Provinces is recorded in the Halifax Office of the Department of National Revenue; consequently the figures for the individual Atlantic Provinces are estimated (based upon a sample of manufacturers' returns).

² These figures are derived from an estimate of the yield of a uniform provincial retail sales tax, at the imputed national average provincial sales tax rate, in the fiscal year 1967-68. These estimates are employed by the Department of Finance of Canada in calculating the federal equalization payments to provincial governments, under the *Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act, 1967*.

Appendice D

Chiffres estimatifs de la proportion que percevrait chacune des provinces d'une taxe de vente provinciale uniforme au niveau du fabricant et d'une taxe de vente provinciale uniforme au niveau du détaillant

Province	Taxe de vente au niveau du fabricant ¹				Taxe de vente au niveau du détaillant ²	
	Taxes perçues sur les produits domestiques seulement (revenu brut de l'impôt)		Taxes perçues sur les produits domestiques et les importations (revenu net)		Millions de \$ aux taux d'imposition provinciaux moyens 1969	% du revenu total
	Millions de \$ au taux de 12%	% du revenu total	Millions de \$ au taux de 12%	% du revenu total		
Terre-Neuve.....	7.0	.4	7.7	.4	19.2	1.4
Î.-P.-É.....	.1	.0	.2	.0	5.7	.4
N.-É.....	17.0	.9	18.7	.9	40.7	3.0
N.-B.....	17.4	.9	19.2	.9	32.4	2.4
Québec.....	551.2	28.2	604.0	28.1	343.2	25.3
Ontario.....	1,151.2	59.0	1,248.6	58.2	518.6	38.3
Manitoba.....	44.9	2.3	54.0	2.5	56.6	4.2
Saskatchewan.....	11.3	.6	12.6	.6	64.9	4.8
Alberta.....	49.9	2.5	56.1	2.6	116.6	8.6
C.-B.....	102.4	5.2	124.0	5.8	157.2	11.6
TOTAL.....	1,952.4	100.0	2,145.1	100.0	1,355.1	100.0

¹ Ces chiffres sont tirés du revenu obtenu dans chaque province par l'imposition de la taxe de vente fédérale de 12% au niveau du fabricant (année fiscale 1967-1968). On s'est servi du revenu brut de l'impôt sur les produits domestiques étant donné qu'il n'y a pas de chiffres disponibles quant aux remboursements d'impôt relatifs à ces produits. Toutefois, le chiffre total des revenus de l'impôt sur les produits domestiques et les importations a été ajusté pour tenir compte des remboursements. Quant à la taxe de vente perçue dans les provinces Maritimes, elle est enregistrée au bureau régional d'Halifax du ministère du Revenu national. En conséquence, les chiffres fournis pour chacune des provinces Maritimes sont des chiffres estimatifs, fondés sur un échantillonnage des rapports des fabricants.

² Ces chiffres sont tirés du rendement estimatif d'une taxe de vente provinciale uniforme, selon la moyenne nationale établie pour les taux des taxes de vente provinciales (année fiscale 1967-1968). Ces chiffres estimatifs servent de base au ministère des Finances du Canada lorsqu'il s'agit de calculer les versements de péréquation pour les gouvernements provinciaux en vertu de la *Loi de 1967 sur les arrangements fiscaux entre le gouvernement fédéral et les provinces*.

Appendix E

Estimated Yield from a Uniform Provincial Retail Sales Tax and from a Uniform Provincial Manufacturers' Sales Tax with Equivalent Aggregate Yields¹ 1967-68

