

Canadian Industrial Gas & Oil Ltd.*(Plaintiff) Appellant;*

and

The Government of Saskatchewan and The Attorney General for the Province of Saskatchewan *(Defendants) Respondents;*

and

The Attorney General of Canada, The Attorney General of Quebec, The Attorney General of Manitoba, The Attorney General of Alberta *Intervenants.*

1976: November 8, 9, 10; 1977: November 23.

Present: Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson, Beetz and de Grandpré JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR SASKATCHEWAN

Constitutional law — Oil and gas legislation — Whether ultra vires — Direct or indirect taxation — Regulation of trade and commerce — British North America Act, 1867, ss. 91(2), 92(2), (13) — The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act, 1973, 1973-74 (Sask.), c. 72, amended by 1973-74 (Sask.), c. 73 — An Act to amend The Mineral Resources Act, 1973-74 (Sask.), c. 64 — The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969 (Sask.).

The constitutional validity of certain statutes enacted by the Legislature of the Province of Saskatchewan and regulations enacted pursuant thereto was challenged by the appellant, a corporation engaged in the exploration for, drilling for and production of oil and natural gas in Saskatchewan and owning freehold leases, Crown leases and royalty interests in that Province. The appellant was unsuccessful in seeking to obtain a declaration of their invalidity, both at trial and on appeal to the Court of Appeal for Saskatchewan. It then appealed, with leave, to this Court from the judgment of the Court of Appeal.

The legislation was enacted following the sharp rise in the price of oil on the world market which occurred in 1973, and, in summary, it had the following effect: 1. Production revenues from freehold lands were subjected to what was called a "mineral income tax". The tax was one hundred per cent of the difference between the price received at the well-head and the "basic well-head price", a statutory figure approximately equal to the

Canadian Industrial Gas & Oil Ltd.*(Demanderesse) Appelante;*

et

Le Gouvernement de la Saskatchewan et le procureur général de la province de la Saskatchewan *(Défendeurs) Intimés;*

et

Le procureur général du Canada, le procureur général du Québec, le procureur général du Manitoba, le procureur général de l'Alberta *Intervenants.*

1976: 8, 9 et 10 novembre; 1977: 23 novembre.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon, Dickson, Beetz et de Grandpré.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE LA SASKATCHEWAN

Droit constitutionnel — Législation portant sur le pétrole et le gaz — Est-elle ultra vires? — Taxation directe ou indirecte — Réglementation des échanges et du commerce — Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867, art. 91(2), 92(2), (13) — The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act, 1973, 1973-74 (Sask.), c. 72, modifié par 1973-74 (Sask.), c. 73 — Une Loi modifiant The Mineral Resources Act, 1973-74 (Sask.), c. 64 — The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969 (Sask.).

La constitutionnalité de certaines lois adoptées par la législature de la province de la Saskatchewan et de règlements d'application a été contestée par l'appelante, une compagnie productrice de pétrole et de gaz naturel en Saskatchewan, où elle possède des baux de tenure libre, des baux de la Couronne et des droits à des redevances en outre de faire de l'exploration et du forage. En première instance et devant la Cour d'appel de la Saskatchewan, l'appelante n'a pas réussi à faire déclarer invalide la législation précitée. Elle a alors interjeté appel, sur autorisation de cette Cour, de l'arrêt de la Cour d'appel.

La législation a été adoptée à la suite de la forte augmentation du prix du pétrole sur le marché mondial en 1973 qui, en résumé, a eu l'effet suivant: 1. Les revenus de production venant de terres en tenure libre ont été assujettis à ce qu'on a appelé un «impôt sur le revenu minier». L'impôt se montait à cent pour cent de la différence entre le prix reçu à la tête de puits et le «prix de base à la tête de puits», chiffre fixé par la loi et

price per barrel received by producers prior to the energy crisis. The owner's interest in oil and gas rights in producing tracts of less than 1,280 acres were exempted from the tax. Deductions approved by the Minister of Mineral Resources were allowed in respect of increases in production costs and extraordinary transportation costs. Provision was made for the Minister to determine the well-head value of the oil where he was of the opinion that oil had been disposed of at less than its fair value. 2. All petroleum and natural gas in all producing tracts within the Province were expropriated and subjected to what was called a "royalty surcharge". Oil and gas rights owned by one person in producing tracts not exceeding 1,280 acres were exempted. Although introduced by regulation rather than statute, the royalty surcharge is calculated in the same manner as the mineral income tax. For all practical purposes they are the same, save one exception. The well-head value for the purposes of royalty surcharge is the higher of the price received at the well-head and the price per barrel listed in the Minister's order.

The statutes and regulations in question were: (1) *The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act*, 1973-74 (Sask.), c. 72 (Bill 42); (2) *An Act to amend The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act*, 1973-74 (Sask.), c. 73 (Bill 128); (3) *An Act to amend The Mineral Resources Act*, 1973-74 (Sask.), c. 64 (Bill 127); (4) Amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, under *The Mineral Resources Act*, as enacted by (a) Order in Council 95/74 (b) Order in Council 1238/74.

The appellant's attack upon the legislation was made upon two grounds: 1. It was contended that both the mineral income tax and the royalty surcharge constitute indirect taxation, and are therefore beyond the power of the Province to impose, the provincial legislative powers being limited to direct taxation within the Province under s. 92(2) of the *British North America Act*. 2. It was contended that the legislation relates to the regulation of interprovincial and international trade and commerce, a matter over which the Federal Parliament has exclusive legislative power under s. 91(2) of the *British North America Act*.

Held (Dickson and de Grandpré JJ. dissenting): The appeal should be allowed.

Per Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon and Beetz JJ.: The taxation scheme comprising the mineral income tax and the royalty surcharge does not constitute direct taxation within the

approximativement égal au prix du baril payé aux producteurs avant la crise de l'énergie. Les droits d'extraction de pétrole et de gaz dans les zones productives de moins de 1,280 acres étaient exemptés de l'impôt. Le ministre des Ressources minérales pouvait autoriser des déductions pour couvrir l'augmentation des frais de production et des frais extraordinaires de transport. Une disposition permettait au Ministre de déterminer la valeur du pétrole à la tête de puits s'il était d'avis qu'il avait été vendu à un prix inférieur à sa juste valeur. 2. Tout le pétrole et tout le gaz naturel dans toutes les zones productives de la province étaient expropriés et assujettis à ce qu'on a appelé une «surtaxe». Étaient exemptés de cette mesure les droits d'extraction de pétrole et de gaz sur des zones productives de moins de 1,280 acres. Bien qu'introduite par voie réglementaire et non par voie législative, la surtaxe est calculée de la même manière que l'impôt sur le revenu minier. A toutes fins pratiques, ils sont identiques, sauf une exception: pour la surtaxe, la valeur à la tête de puits est le plus élevé du prix reçu à la tête de puits et du prix du baril fixé par ordonnance ministérielle.

Les lois et règlements examinés sont: (1) *The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act*, 1973-74 (Sask.), c. 72 (Bill 42); (2) *une loi modifiant The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act*, 1973-74 (Sask.), c. 73 (Bill 128); (3) *une loi modifiant The Mineral Resources Act*, 1973-74 (Sask.), c. 64 (Bill 127); (4) les modifications à The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, adoptées en vertu de *The Mineral Resources Act*, promulguées par (a) le décret du conseil 95/74 (b) le décret du conseil 1238/74.

L'appelante attaque la législation par deux moyens: 1. Elle prétend que l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe constituent une taxation indirecte et, partant, excèdent le pouvoir de taxation de la province car les pouvoirs législatifs provinciaux sont limités à la taxation directe dans les limites de la province en vertu du par. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*. 2. Elle prétend que la législation est relative à la réglementation des échanges et du commerce interprovinciaux et internationaux, une matière qui relève exclusivement de la compétence législative du Parlement fédéral en vertu du par. 91(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

Arrêt (les juges Dickson et de Grandpré étant dissidents): Le pourvoi doit être accueilli.

Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon et Beetz: Le système de taxation comprenant l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe ne constitue pas une taxation directe dans les limites de la

Province and is therefore outside the scope of the provincial power under s. 92(2) of the *British North America Act*.

Both the mineral income tax and the royalty surcharge are taxes upon the production of oil virtually all of which is produced for export from Saskatchewan. These taxing provisions have the following impact upon the Saskatchewan oil producer. 1. He is effectively precluded from recovering in respect of the oil which he produces any return greater than the basic well-head price per barrel. He is subjected to an income freeze at that figure and can obtain no more than that. 2. He is compelled to sell his product at a price which will equal what the Minister determines to be the fair value of the oil which he produces. He must do this, because his production of oil is subject to a tax per barrel representing the difference between fair value and basic well-head price. If he is the lessee of mineral rights in lands in respect of which the mineral rights were expropriated by the Crown, he does not even have the option to discontinue production. Discontinuance of production without ministerial consent is subject to a heavy penalty.

The tax in question is essentially an export tax imposed upon oil production. In the past a tax of this nature has been considered to be an indirect tax. In essence the producer is a conduit through which the increased value of each barrel of oil above the basic well-head price is channeled into the hands of the Crown by way of tax. The increase in value is itself the tax and it is paid by the purchaser of the oil.

As to the issue with respect to the regulation of trade and commerce, the effect of the legislation is to set a floor price for Saskatchewan oil purchased for export by the appropriation of its potential incremental value in interprovincial and international markets, or to ensure that the incremental value is not appropriated by persons outside the Province. The legislation gave power to the Minister to fix the price receivable by Saskatchewan oil producers on their export sales of a commodity that has almost no local market in Saskatchewan. Provincial legislative authority does not extend to fixing the price to be charged or received in respect of the sale of goods in the export market. It involves the regulation of interprovincial trade and trenches upon s. 91(2) of the *British North America Act*.

Accordingly, the statutory provisions, and the regulations and orders enacted and made relating to the imposition of the mineral income tax and the royalty surcharge, are *ultra vires* of the Saskatchewan Legisla-

province et, par conséquent, excède la compétence provinciale en vertu du par. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

L'impôt sur le revenu minier et la surtaxe sont des taxes sur la production du pétrole qui est presque totalement destiné à l'exportation hors de la Saskatchewan. Voici quelles sont les répercussions de ces dispositions sur le producteur de pétrole de la Saskatchewan. 1. Il est en pratique dans l'impossibilité de percevoir, pour le pétrole produit, un revenu supérieur au prix de base à la tête de puits par baril. Ses revenus sont bloqués à ce chiffre et il ne peut pas obtenir plus. 2. Il est obligé de vendre son produit à un prix égal à ce que le Ministre juge être la juste valeur du pétrole qu'il produit. Il y est contraint parce que sa production de pétrole est assujettie à un impôt par baril égal à la différence entre la juste valeur et le prix de base à la tête de puits. S'il est locataire de droits miniers qui ont été expropriés par la Couronne, il n'a même pas la faculté d'interrompre la production car l'interruption de la production sans le consentement du Ministre rend passible d'une lourde amende.

L'impôt en cause est essentiellement une taxe à l'exportation imposée sur la production du pétrole. Dans le passé, une taxe de cette nature a été considérée comme un impôt indirect. Au fond, le producteur est un conduit par lequel la Couronne perçoit, par voie d'imposition, l'excédent de la valeur du baril de pétrole sur le prix de base de la tête de puits. L'augmentation de valeur constitue en soi la taxe et elle est payée par l'acheteur du pétrole.

Quant à la réglementation des échanges et du commerce, l'effet de la législation est d'établir un prix minimum pour le pétrole de la Saskatchewan acheté à des fins d'exportation par l'appropriation de sa plus-value potentielle sur les marchés interprovinciaux et internationaux, ou de s'assurer que des personnes hors de la province ne s'approprient pas la plus-value. La législation habilite le Ministre à fixer le prix que peuvent recevoir les producteurs de pétrole de la Saskatchewan pour leurs ventes à l'exportation d'un produit qui n'a pour ainsi dire aucun débouché local en Saskatchewan. La compétence législative provinciale ne s'étend pas à la fixation du prix de vente des marchandises sur le marché d'exportation. C'est une forme de réglementation du commerce interprovincial et un empiétement sur les pouvoirs conférés par le par. 91(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

En conséquence, les lois, les règlements et les ordonnances relatifs à l'impôt sur le revenu minier et à la surtaxe, sont *ultra vires* de la législature de la Saskatchewan. Il s'ensuit que la Partie I du Bill 42 excède les

ture. It followed that Part I of Bill 42 is *ultra vires* of the Legislature. Part II of the Act amended *The Mineral Taxation Act*, 1972 (Sask.), c. 79, by increasing the rate of tax. As this is an acreage tax imposed upon interests in land, it is valid. Part III of the Act not having been proclaimed a decision as to its validity, at this time, was unnecessary. Part IV of the Act, which deals with the expropriation of oil and gas rights, was within the legislative jurisdiction of the Province as being legislation relating to property and civil rights under s. 92(13) of the *British North America Act*. For the same reason Part V of the Act which provides for amendments to *The Oil and Gas Conservation Act* was upheld. In Part VI, which is headed "General", ss. 41 and 42 are related to the carrying into effect of Part I and to the collection of the royalty surcharge and for that reason are invalid. The amendments to Part I contained in Bill 128 are equally invalid.

Bill 127, which relates to the amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations providing for the imposition of the royalty surcharge, is *ultra vires* of the Legislature.

Those Petroleum and Natural Gas Regulations which imposed the royalty surcharge and the various orders made by the Minister of Mineral Resources pursuant to Part I of Bill 42 are also invalid.

The appellant is entitled to judgment against the Government for the recovery of the sums paid by way of mineral income tax and royalty surcharge, with interest thereon from the respective dates of payment up to the date of repayment.

A.-G. for British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co. Ltd., [1930] A.C. 357, followed; *Carnation Co. Ltd. v. Quebec Agricultural Marketing Board*, [1968] S.C.R. 238, distinguished; *R. v. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358; *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1960] S.C.R. 619; *Lawson v. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*, [1931] S.C.R. 357; *Reference re The Farm Products Marketing Act*, [1957] S.C.R. 198; *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*, [1977] 2 S.C.R. 576, referred to.

Per Dickson and de Grandpré JJ., *dissenting*: The mineral income tax is not an income tax; it is, however, a direct tax, and therefore within provincial competence. The purchasers would be paying the same price whether the tax existed or not. This fact conclusively prevents the levy from being in the nature of an indirect tax or an

pouvoirs de la Législature. La Partie II de la Loi a modifié *The Mineral Taxation Act*, 1972 (Sask.), c. 79, en augmentant le taux de l'impôt. Comme il s'agit d'un impôt sur la superficie et levé sur des droits relatifs à des terres, cette partie est valide. Comme la Partie III de cette loi n'a jamais été proclamée, il est inutile de statuer sur sa validité. La Partie IV de la Loi, qui traite de l'expropriation des droits d'extraction de pétrole et de gaz, relève de la compétence législative de la province en tant que législation relative à la propriété et aux droits civils dans la province, en vertu du par. 92(13) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*. Pour le même motif, la Partie V de la Loi, qui modifie *The Oil and Gas Conservation Act*, est maintenue. Dans la Partie VI qui est intitulée «Généralités», les art. 41 et 42 traitent de la mise en vigueur de la Partie I et de la perception de la surtaxe; pour cette raison, ils sont invalides. Les modifications à la Partie I contenues dans le Bill 128 sont également invalides.

Le Bill 127 concernant les modifications de The Petroleum and Natural Gas Regulations qui prévoit l'imposition de la surtaxe est *ultra vires* de la Législature.

On doit également déclarer invalides The Petroleum and Natural Gas Regulations qui ont imposé la surtaxe et les diverses ordonnances du ministre des Ressources minérales, édictées en vertu de la Partie I du Bill 42.

L'appelante est en droit d'obtenir jugement contre le Gouvernement pour le remboursement des montants qu'elle a payés sous forme d'impôt sur le revenu minier et de surtaxe, avec intérêt, des dates respectives de paiement jusqu'à la date du remboursement.

Arrêt suivi: *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. McDonald Murphy Lumber Co. Ltd.*, [1930] A.C. 357; distinction faite avec l'arrêt: *Carnation Co. Ltée c. L'Office des marchés agricoles du Québec*, [1968] R.C.S. 238; arrêts mentionnés: *R. c. Caledonian Collieries, Ltd.*, [1928] A.C. 358; *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550; *Cairns Construction Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*, [1960] R.C.S. 619; *Lawson c. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*, [1931] R.C.S. 357; *Renvoi relatif à The Farm Products Marketing Act*, [1957] R.C.S. 198; *Amax Potash Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*, [1977] 2 R.C.S. 576.

Les juges Dickson et de Grandpré, *dissidents*: L'impôt sur le revenu minier n'est pas un impôt sur le revenu; c'est toutefois un impôt direct qui relève, par conséquent, de la compétence provinciale. Les acheteurs paieront le même prix, que l'impôt existe ou non. Ce fait enlève indubitablement à la contribution le caractère

export tax. It is not passed on to purchasers to augment the price they would otherwise pay. Instead, they pay exactly the price they would pay in the absence of the tax and the producers are taxed on the profits they would otherwise receive.

Although in name a royalty, the royalty surcharge is, in substance, a tax. Except as affecting lessees under pre-existing Crown leases, it is a levy compulsorily imposed on previously existing contractual rights by a public authority for public purposes. It is patent that the consensual agreement and mutuality ordinarily found in a lessor-lessee relationship is entirely absent in the relationship between the Crown and persons subjected to the royalty surcharge. Royalty surcharge is the same one hundred per cent levy as is imposed in other terms as mineral income tax. That it is a tax is not fatal. In object and purpose and mode of exaction it is congruent with mineral income tax. It is therefore direct and falls within provincial competence.