<i>Province</i>	<i>Yield from Uniform Prov. Retail Sales Tax (Nat. Av. Rate)</i>	<i>Yield from Uniform Prov. Manuf. Tax (At Nat. Av. Rate) Yielding Same as Col. (1)</i>	<i>Reduction in Yield from Retail Tax Compared with Manufacturers' Tax (1)-(2)</i>	<i>Per Capita of (1)</i>	<i>Per Capita of (2)</i>
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Nfld.....	19,174	4,864	14,310	38.39	9.74
P.E.I.....	5,700	126	5,574	52.40	1.16
N.S.....	40,709	11,814	28,895	53.87	15.63
N.B.....	32,428	12,129	20,299	52.38	19.59
Quebec.....	343,201	381,570	(-38,369)	58.63	65.18
Ontario.....	518,658	788,789	(-270,131)	72.89	110.86
Manitoba.....	56,567	34,114	22,453	58.88	35.51
Saskatchewan.....	64,896	7,960	56,936	67.97	8.34
Alberta.....	116,570	35,441	81,129	78.62	23.90
B.C.....	157,240	78,336	78,904	81.12	40.41
TOTAL.....	1,355,143	1,355,143	—	66.79	66.79

¹ The figures on the yield from a provincial manufacturers' sales tax are derived from the actual yield from the federal manufacturers' tax, adjusted downward to equal the aggregate estimated yield from a uniform provincial retail sales tax.

Appendice E

Rendement estimatif d'une taxe de vente provinciale uniforme au niveau du détaillant et d'une taxe de vente provinciale uniforme au niveau du fabricant avec les rendements globaux correspondants.¹ 1967-1968

<i>Province</i>	<i>Rendement d'une taxe prov. de vente au niveau du détaillant (taux moyen national)</i>	<i>Rendement d'une taxe prov. de vente au niveau du fabricant (taux moyen national) semblable au rendement de la col. (1)</i>	<i>Diminution du rendement de la taxe au niveau du détaillant par rapport à celle au niveau du fabricant (1)-(2)</i>	<i>Per Capita de (1)</i>	<i>Per Capita de (2)</i>
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Terre-Neuve.....	19,174	4,864	14,310	38.39	9.74
I.-P.-É.....	5,700	126	5,574	52.40	1.16
N.-É.....	40,709	11,814	28,895	53.87	15.63
N.-B.....	32,428	12,129	20,299	52.38	19.59
Québec.....	343,201	381,570	(-38,369)	58.63	65.18
Ontario.....	518,658	788,789	(-270,131)	72.89	110.86
Manitoba.....	56,567	34,114	22,453	58.88	35.51
Saskatchewan.....	64,896	7,960	56,936	67.97	8.34
Alberta.....	116,570	35,441	81,129	78.62	23.90
C.-B.....	157,240	78,336	78,904	81.12	40.41
TOTAL.....	1,355,143	1,355,143	—	66.79	66.79

¹ Les chiffres du rendement d'une taxe de vente provinciale sont obtenus en prenant le rendement de la taxe de vente fédérale au niveau du fabricant et en les ramenant à un chiffre moins élevé qui serait le rendement global estimatif d'une taxe de vente provinciale uniforme au niveau du fabricant.

Appendix F

A Summary of Past Discussions Concerning the Possibility of Indirect Provincial Retail Sales Taxes

There has been a long history of federal-provincial discussions regarding indirect provincial sales taxes. The essence of this history is this:

- (1) A constitutional amendment providing indirect taxing powers to the provinces was proposed to Parliament in 1936. It was rejected by the Senate on the grounds that provincial governments would be able thereby to erect tariff barriers, and that duplication in federal and provincial sales taxes would result;
- (2) The Rowell Sirois Commission did not particularly favour sales taxes, though it said the federal government "should leave the provinces free to collect these revenues [those left to them by the federal government] in whatever way appears to them the most efficient even if the method of indirect taxation should be involved";
- (3) In 1945 the Government of Canada said at a Federal-Provincial Conference that it was "prepared to delegate [to the provinces] the power to levy a properly qualified retail sales tax", if the B.N.A. Act were amended to permit the delegation of powers;
- (4) In 1951 the Government of Canada agreed, at the request of several provinces, to a constitutional amendment which would enable the provinces to impose indirect sales taxes at the retail level. Certain limits on this power were proposed by the federal government, including a three per cent ceiling. These limitations were criticized by certain provinces, and the proposed amendment was dropped;
- (5) In 1960 the Government of Ontario suggested a constitutional amendment which would empower the provinces to levy indirect retail sales taxes. The Government of Canada agreed providing the provinces were prepared to support such an amendment unanimously. The Governments of Alberta and Quebec rejected

Appendice F

Aperçu historique des discussions tenues jusqu'ici sur la possibilité d'accorder aux provinces le pouvoir de percevoir une taxe indirecte de vente

Il y a plusieurs années que la question d'une taxe indirecte provinciale de vente fait l'objet de discussions fédérales-provinciales. On peut résumer l'essentiel de ces discussions comme suit.