There was nothing in the case to lead to the conclusion that the taxation measures imposed by the Province were merely a colourable device for assuming control of extraprovincial trade. The language of the impugned statutes does not disclose an intention on the part of the Province to regulate, or control, or impede the marketing or export of oil from Saskatchewan. Nor was there anything in the extraneous evidence to form the basis of an argument that the impugned legislation in its *effect* regulated interprovincial or international trade. The entire legislative scheme is aimed at taxation and its effect, if any, upon extraprovincial trade and commerce is incidental and non-disabling.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for Saskatchewan¹, dismissing an appeal from a judgment of Hughes J. Appeal allowed, Dickson and de Grandpré JJ. dissenting.

J. J. Robinette, Q.C., W. M. Elliott, Q.C., and M. A. Gerwing, for the plaintiff, appellant.

G. J. D. Taylor, Q.C., K. Lysyk, Q.C., and R. S. Meldrum, Q.C., for the defendants, respondents.

T. B. Smith, Q.C., and J. Mabbutt, for the Attorney General of Canada.

P. Lamontagne, Q.C., and J. D. Knoppers, for the Attorney General of Quebec.

d'impôt indirect ou de taxe à l'exportation. Elle n'est pas répercutée sur les acheteurs pour augmenter le prix qu'ils paieraient autrement. Au lieu de cela, ils paient exactement le prix qu'ils paieraient en l'absence de l'impôt et les producteurs sont imposés sur les bénéfices qu'ils réaliseraient autrement.

Bien que qualifiée de redevance, la surtaxe est, par essence, un impôt. Sauf le fait qu'elle touche à des baux préexistants de la Couronne, c'est une contribution obligatoire exigée sur des droits contractuels antérieurs, par une autorité publique, à des fins publiques. Il est évident que l'accord consensuel et mutuel qu'on trouve ordinairement dans les relations de bailleur à locataire est totalement absent dans celles de la Couronne avec les personnes assujetties à la surtaxe. Celle-ci est égale à la contribution de cent pour cent imposée, selon d'autres conditions, au titre d'impôt sur le revenu minier. Le fait qu'il s'agisse d'un impôt n'est pas fatal. Dans son objet, son but et son mode de prélèvement, elle est conforme à un impôt sur le revenu minier. C'est donc un impôt direct qui relève de la compétence provinciale.

Rien en l'espèce n'amène à conclure que les mesures de taxation imposées par la province constituent un moyen déguisé d'assumer le contrôle des échanges extraprovinciaux. Le texte de la législation attaquée ne révèle pas l'intention de la province de réglementer, de contrôler ou d'empêcher la commercialisation ou l'exportation du pétrole de la Saskatchewan. Il n'existe rien non plus dans la preuve extrinsèque qui puisse fonder l'argument selon lequel la législation attaquée, dans son *effet*, réglemente le commerce interprovincial ou international. Tout le système mis sur pied par la législation vise la taxation et son effet, s'il en est, sur les échanges et le commerce extraprovinciaux est incident et n'entraîne pas son invalidité.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel de la Saskatchewan¹, qui a rejeté un appel d'une décision du juge Hughes. Pourvoi accueilli, les juges Dickson et de Grandpré étant dissidents.

J. J. Robinette, c.r., W. M. Elliott, c.r., et M. A. Gerwing, pour la demanderesse, appelante.

G. J. D. Taylor, c.r., K. Lysyk, c.r., et R. S. Meldrum, c.r., pour les défendeurs, intimés.

T. B. Smith, c.r., et J. Mabbutt, pour le procureur général du Canada.

P. Lamontagne, c.r., et J. D. Knoppers, pour le procureur général du Québec.

¹ [1976] 2 W.W.R. 356, 65 D.L.R. (3d) 79.

¹ [1976] 2 W.W.R. 356, 65 D.L.R. (3d) 79.

I. D. Frost, for the Attorney General of Manitoba.

W. Henkel, Q.C., and *E. B. Corenblum*, for the Attorney General of Alberta.

The judgment of Laskin C.J. and Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon and Beetz J.J. was delivered by

MARTLAND J.—The question in issue in this appeal is as to the constitutional validity of certain statutes enacted by the Legislature of the Province of Saskatchewan and regulations enacted pursuant thereto, to which reference will be made hereafter. Their validity was challenged by the appellant, a corporation engaged in the exploration for, drilling for and production of oil and natural gas in Saskatchewan and owning freehold leases, Crown leases and royalty interests in that Province. The respondents are the Government of the Province of Saskatchewan and the Attorney General of that Province. The appellant was unsuccessful in seeking to obtain a declaration of their invalidity, both at trial and on appeal to the Court of Appeal for Saskatchewan. It appeals, with leave, to this Court from the judgment of the Court of Appeal.

The legislation was enacted following the sharp rise in the price of oil on the world market which occurred in 1973. The effect of the legislation has been summarized in the reasons of my brother Dickson, which I have had the advantage of reading. For purposes of convenience I substantially repeat that summary here:

First, production revenues from freehold lands were subjected to what was called a "mineral income tax". The tax was one hundred per cent of the difference between the price received at the well-head and the "basic well-head price", a statutory figure approximately equal to the price per barrel received by producers prior to the energy crisis. The owner's interest in oil and gas rights in producing tracts of less than 1,280 acres were exempted from tax. Deductions approved by the Minister of Mineral Resources were allowed in respect of increases in production costs and extraordinary transportation costs. Provision was made for the Minister to determine the well-head value of the oil where he was of the opinion that oil had been disposed of at less than its fair value.

I. D. Frost, pour le procureur général du Manitoba.

W. Henkel, c.r., et *E. B. Corenblum*, pour le procureur général de l'Alberta.

Le jugement du juge en chef Laskin et des juges Martland, Judson, Ritchie, Spence, Pigeon et Beetz a été rendu par

LE JUGE MARTLAND—Ce pourvoi porte sur la constitutionnalité de certaines lois adoptées par la législature de la province de la Saskatchewan et des règlements d'application auxquels je me référerai ci-après. Leur validité a été contestée par l'appelante, une compagnie productrice de pétrole et de gaz naturel en Saskatchewan où elle possède des baux de tenure libre, des baux de la Couronne et des droits à des redevances en outre de faire de l'exploration et du forage. Les intimés sont le gouvernement de la Saskatchewan et le procureur général de cette province. En première instance et devant la Cour d'appel de la Saskatchewan, l'appelante n'a pas réussi à faire déclarer invalide la législation précitée. Elle se pourvoit, sur autorisation de cette Cour, contre l'arrêt de la Cour d'appel.

La législation a été adoptée à la suite de la forte augmentation du prix du pétrole sur le marché mondial en 1973. L'effet de cette législation a été résumé dans les motifs de mon collègue le juge Dickson, que j'ai eu l'avantage de lire. Pour des raisons de commodité, je reprends en substance ce résumé:

Premièrement, elle assujettit les revenus de la production venant de terres en tenure libre à ce qu'on a appelé un «impôt sur le revenu minier». L'impôt est égal à 100% de la différence entre le prix reçu à la tête de puits et le «prix de base à la tête de puits», chiffre fixé par la loi et approximativement égal au prix du baril payé aux producteurs avant la crise de l'énergie. Dans les zones productives de moins de 1,280 acres, les droits d'extraction de pétrole et de gaz du propriétaire sont exemptés de l'impôt. Le ministre des Ressources minérales peut autoriser des déductions pour couvrir l'augmentation des frais de production et des frais extraordinaires de transport. Une disposition permet au Ministre de déterminer la valeur du pétrole à la tête de puits quand il est d'avis qu'il a été vendu à un prix inférieur à sa juste valeur.

Secondly, all petroleum and natural gas in all producing tracts within the Province were expropriated and subjected to what was called a "royalty surcharge". Oil and gas rights owned by one person in producing tracts not exceeding 1,280 acres were exempted. Although introduced by regulation rather than statute, the royalty surcharge is calculated in the same manner as the mineral income tax. For all practical purposes they are the same, save one exception. The well-head value for the purposes of royalty surcharge is the higher of the price received at the well-head and the price per barrel listed in the Minister's order.

The statutes and regulations under consideration are:

- (1) *The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act, 1973*, S.S. 1973-74, hereinafter referred to as "Bill 42";
- (2) An Act to amend the foregoing Act, being Chapter 73, S.S. 1973-74, hereinafter referred to as "Bill 128";
- (3) An Act to amend *The Mineral Resources Act*, Chapter 64, S.S. 1973-74, hereinafter referred to as "Bill 127";
- (4) Amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, made under *The Mineral Resources Act* as made by:
 - (a) Order in Council 95/74, made pursuant to Section 18 of Bill 42 and confirmed by Section 1(a) of Bill 127;
 - (b) Order in Council 1238/74, made pursuant to Section 2 of Bill 127.

In reviewing the legislation, I will consider Bill 42 as amended by Bill 128, as all material amendments contained in Bill 128 are deemed to be retroactively effective as of January 1, 1974, the day on which Parts I and II of Bill 42 came into force. The remaining Parts of Bill 42, except Part III, came into force on the day of assent, December 19, 1974. Part III has not been proclaimed.

Section 3 of Bill 42 provides for the imposition of a mineral income tax payable monthly, commencing in January, 1974. This section reads:

3. A mineral income tax shall be paid as hereinafter required for each month, commencing with the month of

Deuxièmement, tout le pétrole et tout le gaz naturel de toutes les zones productives dans la province sont expropriés et assujettis à ce qu'on a appelé une «surtaxe». Sont exemptés de cette mesure les droits d'extraction de pétrole et de gaz sur des zones productives de moins de 1,280 acres appartenant à une seule personne. Bien qu'introduite par voie réglementaire et non par voie législative, la surtaxe est calculée de la même manière que l'impôt sur le revenu minier. A toutes fins pratiques, ils sont identiques, sauf une exception: pour la surtaxe, la valeur à la tête de puits est le plus élevé du prix reçu à la tête de puits et du prix du baril fixé par ordonnance ministérielle.

Les lois et règlements examinés sont:

- (1) *The Oil and Gas Conservation Stabilization and Development Act, 1973*, S.S. 1973-74, ci-après appelée «Bill 42»;
- (2) une loi modifiant la loi précitée, c. 73, S.S. 1973-74, ci-après appelée «Bill 128»;
- (3) une loi modifiant *The Mineral Resources Act*, c. 64, S.S. 1973-74, ci-après appelée «Bill 127»;
- (4) les modifications à The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, adoptées en vertu de *The Mineral Resources Act* promulguées par:
 - a) Décret du conseil 95/74, édicté en conformité de l'art. 18 du Bill 42 et confirmé par le par. 1(a) du Bill 127;
 - b) Décret du conseil 1238/74, édicté en conformité de l'art. 2 du Bill 127.

En passant la législation en revue, j'examinerai le Bill 42, modifié par le Bill 128, car toutes les modifications importantes contenues dans le Bill 128 sont rétroactives au 1^{er} janvier 1974, date à laquelle les première et deuxième parties du Bill 42 sont entrées en vigueur. Les autres parties du Bill 42, à l'exception de la troisième, sont entrées en vigueur le 19 décembre 1974, date de la sanction royale. La troisième partie n'a pas été proclamée.

L'article 3 du Bill 42 prévoit qu'un impôt sur le revenu minier sera payé mensuellement, à partir de janvier 1974. Cet article dispose:

[TRADUCTION] 3. Un impôt sur le revenu minier sera payé chaque mois, selon les conditions ci-après indi-

January, 1974, by every person having an interest in the oil produced from a well in a producing tract.

The tax payable under s. 3 is calculated as set forth in subs. 4(1) of Bill 42, and is as follows:

4. (1) Subject to section 4A, the tax payable is an amount equal to the amount by which the well-head price received for each barrel of oil produced and sold in each month exceeds the basic well-head price, times the taxpayers' share of the number of barrels of oil produced from the well from which the taxpayer shares the oil or the proceeds thereof subject to the allowance provided for in section 6.

The basic well-head price referred to in the preceding subsection is set out in Schedule II to Bill 42.

The well-head price referred to in subs. 4(1) means the price at the well-head of a barrel of oil produced in Saskatchewan and includes the well-head value determined by the Minister under s. 4A. Under this section, when the Minister is of the opinion that oil, the income from which is subject to taxation, is being disposed of in any manner at less than its fair value, he determines what the well-head price should have been and calculates the tax payable on the basis of that determination.

Subsection 4(2) requires a producer of oil from a well to forward monthly a return to the Minister showing the production of oil from such well during the immediately preceding month and showing the well-head price received from the oil produced, the names and addresses of all persons entitled to share in the proceeds of the oil, the share of each in the production by way of royalty or otherwise, together with the amount payable with respect to each barrel or part of a barrel of the share of the oil.

The Act further provides that a person liable for the tax may deduct therefrom the cost of research, exploration, etc., where such undertakings are carried out with the approval of or under an agreement with the Minister. In the absence of the consent of or agreement with the Minister, the Minister may allow as a deduction part of the cost of exploration not exceeding fifty per cent of the total cost.

quées, à partir de janvier 1974, par toute personne ayant un intérêt dans le pétrole produit par un puits situé dans une zone productive.

Aux termes du par. 4(1) du Bill 42, l'impôt dû en vertu de l'art. 3 est calculé comme suit:

[TRADUCTION] 4. (1) Sous réserve de l'article 4A, l'impôt dû est un montant égal à la différence entre le prix à la tête de puits reçu pour chaque baril de pétrole produit et vendu pendant le mois et le prix de base à la tête de puits, multipliée par la part du contribuable dans le nombre de barils de pétrole produits par le puits dont il partage le pétrole ou le revenu, sous réserve de la déduction prévue à l'art. 6.

Le prix de base à la tête de puits dont il est question au paragraphe qui précède est établi à l'annexe II du Bill 42.

Le prix à la tête de puits dont il est question au par. 4(1) signifie le prix à la tête de puits d'un baril de pétrole produit en Saskatchewan et comprend la valeur à la tête de puits fixée par le Ministre en vertu de l'art. 4A. Aux termes de cet article, lorsque le Ministre est d'avis que la vente du pétrole dont le produit est assujéti à l'impôt, a été effectuée à un prix inférieur à sa juste valeur, il détermine ce que le prix à la tête de puits aurait dû être et calcule l'impôt dû à partir de ce chiffre.

Le paragraphe 4(2) prescrit que tout producteur de pétrole extrait d'un puits doit remettre chaque mois au Ministre un état de la production pendant le mois précédent; cet état doit indiquer le prix à la tête de puits reçu pour le pétrole produit, les noms et adresses de toutes les personnes ayant droit à une part du produit de la vente du pétrole, la part de chacune d'elles dans la production, par redevance ou autrement, ainsi que le montant dû relativement à chaque baril ou partie de baril pour chaque part.

La Loi prescrit également que toute personne assujéti à l'impôt peut en déduire les frais de recherche, d'exploration, etc., quand ils sont engagés avec l'approbation du Ministre ou conformément à une convention conclue avec ce dernier. En l'absence de consentement ou de convention, le Ministre peut autoriser la déduction d'une partie des frais d'exploration n'excédant pas cinquante pour cent de la totalité des frais.

An exemption from the tax provisions of the Bill is made in s. 5 with regard to oil and gas rights of an owner in producing tracts where the aggregate area of all producing tracts owned by such owner, or in respect of which he holds an interest other than a lease, does not exceed 1,280 acres.

Section 11, in effect, makes final and conclusive all determinations by the Minister relative to the imposition and calculation of the tax, and denies the review of such determination in any judicial proceedings. Section 17 authorizes the making of regulations by the Lieutenant-Governor in Council.

Part IV of Bill 42 contains provisions for the expropriation of oil and gas rights in Saskatchewan. Under this Part, all petroleum and natural gas rights in all producing tracts in the Province, except those rights exempted from taxation by s. 5, are, as of January 1, 1974, deemed to be transferred to and vested in the Queen in the right of the Province of Saskatchewan, subject to leases existing and encumbrances registered prior to December 10, 1973.

Part IV further provides that the holder of a lease of oil and gas rights that have been expropriated is made subject to regulations 63 and 63B of The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, as ratified by subs. 1A and 1B of s. 10 of *The Mineral Resources Act*, being Bill 127. Their effect is to make the oil production subject to payment of the royalty surcharge regulations in accordance with regulation 63 and regulation 63B.

Part IV then makes provision for compensation to those whose holdings have been expropriated, and where the expropriated rights are not under lease, the legislation provides for the Minister to issue to the former owner a Crown lease under The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, thus allowing continuation of production on that basis.

By Order in Council No. 410/73, the Regulations governing the payment of royalties under Crown leases were amended by repealing ss. 57 to 65 inclusive, and substituting therefor new sec-

L'article 5 exempte des dispositions fiscales de la Loi les droits d'extraction de pétrole et de gaz du propriétaire de zones productives lorsque la superficie totale qu'il possède ou dans laquelle il a un intérêt autre qu'un bail, n'excède pas 1,280 acres.

L'article 11 rend en fait définitives toutes les décisions du Ministre relatives à l'imposition et au calcul de l'impôt, et interdit la révision de ces décisions par les tribunaux. L'article 17 autorise le lieutenant-gouverneur en conseil à édicter des règlements.

La quatrième partie du Bill 42 traite de l'expropriation des droits d'extraction de pétrole et de gaz en Saskatchewan. Aux termes de cette partie, tous les droits d'extraction de pétrole et de gaz naturel dans toutes les zones productives de la province, à l'exception de celles qui sont exemptées de l'impôt par l'art. 5, sont, à partir du 1^{er} janvier 1974, considérés comme transférés et dévolus à la Reine du chef de la province de la Saskatchewan, sous réserve des baux existants et des charges enregistrées avant le 10 décembre 1973.

La quatrième partie dispose en outre que le titulaire d'un bail relatif à des droits d'extraction de pétrole et de gaz qui ont été expropriés, est assujéti aux art. 63 et 63B de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, ratifiés par les par. 1A et 1B de l'art. 10 de *The Mineral Resources Act*, soit le Bill 127. Ils ont pour effet d'assujétir la production de pétrole au paiement d'une surtaxe en conformité des art. 63 et 63B du Règlement.

La quatrième partie prévoit ensuite une indemnité en faveur des expropriés et, quand les droits expropriés ne font pas l'objet d'un bail, la législation dispose que le Ministre conférera à l'expropriétaire un bail de la Couronne en vertu de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, pour lui permettre de poursuivre son exploitation.

Par décret du conseil n° 410/73, les règlements régissant le paiement de redevances en vertu de baux de la Couronne ont été modifiés par l'abrogation des art. 57 à 65 inclusivement, et leur rempla-

tions. The pertinent new sections are s. 58 and s. 63. The royalty payable on the Crown leases is established by s. 58, which reads:

58. (1) The oil and gas produced from Crown lands acquired under these regulations, or under any former Petroleum and Natural Gas Regulations or under any lease or special agreement authorized or approved by an order of the Lieutenant Governor in Council, shall for each calendar month be subject to a royalty, free and clear of all deductions as follows:

(a) with respect to oil, at a rate established on the total monthly production of each well as set forth in the following table and applied to ninety-eight and twelve one-hundredths per cent of the total production from such well:

TABLE	
Monthly Production in barrels	Crown royalty expressed as per cent
0 to 600	$\frac{\text{Monthly Production}}{60}$
601 to 2040	5 + $\frac{\text{Monthly Production}}{120}$
Over 2040	$\frac{449 + .25 (\text{Monthly Production} - 2040)}{\text{Monthly Production}} \times 100$

The term of the royalty established by s. 58 is set out in s. 63, which is as follows:

63. The royalty provisions herein set forth shall continue in force from the first day of April, 1973, for a period of five years in the case of oil, and for a period of two years in the case of gas, and thereafter until such provisions are amended, revised or substituted by the Lieutenant Governor in Council.

By Order in Council 95/74, the above s. 63 was repealed and a new section substituted therefor. The pertinent part of this new s. 63 is subs. (1), which imposes a royalty surcharge. This section reads:

63. (1) Oil produced or deemed to be produced from Crown lands acquired under these regulations or under any former Petroleum and Natural Gas Regulations or

cement par de nouveaux articles. Les nouveaux articles pertinents sont l'art. 58 et l'art. 63. La redevance payable aux termes des baux de la Couronne est établie par l'art. 58:

[TRADUCTION] 58. (1) Le pétrole et le gaz produits par les terres de la Couronne acquises en vertu des présents règlements, ou en vertu de tout règlement antérieur relatif à l'extraction de pétrole et de gaz naturel ou en vertu de tout bail ou de toute convention spéciale, autorisés ou approuvés par un décret du lieutenant-gouverneur en conseil, sont assujettis, pour chaque mois civil, à une redevance, franche et libre de toute déduction, comme suit:

a) en ce qui concerne le pétrole, à un taux établi sur la production mensuelle totale de chaque puits, fixé dans le tableau suivant et appliqué à quatre-vingt-dix-huit et douze centièmes pour cent de la production totale de ce puits:

TABLEAU	
Production mensuelle en barils	Redevance de la Couronne exprimée en pourcentage
0 à 600	$\frac{\text{Production mensuelle}}{60}$
601 à 2040	5 + $\frac{\text{Production mensuelle}}{120}$
Au-dessus de 2040	$\frac{449 + .25 (\text{Production mensuelle} - 2040)}{\text{Production mensuelle}} \times 100$

Le terme de la redevance établie par l'art. 58 est fixé à l'art. 63 qui dispose:

[TRADUCTION] 63. Les dispositions relatives à la redevance fixée par les présentes seront en vigueur à partir du 1^{er} avril 1973, pendant cinq ans pour le pétrole et pendant deux ans pour le gaz et, à l'expiration de ces périodes, jusqu'à ce que ces dispositions soient modifiées, révisées ou remplacées par le lieutenant-gouverneur en conseil.

Par décret du conseil 95/74, l'art. 63 précité a été abrogé et un nouvel article y a été substitué. La partie pertinente de ce nouvel art. 63 est le par. (1) qui impose une surtaxe. Cet article dispose:

[TRADUCTION] 63. (1) Le pétrole produit ou réputé produit par des terres de la Couronne acquises en vertu des présents règlements ou en vertu de tout règlement

under any lease or special agreement authorized or approved by an order of the Lieutenant Governor in Council shall, for each calendar month, be subject to payment of a royalty surcharge calculated as follows:

(oil produced less Crown royalty oil less Road Allowance Crown levy) times (international well-head price less basic well-head price);

The amendments made by Order in Council 95/74 were contained in Schedule I to Bill 42, which, by s. 18, gave power to make amendments and which were declared to have the same force and effect as if statutorily enacted.

Part VI of Bill 42 contains, in s. 42, a provision which is of considerable importance. It reads as follows:

42. Where on or after the tenth day of December, 1973, any person having an interest in respect to the oil and gas rights acquired by the Crown under this Act:

(a) causes production to be stopped without the consent of the minister therefor, other than temporarily where necessary in order to make repairs, that may cause damage or loss, present or future, to the proven recoverable reserves, is guilty of an offence and liable on summary conviction to a fine of \$1,000 for each day during which the offence continues;

(b) removes equipment for production, storage, treating or transportation without the prior consent therefor of the minister is guilty of an offence and liable on summary conviction to a fine of not less than \$1,000 nor more than \$10,000.

The effect of this section is that any person who is producing oil from lands in respect of which the Crown has expropriated the oil and gas rights has no right to elect not to produce oil which would become liable for payment of the royalty surcharge. He is compelled, by the imposition of a heavy penalty imposed for failure to comply, to continue the production of oil.

The Mineral Resources Act was amended by Bill 127, being 1973-74 (Sask.), c. 64. Section 2 of

antérieur relatif à l'extraction de pétrole et de gaz naturel ou en vertu de tout bail ou de toute convention spéciale, autorisés ou approuvés par décret du lieutenant-gouverneur en conseil, est assujéti, pour chaque mois civil, au paiement d'une surtaxe calculée comme suit:

(pétrole produit moins redevance de la Couronne moins contribution afférente aux chemins publics) multiplié par (prix international à la tête de puits moins prix de base à la tête de puits);

Les modifications apportées par le décret en conseil 95/74 se trouvent à l'annexe I du Bill 42, dont l'art. 18 confère le pouvoir de faire des modifications; il a été déclaré que les modifications précitées ont la même force et le même effet que si elles avaient été prescrites par une loi.

La sixième partie du Bill 42 contient, à l'art. 42, une disposition qui est d'une importance considérable. Elle porte que:

[TRADUCTION] 42. A partir du 10 décembre 1973, toute personne ayant un intérêt dans des droits d'extraction de pétrole et de gaz acquis de la Couronne en vertu de la présente loi:

a) est coupable d'une infraction punissable sur déclaration sommaire de culpabilité et passible d'une amende de \$1,000 pour chaque jour pendant lequel l'infraction se poursuit, lorsque, autrement que temporairement en vue d'effectuer des réparations et sans l'autorisation du Ministre, elle occasionne un arrêt de la production susceptible de causer un dommage ou une perte, présent ou futur, aux réserves prouvées récupérables;

b) est coupable d'une infraction punissable sur déclaration sommaire de culpabilité et passible d'une amende de \$1,000 au moins et \$10,000 au plus lorsque, sans le consentement préalable du Ministre, elle déplace du matériel de production, d'entreposage, de traitement ou de transport.

Il résulte de cet article qu'un producteur qui extrait du pétrole de terres dont la Couronne a exproprié les droits d'extraction de pétrole et de gaz, ne peut décider d'arrêter de produire le pétrole qui serait autrement assujéti à la surtaxe. Il est obligé de continuer la production, sous peine d'une lourde amende.

The Mineral Resources Act a été modifiée par le Bill 127, devenu 1973-74 (Sask.), c. 64. L'article

the amending Act added subss. (1A) and (1B) to s. 10 of the Act. Those subsections gave power to make amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, as set out in the Schedule to the Act, and, with the exception of s. 63B, made the Regulations retroactive to January 1, 1974. Subsection 1B provided that Regulation 63B would come into force on January 1, 1974.

The Schedule to the Act contains the amendments which were made by Order in Council 1238/74. Section 60 and subs. 63(1), as finally amended, read:

60. Every sale of oil, unless otherwise ordered by the minister, shall include the Crown's royalty share of oil, and for the purpose of determining the royalty payable to the Crown, the sale shall be deemed to be at the well-head value established by the minister.

63. (1) Oil produced or deemed to be produced from Crown lands acquired under these regulations or under any former Petroleum and Natural Gas Regulations or under any lease or special agreement authorized or approved by an order of the Lieutenant Governor in Council shall, for each calendar month, be subject to payment of a royalty surcharge calculated as follows:

(oil produced less Crown royalty oil less Road Allowance Crown levy) times (well-head value, as established by the minister less basic well-head price); . . .

The basic well-head price, for the purpose of the mineral income tax, was established for the period January 1, 1974, to May 31, 1974, by Schedules II and III to Bill 42. The basic well-head price from and after June 1, 1974, was established by s. 63B of The Petroleum and Natural Gas Regulations as authorized and confirmed by the schedule to Bill 127.

For the purpose of calculating the royalty surcharge, the basic well-head price is set out in the Regulations. The end result has been that the same basic well-head price is used from month to month in determining both the mineral income tax and the royalty surcharge.

By the Minister's Order WOV-01/74, the Minister ordered that the well-head value for the

2 de la loi modificatrice a ajouté deux paragraphes, (1A) et (1B), à l'art. 10 de la Loi. Ces paragraphes autorisent la modification de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, selon l'annexe de la Loi et, à l'exception de l'art. 63B, rendent les règlements rétroactifs au 1^{er} janvier 1974. Le paragraphe 1B dispose que l'art. 63B du Règlement entrera en vigueur le 1^{er} janvier 1974.

L'annexe de la Loi contient les modifications apportées par le décret du conseil 1238/74. L'article 60 et le par. 63(1), dans leur forme finale modifiée, disposent:

[TRADUCTION] 60. A moins qu'il n'en soit autrement ordonné par le Ministre, toute vente de pétrole doit inclure la part de redevance de pétrole de la Couronne et, aux fins de fixer la redevance due à la Couronne, la vente sera réputée faite à la valeur à la tête de puits établie par le Ministre.

63. (1) Le pétrole produit ou réputé produit par des terres de la Couronne acquises en vertu des présents règlements ou en vertu de tout règlement antérieur relatif à l'extraction de pétrole et de gaz naturel, ou en vertu de tout bail ou de toute convention spéciale, autorisés ou approuvés par décret du lieutenant-gouverneur en conseil, est assujetti, pour chaque mois civil, au paiement d'une surtaxe calculée comme suit:

(pétrole produit moins redevance de la Couronne moins contribution afférente aux chemins publics) multiplié par (valeur à la tête de puits, établie par le Ministre, moins prix de base à la tête de puits); . . .

Aux fins de l'impôt sur le revenu minier, le prix de base à la tête de puits est établi pour la période du 1^{er} janvier 1974 au 31 mai 1974, par les annexes II et III du Bill 42. A partir du 1^{er} juin 1974, le prix de base à la tête de puits est établi par l'art. 63B de The Petroleum and Natural Gas Regulations, autorisé et confirmé par l'annexe du Bill 127.

Aux fins du calcul de la surtaxe, le prix de base à la tête de puits est fixé par les règlements. Il en est résulté que le même prix de base à la tête de puits est utilisé de mois en mois dans la fixation de l'impôt sur le revenu minier et de la surtaxe.

Par ordonnance ministérielle WOV-01/74, le Ministre a ordonné que la valeur à la tête de puits,

purpose of the payment of the mineral income tax, Crown royalty and the royalty surcharge on each type of crude oil produced in Saskatchewan should be the higher of the price received at the well-head and the price per barrel as listed in the order.

The Court was advised during argument that, subsequent to the trial of this action and while the appeal to the Court of Appeal was under consideration, Order WOV-01/74 was rescinded by Order WOV-01/75. This order contained a new and higher list of prices per barrel applicable from and after July 1975. Well-head value was stated to be the higher of the price per barrel received at the well-head and the price listed in the order. Unlike Order WOV-01/74 it does not refer to mineral income tax.

In summary, Bill 42 imposes a mineral income tax on the income received on oil produced in Saskatchewan in respect to producing properties. The royalty surcharge is made applicable in respect to production from Crown lands. In each case the determination of the basic well-head price is the same; that is, by the Minister. In the case of the mineral income tax, the basic well-head price is set out in the schedules to the legislation. In the case of the royalty surcharge, the basic well-head price is set out in the regulations. The method of calculation is the same in each case. As the basic well-head price has been set at the same figure, whether by statute or by regulation, and as the well-head value had been set by the Minister at the same figure for the purposes of both the mineral income tax and the royalty surcharge, the calculation of the mineral income tax and the royalty surcharge has been the same. When effect is given to the expropriation provision of Bill 42, the mineral income tax would apply only to those tracts exempted by s. 27(2) of Bill 42. The royalty surcharge applies both to Crown-owned land, owned by the Crown prior to the enactment of Bill 42, and to oil rights vested in the Crown under the expropriation provisions of Bill 42.

The practical consequence of the application of this legislation is that the Government of Saskatchewan will acquire the benefit of all increases

aux fins du paiement de l'impôt sur le revenu minier, de la redevance de la Couronne et de la surtaxe pour tout genre de pétrole brut produit en Saskatchewan, soit le plus élevé du prix reçu à la tête de puits et du prix du baril fixé par l'ordonnance.

Pendant les plaidoiries, la Cour a été informée qu'après la décision en première instance et pendant que l'affaire était en appel, l'ordonnance WOV-01/74 a été remplacée par l'ordonnance WOV-01/75. Cette dernière contient une nouvelle liste de prix plus élevés, applicables à partir de juillet 1975. Elle précise que la valeur à la tête de puits est le plus élevé du prix du baril reçu à la tête de puits et du prix fixé par l'ordonnance. Contrairement à l'ordonnance WOV-01/74, cette nouvelle ordonnance ne renvoie pas à l'impôt sur le revenu minier.

En résumé, le Bill 42 fixe un impôt sur le revenu minier qui frappe le revenu perçu sur le pétrole produit en Saskatchewan. La surtaxe s'applique à la production provenant des terres de la Couronne. Dans les deux cas, le prix de base à la tête de puits est le même, c'est-à-dire qu'il est fixé par le Ministre. Pour l'impôt sur le revenu minier, le prix de base à la tête de puits est fixé dans les annexes de la législation. Pour la surtaxe, le prix de base à la tête de puits est fixé dans les règlements. La méthode de calcul est la même dans chaque cas. Puisque le prix de base à la tête de puits a été fixé au même chiffre par la Loi ou par le règlement, et que la valeur à la tête de puits a été fixée au même chiffre par le Ministre aux fins de l'impôt sur le revenu minier et aux fins de la surtaxe, le calcul de l'impôt sur le revenu minier et celui de la surtaxe sont identiques. Si l'on donne effet à la disposition du Bill 42 concernant l'expropriation, l'impôt sur le revenu minier s'applique seulement aux terres exemptées par le par. 27(2) du Bill 42. La surtaxe s'applique aux terres dont la Couronne est propriétaire, et qu'elle possédait avant l'adoption du Bill 42, et aux droits d'extraction de pétrole qui lui sont dévolus en vertu des dispositions du Bill 42 sur l'expropriation.

La conséquence pratique de l'application de cette législation est que le gouvernement de la Saskatchewan bénéficiera de toutes les augmenta-

in the value of oil produced in that Province above the set basic well-head price fixed by the statute and regulations, which is approximately the same as that which existed in 1973 before the increase in world prices for oil. In this connection, there is the important fact that 98 per cent of all crude oil produced in Saskatchewan is destined for export from the Province either to Eastern Canada or the United States of America.

The appellant's attack upon the legislation is made upon two grounds:

1. It is contended that both the mineral income tax and the royalty surcharge constitute indirect taxation, and are therefore beyond the power of the Province to impose, the provincial legislative powers being limited to direct taxation within the Province under s. 92(2) of the *British North America Act*.
2. It is contended that the legislation relates to the regulation of interprovincial and international trade and commerce, a matter over which the Federal Parliament has exclusive legislative power under s. 91(2) of the *British North America Act*.