- 1) En 1936, on présentait au Parlement une modification constitutionnelle qui aurait accordé aux provinces le pouvoir de percevoir des impôts indirects. Le projet a été défait au Sénat, celui-ci étant d'avis que ce pouvoir permettrait aux provinces de créer des barrières tarifaires et qu'il en résulterait un dédoublement des taxes de vente fédérales et provinciales.
- 2) La Commission Rowell-Sirois ne voyait pas d'un très bon œil les taxes de vente; elle déclarait cependant que le gouvernement fédéral devrait permettre aux provinces de percevoir les revenus qui leur étaient laissés de la façon qui leur semblait la plus efficace, même s'il fallait pour cela qu'elles aient recours aux impôts indirects.
- 3) Lors de la Conférence fédérale-provinciale de 1945, le gouvernement du Canada a déclaré qu'il était prêt à déléguer aux provinces le pouvoir de prélever une taxe de vente au détail, selon des modalités précises, à condition que l'A.A.N.B. soit modifié pour permettre la délégation des compétences.
- 4) En 1951, plusieurs provinces en ayant fait la demande, le gouvernement canadien acceptait une modification constitutionnelle qui aurait habilité les provinces à percevoir une taxe indirecte de vente au niveau du détaillant. Il proposait cependant que ce pouvoir soit limité, demandant entre autres choses, que cette taxe soit plafonnée à 3 pour cent. Les restrictions prévues ayant été critiquées par certaines provinces, on a laissé tomber ce projet d'amendement.
- 5) En 1960, le gouvernement de l'Ontario a proposé l'adoption d'une modification constitutionnelle qui aurait habilité les provinces à percevoir une taxe indirecte de vente au niveau du détaillant. Le gouvernement du Canada s'est prononcé en faveur de ladite modification, à la condition expresse que les provinces l'adoptent à

the proposal (Quebec on the ground that the *whole* field of indirect taxation should be opened up to the provinces);

- (6) The Royal Commission on Taxation (Carter Commission) recommended that “the federal government should seek to establish with the provinces a joint indirect retail sales tax that would replace the manufacturers sales tax and the present provincial direct retail sales taxes” and “that the constitution should be amended so as to allow the provinces to levy an indirect retail sales tax on a common base agreed upon by all governments”.

l'unanimité. Or, cette proposition n'a pu recueillir les suffrages de l'Alberta ni ceux du Québec (cette dernière province étant d'avis que les gouvernements provinciaux devraient avoir compétence sur tout le champ d'imposition indirecte).

- 6) La Commission royale d'enquête sur la fiscalité (Commission Carter) a recommandé au gouvernement fédéral la mise sur pied d'une taxe indirecte de vente au niveau du détaillant, dont les profits seraient répartis entre le fédéral et les provinces. Cette taxe remplacerait la taxe fédérale au niveau du fabricant et les diverses taxes de vente provinciales. La Commission a aussi recommandé que la constitution soit modifiée, afin que les provinces soient habilitées à imposer une taxe indirecte de vente au niveau du détaillant, sur une assiette qui serait la même pour tous les gouvernements.

Appendix G

Technical Appendix on the Problems of an Indirect Provincial Retail Sales Tax

The taxation of sales which originate in one province for delivery in another is probably the most serious problem which would have to be overcome if the province were to have the power to impose indirect sales taxes at the retail level. This can best be illustrated by examining briefly what seem to be the two alternative constitutional schemes which could be adopted to give the provinces this power.