Direct or Indirect Taxation

My brother Dickson has reviewed the leading authorities dealing with the distinction between direct and indirect taxation. It is not necessary for me to repeat that review here. He has pointed out that it has been settled that:

The dividing line between a direct and an indirect tax is referable to and ascertainable by the "general tendencies of the tax and the common understanding of men as to those tendencies. The general tendency of a tax is the relevant criterion".

He has also pointed out that certain well understood categories of taxation have been generally established as falling within one or other of these classes. Thus custom levies are recognized as being indirect taxes, whereas income and property taxes have been recognized as being direct taxes. Similarly, a commodity tax has, as a general rule, been regarded as an indirect tax. The appellant submits

tions de la valeur du pétrole produit dans cette province au-dessus du prix de base à la tête de puits fixé par la Loi et les règlements, qui est approximativement le même que le prix courant en 1973 avant l'augmentation des prix mondiaux du pétrole. A cet égard, il faut considérer le fait important que 98 pour cent de tout le pétrole brut produit en Saskatchewan est destiné à l'exportation, soit vers l'est du Canada soit vers les États-Unis.

L'appelante attaque la législation par deux moyens:

1. elle prétend que l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe constituent une taxation indirecte et, partant, excèdent le pouvoir de taxation de la province car les pouvoirs législatifs provinciaux sont limités à la taxation directe dans les limites de la province en vertu du par. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*;
2. elle prétend que la législation est relative à la réglementation des échanges et du commerce interprovinciaux et internationaux, une matière qui relève exclusivement de la compétence législative du Parlement fédéral en vertu du par. 91(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

Taxation directe ou indirecte

Mon collègue le juge Dickson a fait la revue de la jurisprudence la plus importante sur la distinction entre taxation directe et taxation indirecte. Il n'est pas nécessaire que je la reprenne ici. Il souligne qu'il est établi que:

La ligne de démarcation entre un impôt direct et un impôt indirect s'établit et se détermine en considérant [TRADUCTION] «la tendance générale de l'impôt et le sens ordinaire qu'il est convenu de donner à un impôt de cette tendance. La tendance générale de l'impôt est le critère pertinent».

Il souligne également que l'on considère généralement que certains types d'impôt bien définis tombent dans l'une ou l'autre catégorie. Ainsi, les droits de douane sont des impôts indirects, alors que l'impôt sur le revenu et les taxes foncières sont des impôts directs. De même, on considère, en règle générale, une taxe sur des marchandises comme un impôt indirect. L'appelante soutient que

that the levies here in question are commodity taxes, and refers to the Privy Council decision in *R. v. Caledonian Collieries, Limited*², in which Lord Warrington of Clyffe made the following statement:

The respondents are producers of coal, a commodity the subject of commercial transactions. Their Lordships can have no doubt that the general tendency of a tax upon the sums received from the sale of the commodity which they produce and in which they deal is that they would seek to recover it in the price charged to a purchaser. Under particular circumstances the recovery of the tax may, it is true, be economically undesirable or practically impossible, but the general tendency of the tax remains.

It is said on behalf of the appellant that at the time a sale is made the tax has not become payable, and therefore cannot be passed on. Their Lordships cannot accept this contention; the tax will have to be paid, and there would be no more difficulty in adding to the selling price the amount of the tax in anticipation than there would be if it had been actually paid.

In that case the tax was imposed upon the gross revenue of every mine owner, at a rate not to exceed 2 per cent. The Privy Council considered that the general tendency of the tax would be for a mine owner to seek to recover the tax from his purchasers.

A sales tax, imposed upon vendors of goods, has been generally regarded as an indirect tax. On the other hand, where the tax, although collected through the vendor is actually paid by the ultimate consumer, the tax has been held to be direct. (*Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*³; *Cairns Construction Limited v. Government of Saskatchewan*⁴). However, in the present case the tax is imposed upon and payable by the producer in relation to the sale price of the oil which is produced. It is a sales tax, but the contention of the respondents is that it is not an indirect tax because the legislation does not contemplate and seeks to preclude the recovery of the tax from the purchaser.

² [1928] A.C. 358.

³ [1943] A.C. 550.

⁴ [1960] S.C.R. 619.

les contributions en cause ici sont des taxes sur une marchandise et se réfère à la décision du Conseil privé dans l'affaire *R. c. Caledonian Collieries, Limited*², dans laquelle lord Warrington of Clyffe a déclaré:

[TRADUCTION] Les intimés sont des producteurs de houille, une matière dont on fait le commerce. Selon leurs Seigneuries, il n'y a pas de doute que la tendance générale de l'impôt prélevé sur les sommes reçues lors de la vente de la matière qu'ils produisent et dont ils font commerce est telle qu'ils vont essayer de se faire rembourser à même le prix exigé de l'acheteur. Dans certaines circonstances, il se peut fort bien que la répercussion de l'impôt soit économiquement indésirable ou même pratiquement impossible, mais sa tendance générale n'en change pas pour autant.

On a prétendu, au nom de l'appellant, qu'au moment où la vente est conclue, l'impôt n'est pas encore dû et que, par conséquent, il ne peut être répercuté. Leurs Seigneuries ne peuvent accepter cette prétention; l'impôt devra être payé, et il n'est pas difficile de l'ajouter au prix de vente par anticipation, comme s'il avait déjà été payé.

Dans cette affaire, tout propriétaire d'une houillère était frappé d'un impôt sur le revenu brut de sa mine, à un taux ne dépassant pas 2 pour cent. Le Conseil privé a considéré que la tendance générale de l'impôt était telle qu'un propriétaire de mine voudrait le répercuter sur les acheteurs.

La taxe de vente, imposée aux vendeurs de marchandises, est généralement considérée comme un impôt indirect. En revanche, quand la taxe, bien que perçue par l'intermédiaire du vendeur, est effectivement payée par le consommateur final, elle est considérée comme un impôt direct. (*Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*³; *Cairns Construction Limited c. Gouvernement de la Saskatchewan*⁴.) Toutefois, en l'espèce, l'impôt frappe le producteur qui doit le payer sur le prix de vente du pétrole produit. Il s'agit d'un impôt sur les ventes, mais la prétention des intimés est qu'il ne s'agit pas d'un impôt indirect parce que la législation n'envisage pas qu'on le répercute sur l'acheteur, et vise même à empêcher qu'on le fasse.

² [1928] A.C. 358.

³ [1943] A.C. 550.

⁴ [1960] R.C.S. 619.

The respondent contends that the mineral income tax is, as its name implies, an income tax, and so, a direct tax. I agree with the reasons of my brother Dickson for holding that that tax is not an income tax as that term is understood in the authorities which say that an income tax is a direct tax.

The respondent submits, with respect to the royalty surcharge, that it is not a tax, but that it is a genuine royalty payable to the Crown, as the owner of mineral rights, by its lessees who have been authorized to extract minerals from Crown lands. To determine the validity of this contention it is necessary to consider the nature of the legal relationship between the Crown and the persons from whom payment of the royalty surcharge is demanded.

Some of these persons were the holders of petroleum and natural gas leases from the owners of the freehold interest in such minerals. Their obligation to pay royalties depended upon the terms of the lease from the freehold owner. The effect of Part IV of Bill 42 was to expropriate the rights of the freehold owners in the petroleum and natural gas in their lands, save in the case of freehold owners of producing tracts which had an aggregate total area of 1,280 acres or less. Owners coming within this exemption would retain title to their petroleum and natural gas rights and the legal relationship between them and their lessees would continue. However, Bill 42 imposed on such lessees the obligation to pay mineral income tax in respect of their production.

With respect to lands not falling within the exemption, the owners were divested of their title, which was given, by the statute, to the Crown. This was accomplished by s. 28(1) of Bill 42, but the transfer to and vesting of title in the Crown was stated to be "subject to any lease affecting the same that may exist immediately preceding the tenth day of December, 1973". The rights of leaseholders in this category were thus preserved. However, s. 33(2) subjected such lessees to the same royalty surcharge as was imposed upon lessees leasing directly from the Crown. It provided:

33(2). Any person having a lease of the oil and gas rights or any of them shall be subject to section 63 of

L'intimé prétend que l'impôt sur le revenu minier, comme son nom l'indique, est un impôt sur le revenu et partant, un impôt direct. Je souscris aux motifs de mon collègue le juge Dickson selon qui cet impôt n'est pas un impôt sur le revenu au sens de la jurisprudence qui déclare qu'un impôt sur le revenu est un impôt direct.

En ce qui concerne la surtaxe, l'intimé plaide qu'il ne s'agit pas d'un impôt mais d'une vraie redevance payable à la Couronne, en sa qualité de propriétaire de droits miniers, par les locataires des terres de la Couronne, autorisés à en extraire des minéraux. Pour apprécier la validité de cette prétention, il est nécessaire d'examiner la nature des liens juridiques existant entre la Couronne et les personnes assujetties à la surtaxe.

Certaines détenaient des baux d'extraction de pétrole et de gaz naturel consentis par les propriétaires de droits de tenure libre dans ces minéraux. Leur obligation de payer des redevances dépendait des conditions du bail consenti par le propriétaire. L'effet de la quatrième partie du Bill 42 est d'exproprier les droits de tenure libre sur le pétrole et le gaz naturel, sauf dans le cas de propriétaires de zones productives d'une superficie totale de 1,280 acres ou moins. Les propriétaires ainsi exemptés retiennent leur titre aux droits d'extraction de pétrole et de gaz naturel et la relation juridique entre eux et leurs locataires se poursuit. Toutefois, le Bill 42 impose à ces locataires l'obligation de payer un impôt sur le revenu minier relativement à leur production.

Pour ce qui est des terres ne bénéficiant pas de l'exemption, les propriétaires sont dépossédés de leur titre qui est dévolu, par la loi, à la Couronne. C'est l'effet du par. 28(1) du Bill 42, mais le transfert en faveur de la Couronne est déclaré être [TRADUCTION] «assujetti à tout bail portant sur (ces terres) qui existe avant le 10 décembre 1973». Les droits des titulaires de bail de cette catégorie sont ainsi préservés. Toutefois, le par. 33(2) assujettit ces derniers à la même surtaxe que ceux qui louent directement de la Couronne. Il dispose:

[TRADUCTION] 33(2). Toute personne titulaire d'un bail portant sur des droits d'extraction de pétrole et de

The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, when enacted pursuant to section 18 and shall be liable to pay the royalty surcharge provided for therein from the first day of January, 1974, as if the lease came within subsection (1) of section 63.

The levy thus imposed cannot, in my opinion, be a royalty. The royalty payable by the lessee was fixed by the terms of his lease, and that lease was preserved by the terms of s. 28(1). It was not expropriated by the Crown. The imposition upon the lessee of the royalty surcharge levy was, in my opinion, a tax upon the lessee's share of the production to which he was lawfully entitled. I agree with my brother Dickson that this levy fell within the criteria laid down by Duff J., as he then was, in *Lawson v. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*⁵, at p. 363, for deciding whether a levy constituted a tax.

Another class of lessees upon whom the royalty surcharge is imposed consists of those who were the holders of Crown leases at the time the royalty surcharge was imposed. In respect of these it was argued by counsel for the respondents that the Crown leases themselves, samples of which were filed as exhibits, contemplate the imposition of such a royalty. These leases contained the following provision:

And also rendering and paying therefor unto the Lessor any royalties at such rates and in such manner and at such times as are from time to time prescribed by the Order of the Lieutenant Governor in Council: such rents and royalties to be free and clear of and from all rates, taxes and assessments and from all manner of deduction whatsoever.

I do not accept this submission. In my opinion the word "royalty" was used in the leases in its customary sense as meaning a share of the production obtained by the lessee. My view is reinforced by the use of the word "rate" which contemplates the determination of the proportions of production allocated to the lessor. The regulation which imposed the royalty surcharge imposed an obligation upon lessees, holding existing leases, to turn over to the Crown 100 per cent of the proceeds of production beyond the basic well-head price, as

⁵ [1931] S.C.R. 357.

gaz, ou de l'un des deux, est assujettie à l'article 63 de *The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969*, édicté conformément à l'article 18, et est tenue de payer la surtaxe y prescrite à partir du 1^{er} janvier 1974, comme si le bail était assujetti au paragraphe (1) de l'article 63.

A mon avis, la contribution ainsi imposée ne peut pas être une redevance. La redevance due par le locataire est fixée par les conditions de son bail et ce dernier est maintenu aux termes du par. 28(1). Il n'est pas exproprié par la Couronne. A mon avis, la surtaxe imposée au locataire est un impôt sur la part de production à laquelle il a légalement droit. Je conviens avec mon collègue le juge Dickson que cette contribution répond aux critères établis par le juge Duff, alors juge puîné, dans l'arrêt *Lawson c. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*⁵, à la p. 363, pour décider si une contribution est un impôt.

Une autre catégorie de locataires auxquels la surtaxe est imposée, sont ceux qui étaient titulaires des baux de la Couronne à l'époque de l'établissement de la surtaxe. A leur égard, l'avocat des intimés prétend que les baux de la Couronne eux-mêmes, dont des spécimens ont été déposés comme pièces au dossier, envisagent l'imposition d'une telle redevance. Ces baux contiennent la disposition suivante:

[TRADUCTION] Et également remettre et payer au bailleur toute redevance à tel taux, de telle manière et à telle époque qui seront, à l'occasion, prescrits par décret du lieutenant-gouverneur en conseil: ces loyers et redevances devant être libres et quittes de tous impôts, taux et contributions et de toutes déductions quelles qu'elles soient.

Je n'accepte pas ce moyen. A mon avis, le terme «redevance» est utilisé dans ces baux dans son sens habituel et signifie une part de la production obtenue par le locataire. Mon opinion est renforcée par l'utilisation du terme «taux», qui vise la fixation de la part de production allouée au bailleur. Le règlement qui impose la surtaxe soumet les locataires titulaires de baux à l'obligation de remettre à la Couronne 100 pour cent de la valeur de la production excédant le prix de base à la tête de puits, fixé par le Gouvernement. Les redevances existantes,

⁵ [1931] R.C.S. 357.

fixed by the Government. The existing royalties, which were genuine royalties, continued unchanged.

In my opinion the royalty surcharge made applicable to these Crown leases was not a royalty for which provision was made in the lease agreement. It was imposed as a levy upon the share of production to which, under the lease, the lessee was entitled, and was a tax upon production.

I agree with the reasons of my brother Dickson for concluding that the royalty surcharge is a tax imposed upon Crown lessees of the same nature as the mineral income tax imposed upon lessees holding leases from freehold owners. It is significant that the royalty surcharge is computed in the same manner as the mineral income tax, and that the proceeds of both are to be paid into the same fund.

The reasons given by the Court of Appeal for concluding that the mineral income tax was a direct tax are summarized in the following extract from the judgment:

I think it must be concluded that the tax is one which is demanded from the very persons whom it is intended and desired should pay it. It is not one which is demanded from persons in the expectation and intent that they shall indemnify themselves at the expense of others. In my view, the language of the sections under which the tax is imposed, calculated and payment directed, leaves no doubt but the legislators intended the tax to be paid by the persons upon whom it was imposed and from whom payment is demanded.

If there were any doubt as to this view, I think that doubt would be resolved by an appreciation of the situation that would result if the persons taxed attempted to indemnify themselves at the expense of the purchasers of the oil. If the tax paid pursuant to Bill 42 was added to the sale price of the crude *at the well-head*, then to the extent it was so passed on, it would increase the well-head price. The effect, therefore, would simply be to increase the tax by the amount which the well-head price was so increased. In other words, such action by the taxpayers would result in no benefit to themselves, but could, if the selling price were increased by the total amount of the tax, substantially increase the tax collected by the Government. Surely such a result following from an attempt to pass on the tax clearly

qui sont de véritables redevances, demeurent inchangées.

A mon avis, la surtaxe imposée à ces baux de la Couronne ne constitue pas une redevance prévue dans le bail. Elle est imposée comme contribution sur la part de production à laquelle le locataire a droit en vertu du bail et constitue donc un impôt sur la production.

Comme mon collègue le juge Dickson, je conclus que la surtaxe, qui est un impôt frappant les locataires de la Couronne, est de même nature que l'impôt sur le revenu minier frappant les locataires titulaires de baux consentis par des propriétaires de tenure libre. Il est significatif que la surtaxe soit calculée de la même manière que l'impôt sur le revenu minier et que le produit de l'un et de l'autre soit versé dans le même fonds.

Les motifs exposés par la Cour d'appel pour conclure que l'impôt sur le revenu minier constitue un impôt direct sont résumés dans l'extrait suivant du jugement:

[TRADUCTION] Je crois qu'il faut conclure qu'il s'agit d'un impôt exigé des personnes mêmes qu'on visait et auxquelles on entendait le faire payer. Ce n'est pas un impôt exigé de certaines personnes dans l'attente et dans l'espoir qu'elles se remboursent aux dépens d'autres. A mon avis, le texte des articles en vertu desquels l'impôt est levé et calculé, et doit être payé, ne laisse aucun doute que le législateur entendait le faire payer aux personnes qui y étaient assujetties et qui devaient le verser.

S'il s'élevait le moindre doute à cet égard, je crois qu'il serait écarté par l'examen de ce qui se produirait si les personnes imposées essayaient de se rembourser aux dépens des acheteurs de pétrole. Si l'impôt payé conformément au Bill 42 était ajouté au prix de vente du brut *à la tête de puits* dans ce but, il en augmenterait d'autant le prix à la tête de puits. Cela aurait simplement pour effet d'augmenter l'impôt du montant de la majoration du prix à la tête de puits. En d'autres termes, les contribuables n'y trouveraient aucun avantage. Mais, si le prix de vente était majoré du montant total de l'impôt, cela pourrait augmenter substantiellement l'impôt perçu par le gouvernement. Comme toute tentative de répercuter l'impôt aurait cet effet, cela indique clairement que le législateur entendait que l'impôt soit payé

indicates that the Legislature intended the tax to be paid by those upon whom it was imposed and from whom payment was demanded.

With respect, my consideration of the real substance and intent of the legislation under review leads me to a different conclusion.

Both the mineral income tax and the royalty surcharge are taxes upon the production of oil virtually all of which is produced for export from the Province of Saskatchewan. Section 3 of Bill 42 imposes the mineral income tax upon every person having an interest in the oil produced from a well in a producing tract. Section 63(1) of The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, requires payment of the royalty surcharge upon oil produced or deemed to be produced from Crown lands.

Section 4(1) of Bill 42 as originally enacted fixed the tax payable as being the amount of the difference between the basic well-head price and the international well-head price determined by the Minister. Bill 128 repealed that subsection and substituted the formula of the well-head price received for each barrel of oil produced and sold in each month less the basic well-head price. The operation of the new subsection was made subject to a new section, 4A.

Section 4A provides that where the Minister is of the opinion that oil, income from which is subject to tax, has been disposed of in any month at less than its fair value, he shall determine the well-head value of the oil sold, being the price which he determines should have been obtained, and it is that price, so determined by him, which governs in the computation of the tax and not the actual price received. The purpose of this important provision was twofold. First it enabled the Minister to prevent a reduction in the tax payable by reason of a sale at less than what he considered to be the fair value of the oil. Second it provided a basis for the computation of tax where oil produced from a Saskatchewan well had not been sold at the well-head but had been shipped out by the producer to be refined and sold.

par ceux qui y étaient assujettis et qui devaient le verser.

Avec égards, mon examen du fond et du but réels de la législation en cause m'amène à une conclusion différente.

L'impôt sur le revenu minier et la surtaxe sont des impôts sur la production du pétrole dont, virtuellement, la totalité est produite en vue de l'exportation hors de la Saskatchewan. L'article 3 du Bill 42 assujettit à l'impôt sur le revenu minier toute personne ayant des intérêts dans le pétrole produit par un puits se trouvant dans une zone productive. Le paragraphe 63(1) de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, exige le paiement de la surtaxe sur le pétrole produit ou réputé produit sur les terres de la Couronne.

Le paragraphe 4(1) du Bill 42, tel qu'adopté à l'origine, fixait l'impôt dû au montant égal à la différence entre le prix de base à la tête de puits et le prix international à la tête de puits fixé par le Ministre. Le Bill 128 a abrogé ce paragraphe et y a substitué la formule du prix à la tête de puits reçu pour chaque baril de pétrole produit et vendu pendant le mois, moins le prix de base à la tête de puits. L'application du nouveau paragraphe est assujettie à l'art. 4A, un nouvel article.

L'article 4A dispose que lorsque le Ministre est d'avis que, pendant un mois donné, la vente du pétrole dont le produit est assujetti à l'impôt, a été effectuée à un prix inférieur à sa juste valeur, il doit fixer la valeur à la tête de puits du pétrole ainsi vendu, soit le prix auquel, selon lui, il aurait dû être vendu; c'est ce prix ainsi fixé qui régit le calcul de l'impôt et non le prix effectivement reçu. Le but de cette importante disposition est de deux ordres. Premièrement, elle permet au Ministre d'empêcher une réduction de l'impôt par l'abaissement du prix au-dessous de ce qu'il considère être la juste valeur du pétrole. Deuxièmement, elle procure une base de calcul de l'impôt lorsque le pétrole produit par un puits situé en Saskatchewan n'a pas été vendu à la tête de puits, mais a été expédié à l'extérieur par le producteur pour être raffiné et vendu.

Under this section it is the Minister who has power to determine what he considers to be the fair value of the oil produced, which figure will be applicable in the computation of the tax payable. His determination of fair value is final and conclusive. Section 11 of Bill 42 so provides and also states that his determination is not subject to review by any court of law or by any *certiorari*, *mandamus*, prohibition, injunction or other proceeding whatsoever.

With respect to the computation of royalty surcharge, I have referred earlier to s. 63(1) of The Petroleum and Natural Gas Regulations, as finally amended, which imposes a royalty surcharge calculated as follows:

(oil produced less Crown royalty oil, less Road Allowance Crown levy) times (well-head value, as established by the minister less basic well-head price).

The effect of this provision is that the royalty surcharge is determined by subtracting from one figure (well-head value) established by the Minister, another figure (basic well-head price) established by the Crown in the regulations.

These taxing provisions, *i.e.* both mineral income tax and royalty surcharge, have the following impact upon the Saskatchewan oil producer. In the first place he is effectively precluded from recovering in respect of the oil which he produces any return greater than the basic well-head price per barrel. He is subjected to an income freeze at that figure and can obtain no more than that. In the second place, he is compelled to sell his product at a price which will equal what the Minister determines to be the fair value of the oil which he produces. He must do this, because his production of oil is subject to a tax per barrel representing the difference between fair value and basic well-head price. If he is the lessee of mineral rights in lands in respect of which the mineral rights were expropriated by the Crown, he does not even have the option to discontinue production. Discontinuance of production without ministerial consent is subject to a heavy penalty.

The tax under consideration is essentially an export tax imposed upon oil production. In the

En vertu de cet article, c'est le Ministre qui a le pouvoir de fixer ce qu'il considère être la juste valeur du pétrole produit, et c'est cette valeur qui sert de base au calcul de l'impôt. La fixation par le Ministre de la juste valeur est définitive et décisive. L'article 11 du Bill 42 en dispose ainsi et édicte également que sa fixation ne peut être révisée par les tribunaux judiciaires ni par *certiorari*, *mandamus*, prohibition, injonction ni aucune autre procédure.

En ce qui concerne le calcul de la surtaxe, j'ai mentionné plus tôt la dernière version du par. 63(1) de The Petroleum and Natural Gas Regulations, qui impose une surtaxe calculée comme suit:

[TRADUCTION] (pétrole produit moins redevance de la Couronne moins contribution afférente aux chemins publics) multiplié par (valeur à la tête de puits, établie par le Ministre, moins prix de base à la tête de puits).

L'effet de cette disposition est que la surtaxe est fixée en soustrayant d'un chiffre (la valeur à la tête de puits) établi par le Ministre, un autre chiffre (le prix de base à la tête de puits) fixé par la Couronne dans les règlements.

Voici quelles sont les répercussions de ces dispositions fiscales, c'est-à-dire l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe, sur le producteur de pétrole de la Saskatchewan. En premier lieu, il est en pratique dans l'impossibilité de percevoir, pour le pétrole produit, un revenu supérieur au prix de base à la tête de puits par baril. Ses revenus sont bloqués à ce chiffre et il ne peut pas obtenir plus. En second lieu, il est obligé de vendre son produit à un prix égal à ce que le Ministre juge être la juste valeur du pétrole qu'il produit. Il y est contraint parce que sa production de pétrole est assujettie à un impôt par baril égal à la différence entre la juste valeur et le prix de base à la tête de puits. S'il est locataire de droits miniers qui ont été expropriés par la Couronne, il n'a même pas la faculté d'interrompre la production car l'interruption de la production sans le consentement du Ministre rend passible d'une lourde amende.

L'impôt en cause est essentiellement une taxe à l'exportation imposée sur la production du pétrole.

past a tax of this nature has been considered to be an indirect tax. In *Attorney-General for British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co. Ltd.*⁶, the Privy Council considered the validity of a timber tax imposed by s. 58 of the *Forest Act*, R.S.B.C. 1924, c. 93, upon all timber cut within the Province, except that upon which a royalty was payable, but which provided for a rebate of nearly all of the tax in the case of timber used or manufactured in the Province. In his reasons in that case Lord MacMillan, at p. 364, said:

Mr. Lawrence, however, contended that although the tax might accurately be described as an export duty, this did not necessarily negative its being a direct tax within the meaning of the Act. Without reviewing afresh the niceties of discrimination between direct and indirect taxation it is enough to point out that an export tax is normally collected on merchantable goods in course of transit in pursuance of commercial transactions. Whether the tax is ultimately borne by the exporting seller at home or by the importing buyer abroad depends on the terms of the contract between them. It may be borne by the one or by the other. It was said in the present case that the conditions of the competitive market in the United States compelled the exporter of timber from British Columbia to that country to bear the whole burden of the tax himself. That, however, is a matter of the exigencies of a particular market, and is really irrelevant in determining the inherent character of the tax. While it is no doubt true that a tax levied on personal property, no less than a tax levied on real property, may be a direct tax where the taxpayer's personal property is selected as the criterion of his ability to pay, a tax which, like the tax here in question, is levied on a commercial commodity on the occasion of its exportation in pursuance of trading transactions, cannot be described as a tax whose incidence is, by its nature, such that normally it is finally borne by the first payer, and is not susceptible of being passed on. On the contrary, the existence of an export tax is invariably an element in the fixing of prices, and the question whether it is to be borne by seller or purchaser in whole or in part is determined by the bargain made. The present tax thus exhibits the leading characteristic of an indirect tax as defined by authoritative decisions.

The mineral income tax and the royalty surcharge are taxes imposed in a somewhat unusual

⁶ [1930] A.C. 357.

Dans le passé, une taxe de cette nature a été considérée comme un impôt indirect. Dans l'arrêt *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. McDonald Murphy Lumber Co. Ltd.*⁶, le Conseil privé a examiné la validité d'une taxe sur le bois imposée par l'art. 58 de la *Forest Act*, R.S.B.C. 1924, c. 93, sur tout le bois coupé dans les limites de la province sauf celui sur lequel une redevance était due, mais qui était à peu près entièrement remboursable dans le cas du bois utilisé ou manufacturé dans la province. Dans ses motifs, lord MacMillan a dit, à la p. 364:

[TRADUCTION] M^e Lawrence a prétendu toutefois que même si l'on peut plus justement qualifier l'impôt de taxe à l'exportation, cela ne lui enlève pas nécessairement son caractère de taxation directe au sens de l'Acte. Sans s'arrêter de nouveau aux distinctions subtiles entre l'impôt direct et indirect, il suffit de souligner qu'une taxe à l'exportation est normalement perçue sur des articles de commerce au cours du déplacement dans le cadre d'opérations commerciales. Ce sont les termes du contrat qui déterminent qui, de l'exportateur au pays ou de l'importateur à l'étranger, supportera la taxe. Ce peut être l'un ou l'autre. On affirme dans cette affaire que les conditions de la concurrence sur le marché des États-Unis obligent l'exportateur de bois de la Colombie-Britannique vers ce pays à supporter lui-même le fardeau entier de la taxe. Il s'agit là, cependant, des exigences d'un marché particulier et on ne saurait vraiment en tenir compte pour définir la nature inhérente de la taxe. Bien qu'il soit sans aucun doute vrai qu'une taxe sur des biens meubles, autant qu'une taxe sur des biens immeubles, peut être un impôt direct quand on prend les biens meubles du contribuable comme critère de sa capacité de payer, une taxe levée sur un article de commerce, comme en l'espèce, au moment de son exportation en exécution d'opérations commerciales, ne saurait être qualifiée de taxe dont la nature est telle que le premier à l'acquitter doit normalement en supporter toute l'incidence sans pouvoir ultérieurement la répercuter sur d'autres. Au contraire, une taxe à l'exportation influe toujours sur les prix et ce sont les termes mêmes de l'opération commerciale qui déterminent qui du vendeur ou de l'acheteur devra la supporter, en totalité ou en partie. La taxe en cause ici a donc les caractéristiques principales d'un impôt indirect comme le définit la jurisprudence.

La perception de l'impôt sur le revenu minier et de la surtaxe se fait d'une façon assez inhabituelle.

⁶ [1930] A.C. 357.

manner. The mineral income tax purports to be a direct tax upon income imposed upon the taxpayer, which he cannot pass on to his purchaser. The royalty surcharge, while carrying a different title, is the same in nature. What differentiates this legislation from other legislation imposing export taxes is that the true effect of the legislation is to impose a freeze upon the actual income which the producer exporter can derive from the sale of his product. All that he is permitted to retain on the sale of each barrel of oil is the basic well-head price. In addition to being subjected to an income freeze, he is compelled to sell his product at a price equivalent to what the Minister considers to be its fair value in order to obtain the funds necessary to meet the tax. This amount per barrel over and above the basic well-head price he must obtain from his purchaser as a part of the purchase price. In essence the producer is a conduit through which the increased value of each barrel of oil above the basic well-head price is channeled into the hands of the Crown by way of tax. The increase in value is itself the tax and it is paid by the purchaser of the oil.

It is contended that the imposition of these taxes will not result in an increase in the price paid by oil purchasers, who would have been required to pay the same market price even if the taxes had not been imposed, and so there could be no passing on of the tax by the Saskatchewan producer to his purchaser. On this premise it is argued that the tax is not indirect. This, however, overlooks the all important fact that the scheme of the legislation under consideration involves the fixing of the maximum return of the Saskatchewan producers at the basic well-head price per barrel, while at the same time compelling him to sell at a higher price. There are two components in the sale price, first the basic well-head price and second the tax imposed. Both are intended by the legislation to be incorporated into the price payable by the purchaser. The purchaser pays the amount of the tax as a part of the purchase price.

For these reasons it is my opinion that the taxation scheme comprising the mineral income tax and the royalty surcharge does not constitute direct taxation within the Province and is therefore

L'impôt sur le revenu minier est censé être un impôt direct prélevé sur le revenu du contribuable, qui ne peut pas le répercuter sur l'acheteur. La surtaxe, bien que portant un nom différent, est de même nature. Ce qui différencie cette législation d'autres lois sur les taxes à l'exportation, c'est que son effet véritable est de bloquer le revenu réel que le producteur exportateur peut tirer de la vente de son produit. Sur le prix de vente de chaque baril de pétrole, il ne peut retenir que le prix de base à la tête de puits. En plus de voir son revenu bloqué, il est tenu de vendre son produit à un prix équivalant à ce que le Ministre considère en être la juste valeur, afin de réunir les fonds nécessaires au paiement de la taxe. Il doit donc inclure dans son prix de vente la différence entre cette valeur et le prix de base à la tête de puits. Au fond, le producteur est un conduit par lequel la Couronne perçoit, par voie d'imposition, l'excédent de la valeur du baril de pétrole sur le prix de base à la tête de puits. L'augmentation de valeur constitue en soi la taxe et elle est payée par l'acheteur du pétrole.

On prétend que cette imposition n'entraînera pas d'augmentation du prix payé par les acheteurs de pétrole qui devront payer le même prix sur le marché, même en l'absence de taxes, et qu'ainsi le producteur de la Saskatchewan ne pourra pas en répercuter le montant. De là, on conclut que l'impôt n'est pas indirect. Toutefois, c'est ne pas tenir compte du fait très important que la législation en cause vise à fixer le revenu maximum des producteurs de la Saskatchewan au prix de base du baril à la tête de puits, tout en les obligeant à vendre à un prix plus élevé. Il y a deux éléments constitutifs du prix de vente: premièrement le prix de base à la tête de puits et deuxièmement l'impôt. La législation a entendu les incorporer tous deux dans le prix payé par l'acheteur. Ce dernier paye le montant de l'impôt qui est inclus dans le prix d'achat.

Pour ces motifs, je suis d'avis que le système de taxation comprenant l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe ne constitue pas une taxation directe dans les limites de la province et, par conséquent,

outside the scope of the provincial power under s. 92(2) of the *British North America Act*.

Regulation of Trade and Commerce

In considering this issue the important fact is, of course, that practically all of the oil to which the mineral income tax or the royalty surcharge becomes applicable is destined for interprovincial or international trade. Some of this oil is sold by producers at the well-head and thereafter transported from the Province by pipeline. Some of the oil is not sold at the well-head, but is produced by companies for their own purposes, and is likewise transported out of the Province by pipeline. In either case the levy becomes applicable. The producer in the first case must, if he is to avoid pecuniary loss, sell at the well-head at the well-head value established. The company which has its own oil production transported from the Province must, if it is to avoid pecuniary loss, ultimately dispose of the refined product at a price which will recoup the amount of the levy. Thus, the effect of the legislation is to set a floor price for Saskatchewan oil purchased for export by the appropriation of its potential incremental value in interprovincial and international markets, or to ensure that the incremental value is not appropriated by persons outside the Province.

Chief Justice Kerwin in the *Reference re The Farm Products Marketing Act*⁷ said at p. 204:

Once a statute aims at "regulation of trade in matters of inter-provincial concern" it is beyond the competence of a Provincial Legislature.

At p. 205 he said:

The concept of trade and commerce, the regulation of which is confided to Parliament, is entirely separate and distinct from the regulation of mere sale and purchase agreements. Once an article enters into the flow of inter-provincial or external trade, the subject-matter and all its attendant circumstances cease to be a mere matter of local concern.