Scheme A. The first alternative would be to give the provinces the power to tax all retailers within the province in respect of all their sales, whether for delivery within the province or elsewhere. If the retail sales as between provinces could be assumed to balance out, this would seem to be a simple and acceptable system of taxation. But if some provinces were to suggest that a significant proportion of the retail purchases made by their residents were from extra-provincial vendors, and that this was not balanced out by extra-provincial purchases from *their* vendors, it might be argued that the constitutional change would benefit some provinces more than others. (This might be called the “problem of disproportionality”.) In fact, the real difference between this projected situation and the present one might not be as great as might first appear. The provinces now impose, as part of their general sales tax law, taxes upon purchasers within the province in respect of the use and consumption of personal property which has been brought into the province by the purchaser, but where the sale occurred outside the province it is extremely difficult to enforce the tax in respect of those goods (excepting automobiles, where the provincial licensing system is used as a method of enforcement).

If, notwithstanding this point, some provinces were to remain concerned about “disproportionality”, they could employ their direct taxing powers to tax persons within their jurisdiction on the use and consumption of goods which the person had brought into the province. Such a tax would be a supplement to their indirect retail sales tax. The result would be an impediment to trade, albeit a limited one. (Province A would tax its vendors on all retail sales, including those made to the residents of Province B, and Province B would tax its residents on the use and consumption of goods pur-

Appendice G

Appendice technique relatif aux problèmes soulevés par une taxe de vente provinciale indirecte au niveau du détaillant

L'imposition des ventes qui se font dans une province pour livraison dans une autre est probablement le problème le plus épineux qui aurait à être résolu si les provinces devaient être habilitées à percevoir une taxe indirecte de vente au niveau du détaillant. La meilleure façon d'illustrer le problème consiste à examiner brièvement l'alternative des formules constitutionnelles qui pourraient être adoptées pour permettre aux provinces d'accéder à cette compétence.

Possibilité A. On donnerait aux provinces le pouvoir d'imposer tous les détaillants de la province sur le total de leurs ventes, que ces ventes soit faites pour livraison à l'intérieur de la province ou ailleurs. Si l'on pouvait postuler un certain équilibre entre les ventes au détail des diverses provinces les unes aux autres, ce système serait probablement le plus simple et le plus acceptable. Si, cependant, certaines provinces étaient d'avis que leurs ressortissants effectuaient une grande partie de leurs achats à l'extérieur de la province sans que les ressortissants des autres provinces fassent des achats comparables chez eux, on pourrait dire que la modification constitutionnelle aurait été plus bénéfique à certaines provinces qu'à d'autres. (On pourrait parler ici de «problème de disproportion»). A toutes fins pratiques, la différence entre cette situation hypothétique et la situation actuelle n'est peut être pas aussi grande que l'on pourrait le croire. Les provinces perçoivent présentement des personnes qui font des achats sur leur territoire des impôts sur l'emploi et la consommation d'effets personnels, ceci faisant partie de leurs lois sur la taxe de vente. Cependant, chaque fois que la vente s'est effectuée à l'extérieur de la province, il est extrêmement difficile de percevoir la taxe sur les biens en question (sauf sur les véhicules automobiles, étant donné l'obligation que l'on a de les enregistrer dans la province, ce qui permet de vérifier si la taxe a bien été payée).

Toutefois, si certaines provinces demeurent préoccupées par cette «disproportion», elles pourraient se servir de leur pouvoir d'imposer des taxes directes pour percevoir un impôt de leurs ressortissants relativement à l'usage et à la consommation des biens et denrées que ceux-ci auraient apportés dans la province. Une telle taxe serait en supplément de la taxe indirecte de vente perçue au niveau du détaillant. Le résultat d'une telle pratique serait la création d'un obstacle au commerce. (La province A percevrait de ses détaillants la taxe de vente sur toutes leurs transactions,

chased in Province A—and in other provinces. This would result in the double-taxation of goods moving from Province A to Province B.) It might well be that the Courts would hold unconstitutional a direct tax which singled out goods imported from other provinces in this fashion. But this cannot be predicted with certainty.

It will be evident that this problem could be overcome by interprovincial agreements. Each province could undertake to remit to other provinces the tax it collected, at its own rate, on such goods. Such agreements would be extra-constitutional; no constitutional guarantees would be afforded to the provinces concerned about the “problem of disproportionality”. (It may be that some constitutional amendment would be required to sanction the interprovincial agreements, in view of the fact that a province is empowered to levy taxes only for its own provincial purposes.) Moreover, it would have to be accepted that the provinces with the higher sales tax rates would receive tax only at the rate of the province where the sale was made.