⁷ [1957] S.C.R. 198.

qu'il excède la compétence provinciale aux termes du par. 92(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

Réglementation des échanges et du commerce

Le fait important dans l'examen de cette question est évidemment que presque tout le pétrole touché par l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe est destiné aux échanges interprovinciaux ou internationaux. Une partie de ce pétrole est vendue par les producteurs à la tête de puits et est ensuite transportée hors de la province par pipeline. Une partie du pétrole n'est pas vendue à la tête de puits, mais est produite par des compagnies pour leurs propres besoins et est également transportée hors de la province par pipeline. Dans les deux cas l'impôt est applicable. Dans le premier cas, s'il veut éviter toute perte pécuniaire, le producteur doit vendre le pétrole, à la tête de puits, à la valeur fixée à la tête de puits. La compagnie qui transporte son propre pétrole hors de la province doit, si elle veut éviter toute perte pécuniaire, vendre finalement le produit raffiné à un prix lui permettant de récupérer le montant de la taxe. Ainsi, l'effet de la législation est d'établir un prix minimum pour le pétrole de la Saskatchewan acheté à des fins d'exportation par l'appropriation de sa plus-value potentielle sur les marchés interprovinciaux et internationaux, ou de s'assurer que des personnes hors de la province ne s'approprient pas la plus-value.

Dans le *Renvoi relatif à The Farm Products Marketing Act*⁷, le juge en chef Kerwin a dit à la p. 204:

[TRADUCTION] Dès qu'une loi vise «la réglementation des échanges dans des domaines d'intérêt interprovincial», elle est exorbitante de la compétence d'une législature provinciale.

A la p. 205 il a dit:

[TRADUCTION] Le concept des échanges et du commerce, dont la réglementation est confiée au Parlement, est entièrement séparé et distinct de la réglementation des simples contrats de vente et d'achat. Dès qu'un article entre dans le courant du commerce interprovincial ou extérieur, le sujet et tout ce qui l'accompagne cessent d'être simplement d'intérêt local.

⁷ [1957] R.C.S. 198.

The purpose of the legislation under review was accurately defined by Chief Justice Culliton in the Court of Appeal:

There is no doubt in my mind that both the Mineral Income tax and the royalty surcharge were imposed for one purpose, and one purpose only—to drain off substantial benefits that would have accrued to the producers due to the sudden and unprecedented price of crude oil.

The means used to achieve this end are to compel a Saskatchewan oil producer to effect the sale of the oil at a price determined by the Minister. The mineral income tax is defined as the difference between the basic well-head price and the price at which the oil is sold, but with the important proviso that if the Minister is of the opinion that the oil has been sold at less than its fair value, he can determine the price at which it should have been sold, and that price governs in determining the amount of the tax. The royalty surcharge, as provided under the Regulations requires the payment of the surcharge on oil produced on the basis of the difference between its well-head value, as established by the Minister, less the basic well-head price. In either case the Minister is empowered to determine the well-head value of the oil which is produced which will govern the price at which the producer is compelled to sell the oil which he produces. In an effort to obtain for the provincial treasury the increases in the value of oil exported from Saskatchewan which began in 1973, in the form of a tax upon the production of oil in Saskatchewan, the legislation gave power to the Minister to fix the price receivable by Saskatchewan oil producers on their export sales of a commodity that has almost no local market in Saskatchewan. Provincial legislative authority does not extend to fixing the price to be charged or received in respect of the sale of goods in the export market. It involves the regulation of interprovincial trade and trenches upon s. 91(2) of the *British North America Act*.

This is not a case similar to *Carnation Co. Ltd. v. Quebec Agricultural Marketing Board*⁸, where the effect of the Regulations was to increase the

⁸ [1968] S.C.R. 238.

Le but de la législation sous examen a été clairement défini en Cour d'appel par le juge en chef Culliton:

[TRADUCTION] Je ne doute nullement que l'impôt sur le revenu minier tout comme la surtaxe ont été imposés dans un but et un but seulement, soit d'absorber les bénéfices substantiels que les producteurs auraient perçus grâce à la hausse soudaine et exceptionnelle du prix du pétrole brut.

Pour atteindre ce but, on oblige le producteur de pétrole de Saskatchewan à le vendre au prix fixé par le Ministre. L'impôt sur le revenu minier est défini comme la différence entre le prix de base à la tête de puits et le prix de vente du pétrole, mais avec l'importante réserve que si le Ministre est d'avis que le pétrole a été vendu au-dessous de sa juste valeur, il peut fixer le prix auquel il aurait dû l'être, et s'en servir comme base pour calculer l'impôt. Aux termes des règlements, le paiement de la surtaxe sur le pétrole produit correspond au versement de la différence entre la valeur à la tête de puits, établie par le Ministre, et le prix de base à la tête de puits. Dans les deux cas, le Ministre a le pouvoir de fixer la valeur à la tête de puits du pétrole produit, lequel déterminera le prix auquel le producteur est obligé de vendre le pétrole. Dans sa tentative de percevoir, en faveur de la trésorerie provinciale, les augmentations de valeur du pétrole exporté de la Saskatchewan depuis 1973, par un impôt frappant la production du pétrole dans cette province, la législation a habilité le Ministre à fixer le prix que les producteurs de pétrole de la Saskatchewan peuvent recevoir pour leurs ventes à l'exportation d'un produit qui n'a pour ainsi dire pas de marché local en Saskatchewan. La compétence législative provinciale ne s'étend pas à la fixation du prix de vente des marchandises sur le marché d'exportation. C'est une forme de réglementation du commerce interprovincial et un empiétement sur les pouvoirs conférés par le par. 91(2) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*.

Il ne s'agit pas ici d'une affaire similaire à l'affaire *Carnation Co. Ltée c. L'Office des marchés agricoles du Québec*⁸, où l'effet des règle-

⁸ [1968] R.C.S. 238.

cost of the milk purchased by Carnation in Quebec and processed there, mostly for sale outside Quebec. The legislation there indirectly affected Carnation's export trade in the sense that its costs of production were increased, but was designed to establish a method for determining the price of milk sold by Quebec milk producers, to a purchaser in Quebec, who processed it there. Here the legislation is directly aimed at the production of oil destined for export and has the effect of regulating the export price, since the producer is effectively compelled to obtain that price on the sale of his product.

For these reasons, in my opinion, the statutory provisions, and the Regulations and orders enacted and made relating to the imposition of the mineral income tax and the royalty surcharge, are *ultra vires* of the Legislature of the Province of Saskatchewan. From this it follows that Part I of Bill 42 is *ultra vires* of the Legislature. Part II of the Act amended *The Mineral Taxation Act, 1972* (Sask.), c. 79, by increasing the rate of tax. As this is an acreage tax imposed upon interests in land, in my opinion it is valid. Part III of this Act has never been proclaimed and a decision as to its validity, at this time, is unnecessary. Part IV of the Act deals with the expropriation of oil and gas rights. The validity of this Part was not seriously challenged in argument before this Court. I agree with the Court of Appeal that Part IV was within the legislative jurisdiction of the Province as being legislation relating to property and civil rights under s. 92(13) of the *British North America Act*. For the same reason I would uphold Part V of the Act which provides for amendments to *The Oil and Gas Conservation Act*. Part VI is headed "General". In this Part, ss. 41 and 42 are related to the carrying into effect of Part I and to the collection of the royalty surcharge and for that reason are, in my opinion, invalid. The amendments to Part I contained in Bill 128 are equally invalid.

Bill 127, which relates to the amendments to *The Petroleum and Natural Gas Regulations* pro-

ments était d'augmenter le prix du lait acheté au Québec par Carnation et traité au Québec, pour être en grande partie vendu hors de cette province. La législation portait atteinte au commerce d'exportation de Carnation, en ce sens que cela augmentait les frais de production, mais elle avait pour objet d'établir une méthode de fixation du prix du lait vendu par les producteurs de lait du Québec à un acheteur au Québec, qui le traitait dans cette province. En l'espèce, la législation vise directement la production de pétrole destiné à l'exportation et a pour effet de réglementer le prix à l'exportation, puisque le producteur est en fait obligé de vendre son produit à ce prix.

Pour ces motifs, à mon avis, les lois, les règlements et les ordonnances relatifs à l'impôt sur le revenu minier et à la surtaxe sont *ultra vires* de la législature de la province de la Saskatchewan. Il s'ensuit que la première partie du Bill 42 excède les pouvoirs de la législature. La deuxième partie de la Loi a modifié *The Mineral Taxation Act, 1972* (Sask.), c. 79, en augmentant le taux de l'impôt. A mon avis, comme il s'agit d'un impôt fondé sur la superficie et levé sur des droits relatifs à des terres, cette partie est valide. Comme la troisième partie de cette loi n'a jamais été proclamée, il est inutile de statuer sur sa validité. La quatrième partie de la Loi traite de l'expropriation des droits d'extraction de pétrole et de gaz. La validité de cette partie n'a pas été sérieusement attaquée devant cette Cour. Je souscris à l'avis de la Cour d'appel selon lequel la quatrième partie relève de la compétence législative de la province en tant que législation relative à la propriété et aux droits civils dans la province, en vertu du par. 92(13) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*. Pour le même motif, je suis d'avis de maintenir la cinquième partie de la Loi, qui modifie *The Oil and Gas Conservation Act*. La sixième partie est intitulée «Généralités». Dans celle-ci, les art. 41 et 42 traitent de la mise en vigueur de la première partie et de la perception de la surtaxe; pour cette raison, ils sont à mon avis invalides. Les modifications à la première partie contenues dans le Bill 128 sont également invalides.

Le Bill 127 concernant les modifications de *The Petroleum and Natural Gas Regulations* qui pré-

viding for the imposition of the royalty surcharge, is, in my opinion, *ultra vires* of the Legislature.

Those Petroleum and Natural Gas Regulations which imposed the royalty surcharge and the various orders made by the Minister of Mineral Resources pursuant to Part I of Bill 42 must also be found to be invalid.

The appellant seeks to recover the amounts which it has paid to the Crown by way of mineral income tax and royalty surcharge as having been collected without legal authority. In answer to this claim the respondent relied upon s. 5(7) of *The Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, c. 87. The constitutional validity of that provision was considered by this Court in *Amax Potash Ltd. v. Government of Saskatchewan*⁹, and it was held to be *ultra vires* of the Saskatchewan Legislature. In my opinion the appellant is entitled to judgment against the Government for the recovery of the sums paid by way of mineral income tax and royalty surcharge, with interest thereon from the respective dates of payment up to the date of repayment. If the parties are unable to agree upon the amount of the judgment there should be an accounting. The appellant is entitled to costs throughout as against the respondent Government. There should be no costs payable by or to any of the intervenants.

The judgment of Dickson and de Grandpré JJ. was delivered by

DICKSON J. (*dissenting*)—The question raised in this appeal is whether a complex of legislation, enacted by the Legislature of Saskatchewan, following the onset in late 1973 of what has been called the “energy crisis”, is *intra vires* the Legislature of Saskatchewan.

In 1973 the Organization of Petroleum Exporting Countries increased unexpectedly and to unprecedented levels the price of Middle East oil. That action had world-wide effect upon the value of crude oil and refined petroleum products. The Legislature of Saskatchewan felt the vital interests

voient l'imposition de la surtaxe est, à mon avis, *ultra vires* de la législature.

On doit également déclarer invalides The Petroleum and Natural Gas Regulations qui ont imposé la surtaxe, et les diverses ordonnances du ministre des Ressources minérales, édictées en vertu de la première partie du Bill 42.

L'appelante demande le remboursement des montants qu'elle a payés à la Couronne à titre d'impôt sur le revenu minier et de surtaxe, qui auraient été perçus sans autorité. En réponse à cette réclamation, l'intimé s'est fondé sur le par. 5(7) de *The Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, c. 87. La constitutionnalité de cette disposition a été examinée par cette Cour dans l'affaire *Amax Potash Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*⁹; elle a été jugée *ultra vires* de la législature de la Saskatchewan. A mon avis, l'appelante est en droit d'obtenir jugement contre le Gouvernement pour le remboursement des montants qu'elle a payés à titre d'impôt sur le revenu minier et de surtaxe, avec intérêt à partir des dates respectives de paiement jusqu'à la date du remboursement. Si les parties ne sont pas en mesure de s'entendre sur le montant du jugement, il y aura lieu à reddition de comptes. Le Gouvernement paiera les dépens de l'appelante dans toutes les cours. Il n'y aura aucune adjudication en faveur ni à l'encontre des intervenants.

Le jugement des juges Dickson et de Grandpré a été rendu par

LE JUGE DICKSON (*dissident*)—La question qui se pose dans ce pourvoi est de savoir si la législation, adoptée par la législature de la Saskatchewan vers la fin 1973 par suite de ce qu'on a appelé «la crise de l'énergie», est *intra vires* de la législature de la Saskatchewan.

En 1973, l'Organisation des pays exportateurs de pétrole augmentait soudainement le prix du pétrole du Moyen-Orient à des niveaux sans précédent. Cette mesure eut des répercussions mondiales sur la valeur du pétrole brut et des produits du pétrole raffiné. La législature de la Saskatchewan

⁹ [1977] 2 S.C.R. 576.

⁹ [1977] 2 R.C.S. 576.

of its citizenry engaged. It responded by enacting legislation in December 1973. The purpose of the legislative scheme was to divert the enhanced value of Saskatchewan oil from the producing oil companies and other owners, to the provincial coffers. This was accomplished by two means.

First, production revenues from freehold lands were subjected to what was called a "mineral income tax". The tax was one hundred per cent of the difference between the price received at the well-head and the "basic well-head price", a statutory figure approximately equal to the price per barrel received by producers prior to the energy crisis. Oil and gas rights in producing tracts of less than 1,280 acres were exempted from tax. Deductions approved by the Minister of Mineral Resources were allowed in respect of increases in production costs and extraordinary transportation costs. Provision was made for the Minister to determine the well-head value of the oil where he was of the opinion that oil had been disposed of at less than its fair value.

Secondly, all petroleum and natural gas in all producing tracts within the Province were expropriated and subjected to what was called a "royalty surcharge". Oil and gas rights owned by one person in producing tracts not exceeding 1,280 acres were exempted. Although introduced by regulation rather than statute, the royalty surcharge is calculated in the same manner as the mineral income tax. For all practical purposes they are the same, save one exception. The well-head value for the purposes of royalty surcharge is the *higher* of the price received at the well-head and the price per barrel listed in the Minister's order.

I

Virtually all of the crude oil produced in Saskatchewan is exported from the Province. In 1973, only 1.8 per cent of Saskatchewan crude was used in Saskatchewan refineries; 43.9 per cent was used in provinces of Canada other than Saskatchewan;

a estimé qu'il y en allait des intérêts vitaux de ses habitants. Elle a réagi en adoptant une nouvelle législation en décembre 1973. Cette législation avait pour but de détourner l'accroissement du prix du pétrole de la Saskatchewan des compagnies productrices de pétrole et autres propriétaires vers les coffres de la province. Pour ce faire, elle utilise deux moyens.

Premièrement, elle assujettit les revenus de la production venant de terres en tenure libre à ce qu'on a appelé un «impôt sur le revenu minier». L'impôt est égal à 100 pour cent de la différence entre le prix reçu à la tête de puits et le «prix de base à la tête de puits», chiffre fixé par la Loi et approximativement égal au prix du baril payé aux producteurs avant la crise de l'énergie. Les droits d'extraction de pétrole et de gaz dans les zones productives de moins de 1,280 acres sont exemptés de l'impôt. Le ministre des Ressources minérales peut autoriser des déductions pour couvrir l'augmentation des frais de production et des frais extraordinaires de transport. Une disposition permet au Ministre de déterminer la valeur du pétrole à la tête de puits quand il est d'avis qu'il a été vendu à un prix inférieur à sa juste valeur.

I

Presque tout le pétrole brut de la Saskatchewan est exporté hors de la province. En 1973, 1.8 pour cent seulement du pétrole brut de la Saskatchewan fut utilisé dans ses raffineries; 43.9 pour cent furent utilisés dans d'autres provinces du Canada

and 54.3 per cent was exported to the United States. This is attributable in part to the fact that most of the oil produced in the Province is medium or heavy crude which, when refined, produces a heavy residue of bunker oil suitable only for use in heavy industry, which is not present in Saskatchewan. Another contributing factor is the fact that the flow of the pipeline through which the oil leaves the Province is from west to east. Light and medium crudes, suitable for use in Saskatchewan, are produced in the south eastern part of the Province, far from the refineries at Regina and Moose Jaw. These refineries are served by oil from the Province of Alberta.

The appellant, Canadian Industrial Gas & Oil Ltd., is a producer of crude oil in Saskatchewan and sells its entire production at the well site. Virtually all of its product leaves the Province by pipeline for refining by others in more easterly provinces of Canada or in the United States. The appellant owns a variety of interests including freehold leases, Crown leases (granted to the appellant or to its predecessor in title, as lessee, subject to Crown royalty); non-operator interests under freehold leases and under Crown leases; royalty interests on freehold leases and on Crown leases; royalty trust certificates; freehold subject to leases to others. The total acreage involved for all types of interest is 156,011 acres, producing 46,000 to 51,000 barrels of oil per month. Prior to the enactment of the legislation, the validity of which is questioned in these proceedings, the appellant's weighted average receipt per barrel for the Province amounted to \$3.10, with direct field costs of 58 cents per barrel, exclusive of administrative overhead, depreciation, depletion and taxes.

Since the legislation came into force there have been no significant changes in the marketing of Saskatchewan crude oil. The levels of production and exports of oil have continued at a constant or slightly increased tempo, close to production capacity.

et 54.3 pour cent exportés aux États-Unis. Cela résulte partiellement du fait que la majeure partie du pétrole produit dans la province est du brut moyen ou lourd qui, après raffinage, produit un résidu lourd de combustible de soutes utilisable seulement par l'industrie lourde, qui n'existe pas en Saskatchewan. Un autre facteur est le fait que le pipe-line qui transporte le pétrole hors de la province va d'ouest en est. Les bruts légers et moyens, utilisables en Saskatchewan, sont produits dans le sud-est de la province, loin des raffineries de Regina et Moose Jaw, qui, elles, sont alimentées par le pétrole de l'Alberta.

L'appelante, Canadian Industrial Gas & Oil Ltd., est un producteur de pétrole brut en Saskatchewan et vend la totalité de sa production au chantier de forage. Presque toute sa production quitte la province par pipe-line vers les raffineries de l'est du Canada ou des États-Unis. L'appelante possède des droits variés, y compris des baux de tenure libre, des baux de la Couronne (concedés à l'appelante ou à son prédécesseur, en tant que locataire, et assujettis à une redevance en faveur de la Couronne), des droits de non-exploitant en vertu de baux de tenure libre et de baux de la Couronne, des droits à des redevances en vertu de baux de tenure libre et de baux de la Couronne, des certificats de fiducie de redevance, des tenures libres assujetties à des baux consentis à des tiers. Toutes ces catégories de droits portent sur une superficie totale de 156,011 acres, produisant de 46,000 à 51,000 barils de pétrole par mois. Antérieurement à la promulgation de la législation, dont la validité est contestée, la province recevait de l'appelante une moyenne pondérée de \$3.10 le baril, avec des frais directs sur le terrain de 58 cents par baril, non compris les frais généraux d'administration, la dépréciation, l'épuisement et les impôts.

Depuis l'entrée en vigueur de la législation, le marché du pétrole brut de la Saskatchewan n'a pas subi de changements significatifs. La production et l'exportation du pétrole se sont maintenues au même niveau ou ont légèrement augmenté, approchant la capacité de production.

II

The appellant's attack upon the legislative scheme is made on two broad grounds. The first claim of invalidity rests on the submission that the mineral income tax and royalty surcharge are indirect taxes and hence beyond s. 92, Head 2, of the *British North America Act, 1867*, which empowers a Legislature to "make laws in relation to matters coming within . . . direct taxation within the Province in order to the raising of a revenue for provincial purposes". The second submission is that the legislation, as a whole, is in relation to the regulation of trade and commerce and thus within the exclusive jurisdiction of the federal parliament under s. 91, Head 2, of the Act. Section 121 is not relied upon.

Notwithstanding very able argument by Mr. Robinette, counsel for the appellant, and by Mr. Smith, counsel for the Attorney General of Canada, I have reached the conclusion that the appeal must fail. After reading and re-reading the legislation, the evidence and what appear to be the relevant authorities, I adjudge:

1. That the mineral income tax is not an income tax; it is, however, a direct tax, and therefore within provincial competence.
2. That the royalty surcharge is not a royalty; it too is a tax but also a direct tax.
3. That the entire legislative scheme is aimed at taxation and its effect, if any, upon extraprovincial trade and commerce is incidental and non-disabling.

III

Before considering in detail the legislation, one or two observations of a general nature are warranted. This Court is sensitive to the freedom of action which must be allowed to the Legislatures to safeguard their legitimate interests as in their wisdom they see fit. It presumes that they have acted constitutionally. The onus of rebutting that presumption is upon the appellant. Before the Court concludes that the Province has transcended its constitutional powers the evidence must be clear and unmistakable; more than conjecture or

II

L'appelante fonde son attaque de la législation sur deux moyens principaux. Le premier est que l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe constituent des impôts indirects et, partant, sont exorbitants du par. 2 de l'art. 92 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, qui confère à une législature le pouvoir de «légiférer relativement aux matières entrant dans (la) catégorie (de) . . . la taxation directe dans les limites de la province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux». Le second moyen est que, dans son ensemble, la législation est relative à la réglementation des échanges et du commerce et, par conséquent, relève de la compétence exclusive du Parlement fédéral en vertu du par. 2 de l'art. 91 de l'Acte. L'article 121 n'est pas invoqué.

En dépit des excellentes plaidoiries de l'avocat de l'appelante, M^e Robinette, et de l'avocat du procureur général du Canada, M^e Smith, j'ai conclu que le pourvoi doit être rejeté. Après avoir lu et relu la législation, la preuve et ce qui semble être la jurisprudence pertinente, je juge:

1. Que l'impôt sur le revenu minier n'est pas un impôt sur le revenu; c'est toutefois un impôt direct qui relève, par conséquent, de la compétence provinciale.
2. Que la surtaxe n'est pas une redevance. C'est aussi un impôt et un impôt direct.
3. Que l'ensemble de la législation en cause vise la taxation et que son effet, s'il en est, sur les échanges et le commerce extra-provinciaux est incident et ne la rend pas invalide.

III

Avant d'examiner la législation en détail, il est opportun de faire une ou deux observations générales. Cette Cour est sensible à la liberté d'action qui doit être accordée aux législatures pour sauvegarder leurs intérêts légitimes, comme elles le jugent à propos en leur sagesse. Il faut présumer qu'elles ont agi de façon constitutionnelle. C'est à l'appelante qu'il incombe de repousser cette présomption. La preuve doit être claire et nette avant que la Cour conclue que la province a outrepassé ses pouvoirs constitutionnels; il faut plus que des

speculation is needed to underpin a finding of constitutional incompetence.

On March 20, 1930, an agreement was entered into between the Government of Canada and the Government of Saskatchewan whereby the Government of Canada covenanted and agreed that the Province of Saskatchewan should own all public lands and mines and minerals and should administer and control natural resources within the Province from its entry into Confederation in 1905 and should be placed in a position of equality with the other Provinces of Confederation with respect to administration and control of its natural resources. The agreement effecting the natural resource transfer recited that:

[i] in order that the Province may be in the same position as the original Provinces of Confederation are in virtue of section one hundred and nine of the *British North America Act, 1867*, the interest of the Crown in all Crown lands, mines, minerals (precious and base) and royalties derived therefrom within the Province . . . shall . . . belong to the Province . . . and the said lands shall be administered by the Province for the purposes thereof. . . .

The agreement was confirmed by federal and provincial legislation as well as the *B.N.A. Act, 1930*, 21 Geo. V, c. 26 (Imp.).

Subject to the limits imposed by the Canadian Constitution, the power of the Province to tax, control and manage its natural resources is plenary and absolute.

IV

The legislation, related Orders in Council and ministerial orders attacked in the proceedings are detailed in the constitutional question upon which leave to appeal to this Court was granted, namely:

Are the *Oil and Gas Conservation Stabilization and Development Act, 1973*, S.S. 1973-74, (Bill 42); amendments thereto in S.S. 1973-74, c. 73 (Bill 128); an *Act to amend the Mineral Resources Act* S.S. 1973-4 c. 64 (Bill 127) amendments to the *Mineral Taxation Act* S.S. 1973-74 c. 65 (Bill 129); amendments to the *Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969*, by

suppositions ou des hypothèses pour appuyer une conclusion de défaut de compétence.

Le 20 mars 1930, le gouvernement du Canada et le gouvernement de la Saskatchewan ont conclu une convention aux termes de laquelle le gouvernement du Canada convenait que la province de la Saskatchewan devait être propriétaire de toutes les terres publiques, mines et minéraux et devait administrer et contrôler les ressources naturelles comprises dans les limites de la province à dater de son entrée dans la Confédération en 1905; qu'elle devait être traitée à l'égal des autres provinces de la Confédération quant à l'administration et au contrôle de ses ressources naturelles. Voici ce qu'énonce la partie de la convention portant sur le transfert des ressources naturelles:

[i] Afin que la province puisse être traitée à l'égal des provinces constituant originairement la Confédération, sous le régime de l'article cent neuf de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, l'intérêt de la Couronne dans toutes les terres, toutes les mines, tous les minéraux (précieux et vils) et toutes les redevances en découlant à l'intérieur de la province, qui appartiennent à la Couronne . . . doivent . . . appartenir à la province . . . et seront administrés par la province pour ces fins. . . .

La convention a été confirmée par des lois fédérales et provinciales et par l'*A.A.N.B., 1930*, 21 Geo. V, c. 26 (Imp.).

Sous réserve des limites imposées par la Constitution canadienne, la province a plein et entier pouvoir de taxer, de contrôler et d'administrer ses ressources naturelles.

IV

La législation, les décrets du conseil et les ordonnances ministérielles s'y rapportant, attaqués dans cette instance, sont détaillés dans la question constitutionnelle sur laquelle l'autorisation d'appel a été accordée:

«Les dispositions suivantes sont-elles *intra vires* de la législature de la Saskatchewan?

Order in Council 95/74 and Order in Council 1238/74 and Orders made pursuant to Bill 42 by the Minister of Mineral Resources

1 WOP-1/73 of Dec. 27, 1973
 1 WOP-1/74 of Jan. 28, 1974
 1 WOP-2/74 of Feb. 21, 1974
 1 WOP-3/74 of Mar. 29, 1974
 1 WOP-4/74 of Apr. 26, 1974
 1 WOV-1/74 of Jul. 10, 1974

intra vires the Legislature of Saskatchewan?

The answer given at trial and on appeal was affirmative.

These are the salient features of the legislation:

The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act, 1973, (enacted December 19, 1973 and referred to as Bill 42) as amended by Bill 128, enacted May 10, 1974.

Part I—Mineral Income Tax

Section 3 of Bill 42 provides that a mineral income tax shall be paid for each month, commencing January, 1974, by every person having an interest in the oil produced from a well in a producing tract.

Section 4(1) provides that, subject to s. 4A, the tax payable is an amount equal to the amount by which the well-head price received for each barrel of oil produced and sold in each month exceeds the basic well-head price, times the taxpayer's share of the number of barrels of oil produced from the well from which the taxpayer shares the oil or the proceeds thereof. "Basic well-head price" is defined. It means the price at the well-head of a barrel of oil produced in Saskatchewan set out in Schedule II to the Act. Schedule II lists the basic well-head price for each of four producing areas. For example, the basic well-head price of Kindersley-Kerrobert light crude oil, one of the crudes

The Oil and Gas Conservation Stabilization and Development Act, 1973, S.S. 1973-74, (Bill 42) et ses modifications S.S. 1973-74, chap. 73 (Bill 128), la *Loi* modifiant *The Mineral Resources Act* S.S. 1973-74 chap. 64 (Bill 127), les modifications à *The Mineral Taxation Act* S.S. 1973-74 chap. 65 (Bill 129), les modifications à *The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969* par décret du conseil 95/74 et décret du conseil 1238/74 et les ordonnances promulguées en conformité du Bill 42 par le ministre des Ressources minérales

1 WOP-1/73 du 27 déc. 1973
 1 WOP-1/74 du 28 jan. 1974
 1 WOP-2/74 du 21 fév. 1974
 1 WOP-3/74 du 29 mars 1974
 1 WOP-4/74 du 26 avr. 1974
 1 WOV-1/74 du 10 juil. 1974

La réponse a été affirmative en première instance et en appel.

Les traits saillants de la législation sont les suivants:

The Oil and Gas Conservation, Stabilization and Development Act, 1973, (adoptée le 19 décembre 1973 et appelée Bill 42), modifiée par le Bill 128, adopté le 10 mai 1974.

Première partie—Impôt sur le revenu minier

L'article 3 du Bill 42 dispose qu'un impôt sur le revenu minier devra être payé chaque mois, à partir de janvier 1974, par toute personne ayant un intérêt dans le pétrole produit par un puits situé dans une zone productive.

Le paragraphe 4(1) prescrit que, sous réserve de l'art. 4A, l'impôt dû est un montant égal à la différence entre le prix à la tête de puits reçu pour chaque baril de pétrole produit et vendu pendant le mois et le prix de base à la tête de puits, multipliée par la part du contribuable dans le nombre de barils de pétrole produits par le puits dont il partage le pétrole ou le revenu. Le «prix de base à la tête de puits» est défini comme étant le prix à la tête de puits d'un baril de pétrole produit en Saskatchewan selon l'annexe II de la Loi. L'annexe II fixe le prix de base à la tête de puits dans quatre régions productives. Par exemple, le prix de base à la tête de puits du pétrole brut léger de

produced by the appellant, is stated to be \$3.39 per barrel. "Well-head price" is also defined. It means the price at the well-head of a barrel of oil produced in Saskatchewan having regard to the grade of oil and the area of production, and includes where applicable, the well-head value determined by the Minister of Mineral Resources under s. 4A. The combined effect of ss. 3 and 4(1) is to require every person having an interest in the oil produced from a well in a producing tract to pay in tax the difference between the price per barrel received for the oil and the basic well-head price fixed by the statute.

Section 4A provides that where the Minister is of the opinion that oil, the income from which is subject to taxation under ss. 3 and 4, has been disposed of in any month at less than its fair value, he shall determine the well-head value of the oil so sold, being the price that he determines should have been obtained, having regard to the grade of oil and the area of production, and then determine the total tax payable on the basis of that well-head value being the well-head price.

Section 5 of the Act, referred to in argument as the "farmers' section", exempts from tax the owners of producing tracts, the aggregate acreage of which is less than 1,280 acres.

Section 6 provides that each producer of oil shall file a return every six months showing the amount of increased costs of production of oil produced and extraordinary transportation costs claimed by him as an allowance from tax. The Minister is required to consider each return filed and determine the amount to be allowed as a deduction. The determination of the Minister in this regard as well of well-head value and any deductions allowed under s. 14 for approved expenditures for research, exploration, or processing facilities are final and are not reviewable by any court of law.

The only other section of Part I to which reference might be made is s. 13 which states that a person is liable to pay tax under ss. 3, 4 and 4A

Kindersley-Kerrobot, l'un des bruts produits par l'appelante, est fixé à \$3.39 le baril. Le «prix à la tête de puits» est également défini. Il s'agit du prix à la tête de puits d'un baril de pétrole produit en Saskatchewan, compte tenu de sa qualité et de la région de production, et comprend, s'il y a lieu, la valeur à la tête de puits fixée par le ministre des Ressources minérales en vertu de l'art. 4A. L'effet combiné de l'art. 3 et du par. 4(1) est d'exiger de toute personne ayant un intérêt dans le pétrole produit par un puits se trouvant dans une zone productive, de payer, en impôt, la différence entre le prix par baril reçu pour le pétrole et le prix de base à la tête de puits fixé par la législation.

L'article 4A dispose que lorsque le Ministre est d'avis que, pendant un mois donné, la vente du pétrole dont le produit est assujéti à l'impôt en vertu des art. 3 et 4, a été effectuée à un prix inférieur à sa juste valeur, il doit fixer la valeur à la tête de puits du pétrole ainsi vendu, soit le prix auquel, selon lui, il aurait dû être vendu, compte tenu de sa qualité et de la région de production; le Ministre doit ensuite fixer la totalité de l'impôt dû comme si cette valeur à la tête de puits était le prix du pétrole à la tête de puits.

L'article 5 de la Loi, appelé au cours des débats «l'article des agriculteurs», exempte de la taxe les propriétaires de zones productives dont la superficie totale est inférieure à 1,280 acres.

L'article 6 dispose que tout producteur de pétrole devra déposer, tous les six mois, une déclaration indiquant le montant de l'augmentation des coûts de production et des frais de transport extraordinaires qu'il réclame à titre de déductions de l'impôt. Le Ministre doit examiner chaque déclaration et fixer le montant de la déduction autorisée. La décision du Ministre à cet égard aussi bien qu'à l'égard de la valeur à la tête de puits et de toute déduction autorisée en vertu de l'art. 14 à titre de dépenses approuvées pour la recherche, la prospection ou les installations de traitement, est définitive et ne peut être révisée par les cours de justice.

Le seul autre article de la Partie I qu'il est utile de citer est l'art. 13 qui dispose qu'une personne doit payer l'impôt conformément aux art. 3, 4 et

only to the extent that he is not liable to pay the royalty surcharge imposed by The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969.

Part II—Mineral Taxation Act

This Part increases mineral tax under *The Mineral Taxation Act*, 1972 (Sask.), c. 79, from twenty cents per acre to fifty cents per acre. The validity of this tax increase is not challenged. It is a direct tax. See *Canadian Pacific Railway Co. v. Attorney-General for Saskatchewan*¹⁰.

Part III—Wholesale Prices

This Part has not been proclaimed and nothing turns upon it.

Part IV—Acquisition of Certain Oil and Gas Rights

This is the expropriation part of the Act, to which reference has been made. As from January 1, 1974, all petroleum and natural gas in all producing tracts exceeding 1,280 acres are deemed, by s. 28(1) of the Act, to be transferred to and vested in Her Majesty the Queen in the right of the Province of Saskatchewan, subject to any lease affecting the same existing immediately preceding December 10, 1973, and encumbrances registered prior to that date. The effect is to transfer the reversionary interest in oil and gas in each such tract to the Crown. Provision is made for compensation out of future production. The validity of the expropriation, as such, is not attacked in these proceedings. Any person having a lease of oil and gas rights is made subject to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, and is liable to pay the royalty surcharge as if the lease were a Crown lease acquired under the Regulations.

Part V—Oil and Gas Conservation Act

This Part of the Act amends *The Oil and Gas Conservation Act*, 1966 (Sask.), c. 66, by restating the purpose of that Act and the powers of the Minister thereunder. As a result of the restate-

4A uniquement dans la mesure où elle n'est pas tenue de payer la surtaxe imposée par The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969.