It will be evident that, in a system based upon interprovincial agreements alone, there would be no constitutional guarantee that “fiscal impediments” to trade would not develop, in the manner described above. The only way this could be prevented with certainty would be through a constitutional provision prohibiting the use by the provinces of their taxing powers in such a way as to single out for taxation goods which were imported into the province. This would be a necessary part of Scheme A to meet the requirements outlined at p. 16 of the Working Paper.

Scheme B would be designed to overcome these problems, though it would create other difficulties. Under this scheme the provinces would be given the power to impose an indirect tax on retail sales which were made by vendors within the province for delivery within the province. The indirect tax could *not* be levied in respect of sales made for delivery in another province. Goods which were sold at retail in one province for delivery in another thus would be taxable only by the “province of delivery”, through a direct tax on the user or consumer in that province (a special tax which applied only to imports).

The two problems which become apparent immediately are first, the problem of enforcement which would be faced by the “province of delivery”; and, secondly, the problem of defining delivery. As to the first problem the provinces would find it just as difficult to enforce their direct tax on imports as they do their present general direct taxes in this regard. This problem might be overcome by interprovincial agreements, sanctioned by constitutional amendment, under which each province acted as an agent

y compris celles où l'acheteur est un résident de la province B, alors que la province B percevrait un impôt sur l'usage et la consommation des biens et denrées achetés dans la province A—ou dans toute autre province. Les produits allant de la province A à la province B seraient donc l'objet d'une double imposition.) Il est possible que les tribunaux invalideraient un impôt direct qui ne s'appliquerait qu'aux produits importés d'une autre province; il n'est cependant pas certain que les tribunaux adopteraient cette solution.

De toute évidence cette difficulté pourrait être surmontée par le mécanisme des ententes interprovinciales. Chaque province pourrait s'engager à remettre aux autres provinces la taxe perçue à son propre taux sur les biens et denrées qui leur auraient été exportés. De telles ententes seraient extra-constitutionnelles et les provinces en cause n'y trouveraient aucune solution constitutionnelle au «problème de disproportion». (Il est fort possible que de telles ententes interprovinciales exigent l'adoption d'une modification constitutionnelle étant donné que les provinces ne peuvent percevoir des impôts qu'à des fins provinciales.) De plus, il faudrait accepter que les provinces ayant un taux plus élevé de taxe de vente ne reçoivent que le taux prélevé dans la province où la vente a été faite.

Il est évident que dans un système fondé uniquement sur des ententes interprovinciales il n'y aurait aucune garantie constitutionnelle contre la mise sur pied des «obstacles fiscaux au commerce» que nous venons de décrire. La seule façon efficace d'empêcher ceci serait d'adopter une disposition constitutionnelle interdisant aux provinces de se servir de leurs pouvoirs d'imposer de façon à créer un impôt qui ne s'appliquerait qu'aux produits importés d'une autre province. Ceci serait essentiel à la mise en œuvre de la Possibilité A, compte tenu de la première des conditions énumérées à la page 17 de ce document de travail.

Possibilité B. Il y aurait un moyen de régler les problèmes afférents à la Possibilité A mais cela n'irait pas sans créer d'autres difficultés. On pourrait donner aux provinces le pouvoir de percevoir une taxe indirecte de vente sur les ventes faites par leurs détaillants pour livraison dans la province. Cette taxe indirecte *ne pourrait pas* être perçue sur les ventes faites pour livraison dans une autre province. Les biens vendus par les détaillants d'une province pour livraison dans une autre ne pourraient être taxés que par la «province où s'effectue la livraison», celle-ci percevant un impôt direct de l'usager ou du consommateur (ce serait donc un impôt spécial qui ne s'appliquerait qu'aux importations).

Un tel système créerait un certain nombre de problèmes dont deux sont facilement identifiables. Premièrement, il y a le problème de perception pour la province de livraison; et, deuxièmement il y a le problème de définir la livraison même. En ce qui concerne la première de ces difficultés, les provinces auraient les mêmes difficultés à percevoir cet impôt direct sur les importations qu'elles éprouvent en ce moment pour percevoir leur taxe de vente générale au niveau direct. Cette difficulté pourrait être

for other provinces in the collection from vendors of the tax of the "province of delivery" in respect of goods sold at retail for delivery to another province. This, however, could involve formidable administrative difficulties for vendors, particularly if the method they employed for fixing the tax-included price of goods did not permit the ready deduction of the tax of the province of sale and the addition of the tax of the province of delivery.

The second problem would be that of defining "delivery". The concept of delivery as used in the law of the sale of goods might be unsatisfactory, since in certain circumstances delivery might have occurred at the time the goods leave the vendor's premises. Thus it would be necessary to define the constitutional concept of delivery so that it would include only those transactions where the purchaser received the goods within the province where the sale was made. Whether this approach would be workable would have to be explored.

The taxation of services. An indirect retail sales tax is usually thought of in terms of goods or commodities (tangible personal property): this, indeed has been the basis of the discussion in this Paper, and of this Appendix. When applied to services, however, a different range of problems emerge, and these would have to be solved before any constitutional amendment empowering the provinces to impose an indirect retail sales tax could properly be extended to services.

The first of these problems is the definition of "services". Governments in Canada have only recently begun to tax services, with the result that there is neither a body of taxation practice nor a body of tax law to serve as a guide in defining services (for this purpose). The Dominion Bureau of Statistics has classified services for statistical purposes, but this classification has not been studied systematically with a view to determining the effect of indirect provincial sales taxes, whether imposed upon the providers of the services or upon the transactions themselves.

Secondly, the problem of interprovincial transactions may be more difficult in respect of the taxation of services than it is with respect to the taxation of goods. This would not likely be the case where personal services are involved—haircuts, automobile repair services, amusements, etc.—but advertising services, management consulting, engineering services, brokers services and accounting services, to mention but a few examples, would present a different and more complicated picture. There would first be the problem of "disproportionality" referred to earlier: it might be found that the providers of certain services in Canada tend to be concentrated in a

surmontée par l'adoption d'ententes interprovinciales, ratifiées par la constitution, qui porteraient chaque province mandataire des autres provinces pour percevoir de ses vendeurs la taxe de vente de la « province de livraison » chaque fois que ceux-ci vendraient au détail un objet pour livraison dans une autre province. Un tel système occasionnerait des difficultés administratives presque insurmontables au niveau du détaillant, surtout si leur façon d'établir leurs prix « taxe incluse » ne leur permettait pas de déduire sans difficulté la taxe de la province où s'effectue la vente, pour ajouter celle de la province où s'effectue la livraison.

La deuxième difficulté serait de trouver une définition acceptable de « livraison ». La définition donnée au concept de livraison par le droit de la vente pourrait ne pas suffire étant donné qu'il est possible que la livraison ait lieu dès le moment où les biens quittent l'établissement du vendeur. Il faudrait définir constitutionnellement la livraison de façon telle qu'elle ne pourrait avoir lieu que lorsque l'acheteur a pris possession des biens achetés dans la province où la vente s'effectue. Il faudrait étudier cette question afin d'en déterminer la praticabilité.

L'imposition des services. Lorsque l'on fait allusion à une taxe indirecte de vente au détail on pense surtout à un impôt qui porte sur les biens et denrées de consommation. C'est à partir de cette hypothèse que la question a été discutée dans ce document. Si l'on veut faire porter cette taxe sur les services, il faut envisager une autre gamme de problèmes. Ces problèmes devraient être résolus avant que toute modification constitutionnelle permettant aux provinces d'imposer une taxe de vente indirecte au niveau du détaillant soit étendue au domaine des services.

Le premier problème à régler est celui de trouver une définition acceptable du mot « services ». Ce n'est que tout récemment que les gouvernements au Canada ont commencé à imposer les services. Il n'y a donc pas de tradition, pas de recueil de lois qui pourraient nous guider dans la recherche d'une définition des services (aux fins précitées). Le Bureau fédéral de la statistique a établi, à des fins statistiques, une classification des services. Cette classification n'a cependant fait l'objet d'aucune étude systématique en vue de déterminer les effets d'une taxe indirecte provinciale de vente sur les services, que celle-ci soit prélevée au niveau de celui qui fournit le service ou en vertu de la transaction elle-même.

En deuxième lieu, le problème des transactions interprovinciales peut être plus complexe lorsqu'il s'agit d'imposer les services que lorsqu'il s'agit d'imposer les biens et denrées. Ceci ne s'applique évidemment pas aux services dit personnels—coupe de cheveux, réparations mécaniques, divertissements, et ainsi de suite. C'est lorsqu'il s'agit de la publicité, des services de gestion, des travaux de génie, du courtage, des services de comptabilité, pour ne donner que ces exemples, qu'il se pose des problèmes d'envergure. Il y aurait d'abord le « problème de disproportion » que nous avons déjà mentionné: il se peut que les fournisseurs de certains services au Canada

few provinces, with the result that the power to tax the provider of the service by reference to the value of the services he renders might be more valuable to some provinces than to others (as a result of the taxation of sales to the residents of other provinces). There is secondly the problem of determining where the service is rendered: in the taxation of telecommunications, for example, would the Courts hold that the services were "rendered" in the province where the contract was made, or that they were "rendered" in all the provinces through which the message was transmitted, or that they were "rendered" in the province in which the message was received?

These problems suggest that the feasibility of indirect provincial retail sales taxes should be examined first in respect of goods, or tangible personal property, and then after the problems related to this first area of taxation have been resolved, secondly in respect of services. It may be found, indeed, that provincial taxes on services ought to remain direct taxes.

soient concentrés dans un petit nombre de provinces avec le résultat que le pouvoir d'imposer une taxe au niveau du fournisseur sur la valeur d'un service pourrait rapporter plus à certaines provinces qu'à d'autres (étant donné que les ventes aux ressortissants des autres provinces seraient aussi frappées de l'impôt de la province). Il faudrait aussi déterminer exactement où le service est rendu. Prenons, par exemple, l'imposition des télécommunications: les tribunaux jugeraient-ils que le service a été «fourni» dans la province où le contrat a été passé, ou dans toute la province d'arrivée?

On pourrait donc en conclure que la praticabilité d'une taxe indirecte provinciale de vente au détail devrait d'abord être examinée relativement à la vente des biens de consommation. Les problèmes soulevés par cette perspective étant résolus, on pourrait ensuite étudier la question des services. Il est bien possible qu'il se trouve que les impôts provinciaux sur les services devraient rester au niveau des contributions directes.

© ©

Crown Copyrights reserved

Droits de la Couronne réservés

Available by mail from the Queen's Printer, Ottawa,
and at the following Canadian Government bookshops:

En vente chez l'Imprimeur de la Reine à Ottawa,
et dans les librairies du Gouvernement fédéral:

HALIFAX
1735 Barrington Street

HALIFAX
1735, rue Barrington

MONTREAL
Æterna-Vie Building, 1182 St. Catherine Street West

MONTRÉAL
Édifce Æterna-Vie, 1182 ouest, rue Ste-Catherine

OTTAWA
Daly Building, Corner Mackenzie and Rideau

OTTAWA
Édifce Daly, angle Mackenzie et Rideau

TORONTO
221 Yonge Street

TORONTO
221, rue Yonge

WINNIPEG
Mall Center Building, 499 Portage Avenue

WINNIPEG
Édifce Mall Center, 499, avenue Portage

VANCOUVER
657 Granville Street

VANCOUVER
657, rue Granville

or through your bookseller

ou chez votre libraire.

Price: \$1.00 Catalogue No. Z2-1969/2-1

Prix: \$1.00 N° de catalogue Z2-1969/2-1

Price subject to change without notice

Prix sujet à changement sans avis préalable

The Queen's Printer
Ottawa, Canada
1969

L'Imprimeur de la Reine
Ottawa, Canada
1969