Deuxième partie—Mineral Taxation Act

Cette partie porte l'impôt minier prévu par *The Mineral Taxation Act*, 1972 (Sask.), c. 79 de vingt cents l'acre à cinquante cents l'acre. La validité de cette augmentation de l'impôt n'est pas attaquée. C'est un impôt direct. Voir *Le Canadien Pacifique c. Procureur général de la Saskatchewan*¹⁰.

Troisième partie—Prix de gros

Cette partie n'a pas été proclamée et il n'en est pas question en l'espèce.

Quatrième partie—Acquisition de droits d'extraction de pétrole et de gaz

Cette partie de la Loi traite de l'expropriation. A partir du 1^{er} janvier 1974, tout le pétrole et le gaz naturel de toutes les zones productives de plus de 1,280 acres sont réputés, en vertu du par. 28(1) de la Loi, être transférés et dévolus à Sa Majesté la Reine du chef de la province de la Saskatchewan, sous réserve de tout bail grevant ces zones au 10 décembre 1973 et de toutes charges enregistrées avant cette date. Cette partie a pour effet de transférer à la Couronne tout droit de retour sur le pétrole et le gaz relativement à chacune de ces zones. Elle prévoit une indemnité à prélever à même la production future. La validité de l'expropriation, comme telle, n'est pas attaquée en l'espèce. Toute personne ayant un bail relatif à des droits d'extraction de pétrole et de gaz est assujettie à The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, et est tenue de payer la surtaxe comme s'il s'agissait d'un bail de la Couronne consenti en vertu desdits règlements.

Cinquième partie—Oil and Gas Conservation Act

Cette partie de la Loi modifie *The Oil and Gas Conservation Act*, 1966 (Sask.), c. 66, en redéfinissant son but et les pouvoirs du Ministre. Du fait de ce nouvel énoncé, deux paragraphes qui

¹⁰ [1952] 2 S.C.R. 231.

¹⁰ [1952] 2 R.C.S. 231.

ment, two subsections which might have been subject to question were repealed.

Part VI—General

Section 42 provides that any person having an interest in respect of oil and gas rights acquired by the Crown under the Act who causes production to be stopped without the consent of the Minister, other than temporarily where necessary in order to make repairs, is guilty of an offence.

Section 42A states that the purpose and intent of the Legislature is to confine the provisions of the Act within the competence of the Legislature and that all the provisions of the Act are to be construed so as to give effect to that purpose and intent. Subsection (2) of s. 42A provides for severability.

Order in Council 95/74 dated January 15, 1974

Section 18 of Bill 42, as enacted, authorized the Lieutenant-Governor in Council to make the amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, contained in Schedule I to the Act. Pursuant to that authority, Order in Council 95/74 was passed amending ss. 57 and 63 of the Regulations to provide that oil produced or deemed to be produced from Crown lands would be subject to payment of a royalty surcharge calculated as follows:

(oil produced less Crown royalty less Road allowance Crown levy) times (international well-head price less basic well-head price).

“Basic well-head price” is defined in the Regulation in the same words as in Bill 42. “International well-head price” is defined as the price determined by the Minister as the value at the well-head of a barrel of oil produced in Saskatchewan having regard to (i) the price of international oil delivered at Chicago or such other place in the United States as the Minister might decide; and (ii) the grade of oil and transportation costs, but the Minister may determine the price to be a lesser price for all or any part of the oil produced in Saskatchewan. This expression, “international well-head

auraient pu être attaqués ont été abrogés.

Sixième partie—Généralités

L'article 42 dispose qu'est coupable d'une infraction toute personne ayant des droits d'extraction de pétrole et de gaz acquis par la Couronne en vertu de la Loi, qui occasionne l'arrêt de la production sans le consentement du Ministre, autrement que temporairement pour effectuer des réparations.

L'article 42A dispose que le but et l'intention de la Législature sont de ne légiférer que dans les limites de sa compétence et que toutes les dispositions de la Loi doivent être interprétées de manière à donner effet à ce but et à cette intention. Le paragraphe (2) de l'art. 42A prévoit la divisibilité des dispositions législatives.

Décret du conseil 95/74 en date du 15 janvier 1974

L'article 18 du Bill 42, tel que promulgué, autorise le lieutenant-gouverneur en conseil à apporter les modifications à The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, contenues à l'annexe I de la Loi. En vertu de cette autorisation, le décret du conseil 95/74 a été adopté pour modifier les art. 57 et 63 des règlements, de sorte que le pétrole produit ou réputé produit par les terres de la Couronne soit assujéti au paiement d'une surtaxe calculée comme suit:

[TRADUCTION] (pétrole produit moins redevance de la Couronne moins contribution afférente aux chemins publics) multiplié par (prix international à la tête de puits moins prix de base à la tête de puits).

Le «prix de base à la tête de puits» est défini aux règlements dans les mêmes termes que dans le Bill 42. Le «prix international à la tête de puits» est le prix fixé par le Ministre comme étant la valeur à la tête de puits d'un baril de pétrole produit en Saskatchewan eu égard (i) au prix du pétrole international livré à Chicago ou en tel autre lieu des États-Unis que choisit le Ministre, et (ii) à la qualité du pétrole et aux frais de transport, mais le Ministre peut fixer le prix à un niveau moindre pour tout ou partie du pétrole produit en Saskatchewan. Cette expression, «prix international à la

price”, was contained in Bill 42 when enacted but was replaced by the phrase “well-head value” by Bill 128, with effect retroactive to January 1, 1974. The expression must therefore be ignored in determining constitutional validity.

Order in Council 95/74 also provided that the proceeds of the royalty surcharge should be paid into a fund entitled “Oil and Gas Stabilization and Development Fund”. As in the case of the mineral income tax, the amount of royalty surcharge may be reduced by expenditures for approved research, exploration, processing facilities and approved increases in the costs of production and extraordinary transportation costs.

An Act to amend The Mineral Resources Act, 1973-74 (Sask.), c. 64 (referred to as Bill 127)

This Act was passed on May 10, 1974, but retroactive to January 1, 1974. On the same date, May 10, 1974, Bill 128 was passed, retroactive to January 1, 1974. Section 13 of Bill 128 repealed s. 18 of Bill 42 which had authorized the amendments to The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, to which Order in Council 95/74 had given effect. Bill 127 ratified and confirmed such amendments and empowered the Lieutenant-Governor in Council to make other amendments from time to time.

An Act to amend The Mineral Taxation Act, 1973-74 (Sask.), c. 65 (referred to as Bill 129)

This Act has the effect of voiding certain transfers and agreements made after December 10, 1973. Its purpose, it would appear, is to close the door to one means of tax avoidance. The validity of the Act was not questioned during argument.

Order in Council 1238/74 dated July 31, 1974

Order in Council 1238/74 amends The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, in several respects: (i) by providing that every sale of oil, unless otherwise ordered by the Minister, will include the Crown’s royalty share of oil and that for the purpose of determining the royalty payable to the Crown, the sale would be deemed to be at the well-head value established by the Minister;

tête de puits», existait dans le Bill 42 initial, mais a été remplacée par l’expression «valeur à la tête de puits» dans le Bill 128, avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1974. En conséquence, on ne doit pas en tenir compte pour déterminer la constitutionnalité.

Le décret du conseil 95/74 prescrit également que la surtaxe sera versée dans un [TRADUCTION] «fonds de stabilisation et de développement du pétrole et du gaz». Comme pour l’impôt sur le revenu minier, on peut déduire du montant de la surtaxe les dépenses approuvées pour la recherche, la prospection, les installations de traitement et les augmentations approuvées des coûts de production et des frais de transport extraordinaires.

An Act to amend The Mineral Resources Act, 1973-74 (Sask.), c. 64 (appelée Bill 127)

Cette loi a été adoptée le 10 mai 1974, mais avec effet rétroactif au 1^{er} janvier 1974, comme le Bill 128 adopté le même jour. L’article 13 du Bill 128 a abrogé l’art. 18 du Bill 42 qui autorisait les modifications apportées à The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, auxquelles le décret du conseil 95/74 avait donné effet. Le Bill 127 a ratifié et confirmé ces modifications et a conféré au lieutenant-gouverneur en conseil le pouvoir de faire d’autres modifications à l’occasion.

An Act to amend the Mineral Taxation Act, 1973-74 (Sask.), c. 65 (appelée Bill 129)

Cette loi a pour effet d’annuler certains transferts et conventions intervenus après le 10 décembre 1973. Il semble que son but est de rendre impossible l’utilisation d’un des moyens d’évasion fiscale. Sa validité n’a pas été contestée au cours des plaidoiries.

Décret du conseil 1238/74, en date du 31 juillet 1974

Le décret du conseil 1238/74 modifie à plusieurs égards The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969: (i) il prescrit que, sauf ordonnance contraire du Ministre, toute vente de pétrole doit comprendre la part de redevance sur le pétrole revenant à la Couronne et, dans le but de la déterminer, la vente sera réputée faite à la valeur à la tête de puits établie par le Ministre; (ii) aux fins

(ii) by replacing, for the purpose of royalty surcharge, the expression "international well-head price" with the words "well-head value, as determined by the Minister"; (iii) by setting basic well-head prices for royalty surcharge purposes at the prices applicable to mineral income tax.

Ministerial Orders

The ministerial orders referred to in the question upon which leave to appeal was granted and their respective purposes may be summarized:

1 WOP-1/73 set the international well-head prices of crude oil for the purpose of mineral income tax and royalty surcharge for January, 1974, varying according to field and type of oil. The price for Kindersley-Kerrobot light crude oil was set at \$4.01 per barrel. 1 WOP-1/74 set the international well-head prices for February, 1974. The price for Kindersley-Kerrobot light crude is stated to be \$4.71 per barrel. 1 WOP-02/74 continued the same prices during March, 1974. 1 WOP-03/74 increased international well-head prices for April, 1974 to \$6.41 per barrel in the case of Kindersley-Kerrobot light crude. The same prices were continued during May, 1974 by 1 WOP-04/74.

Order WOV-01/74, dated July 10, 1974, directed that the well-head value, for the purpose of crown royalty, mineral income tax and royalty surcharge would be the higher of the price per barrel received at the well-head or the price listed in the order. The prices listed are the same as the international well-head prices for the months of January to May, 1974. Order WOV-01/74 also listed prices for the month of June, 1974, and thereafter until further notice, the price stated for the Kindersley-Kerrobot light crude being \$6.41 per barrel. Although not included with the other Ministerial Orders mentioned in the order granting leave, the Court was advised during argument that on June 24, 1975, while the appeal to the Saskatchewan Court of Appeal was under consideration, Minister's Order WOV-01/75 was issued rescinding Order WOV-01/74 and directing that well-head values for the purpose of payment of Crown royalty and royalty surcharge would be

de la surtaxe, il remplace l'expression «prix international à la tête de puits» par l'expression «valeur à la tête de puits qu'a fixée le Ministre»; (iii) il établit les prix de base à la tête de puits pour les fins de la surtaxe, aux prix applicables à l'impôt sur le revenu minier.

Ordonnances ministérielles

Les ordonnances ministérielles, énumérées dans la question sur laquelle on a autorisé le pourvoi et leurs buts respectifs peuvent être résumés comme suit:

1 WOP-1/73 fixe les prix internationaux à la tête de puits du pétrole brut aux fins de l'impôt sur le revenu minier et de la surtaxe pour janvier 1974, avec des variations selon le champ et le genre de pétrole. Le prix du pétrole brut léger de Kindersley-Kerrobot a été fixé à \$4.01 le baril. 1 WOP-1/74 fixe les prix internationaux à la tête de puits pour février 1974. Le prix pour le brut léger de Kindersley-Kerrobot est établi à \$4.71 le baril. 1 WOP-02/74 maintient les mêmes prix pour le mois de mars 1974. 1 WOP-03/74 augmente les prix internationaux à la tête de puits à \$6.41 le baril pour le brut léger de Kindersley-Kerrobot pour avril 1974. 1 WOP-04/74 maintient les mêmes prix pour le mois de mai 1974.

L'ordonnance WOV-01/74, datée du 10 juillet 1974, édicte qu'aux fins du paiement des redevances à la Couronne, de l'impôt sur le revenu minier et de la surtaxe, la valeur à la tête de puits sera le plus élevé du prix du baril à la tête de puits ou du prix fixé par l'ordonnance. Pour les mois de janvier à mai 1974, les prix fixés sont les mêmes que les prix internationaux à la tête de puits. L'ordonnance WOV-01/74 fixe également les prix pour les mois de juin 1974 et suivants jusqu'à nouvel avis, le prix fixé pour le brut léger de Kindersley-Kerrobot étant de \$6.41 le baril. Bien qu'on n'en ait pas fait mention parmi les ordonnances ministérielles énumérées dans l'autorisation de ce pourvoi, la Cour a été informée pendant les plaidoiries que, le 24 juin 1975, alors que l'appel interjeté devant la Cour d'appel de la Saskatchewan était sous examen, une nouvelle ordonnance ministérielle, WOV-01/75, avait été promulguée pour annuler l'ordonnance WOV-01/74 et ordonner que la

as stated in WOV-01/74 but that for the month of July, 1975 and thereafter, until otherwise ordered by the Minister, the crude oil prices would be the higher of the price per barrel received at the well-head and the price per barrel listed in Order WOV-01/75, in the case of Kindersley-Kerrobot light crude, \$7.91 per barrel. Order WOV-01/75 is silent as to mineral income tax. I would assume the reason for this is the realization that the earlier order which assumed to fix basic well-head value prospectively for both mineral income tax and royalty surcharge was in excess of ministerial authority under s. 4A as affecting mineral income tax. That section contemplates an "after-the-sale" determination by the Minister and not a pricing in advance.

V

Direct or Indirect Taxation

The appellant claims that the mineral income tax and the royalty surcharge are indirect taxes and hence beyond the power of a provincial Legislature. The established guide for determining the validity of this submission is the classical formulation of John Stuart Mill (*Principles of Political Economy*, Book V, c. 3):

Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very person who it is intended or desired should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another; such are the excise or customs.

The producer or importer of a commodity is called upon to pay a tax on it not with the intention to levy a peculiar contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount by means of an advance in price.

Mill's well-known writings appeared not long before the drafting of the *British North America Act, 1867*, and were presumed by the Privy Council to be familiar to the Fathers of Confederation. The definition was first applied in *A.-G. Quebec v.*

valeur à la tête de puits, aux fins du paiement des redevances à la Couronne et de la surtaxe, soit celle fixée par WOV-01/74. Cette ordonnance prévoit aussi qu'à partir du mois de juillet 1975 et jusqu'à nouvel ordre du Ministre, le prix du pétrole brut sera le plus élevé du prix du baril à la tête de puits et du prix du baril fixé par l'ordonnance WOV-01/75, soit, dans le cas du brut léger de Kindersley-Kerrobot, \$7.91 le baril. L'ordonnance WOV-01/75 est muette en ce qui concerne l'impôt sur le revenu minier. Ceci s'explique, je suppose, parce qu'on s'était rendu compte que l'ordonnance précédente, qui fixait la valeur à la tête de puits pour l'avenir, tant pour l'impôt sur le revenu minier que pour la surtaxe, excédait les pouvoirs du Ministre aux termes de l'art. 4A pour autant qu'elle visait l'impôt sur le revenu minier. Cet article prévoit que le Ministre fixe un prix «après-vente» et non à l'avance.

V

Taxation directe ou indirecte

L'appelante prétend que l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe sont des impôts indirects et qu'en conséquence, ils excèdent la compétence de la législature provinciale. Le critère permettant de déterminer la validité de cette allégation est la formule classique de John Stuart Mill (*Principes d'économie politique*, Livre V, c. 3):

[TRADUCTION] Les impôts sont directs ou indirects. L'impôt direct est celui qu'on exige de la personne même qui doit l'assumer. Les impôts indirects sont ceux qu'on exige d'une personne dans l'intention que celle-ci se fasse indemniser par une autre: c'est le cas des taxes d'accise et des droits de douane.

Le producteur ou l'importateur d'une denrée doit payer un impôt sur celle-ci non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution particulière, mais afin d'imposer par son entremise les consommateurs de ladite denrée, en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt en augmentant ses prix.

Les ouvrages bien connus de Mill ont été publiés peu avant la rédaction de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, et le Conseil privé a présumé qu'ils étaient bien connus des Pères de la Confédération. La définition a été appliquée pour

*Reed*¹¹. In that case it was held that the question whether a tax is a direct or an indirect tax cannot depend upon special events which may vary in particular cases; the best general rule is to look to the time of payment and if at that time the incidence of the tax is uncertain then it cannot be called direct taxation. Mill's test became firmly established in *Bank of Toronto v. Lambe*¹². In that case Lord Hobhouse said that while it was proper and, indeed, necessary to have regard to the opinion of economists, the question is a legal one, viz. what the words mean as used in the statute. The problem is primarily one of law rather than of refined economic analysis. The dividing line between a direct and an indirect tax is referable to and ascertainable by the "general tendencies of the tax and the common understanding of men as to those tendencies": *Lambe's case*.

The general tendency of a tax is the relevant criterion. This must be distinguished from the ultimate incidence of the tax in the circumstances of the particular case: *City of Halifax v. Fairbanks Estate*¹³; *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co. Ltd.*¹⁴.

In *City of Charlottetown v. Foundation Maritime Co.*¹⁵, Rinfret J. pointed out that Mill's canon is founded on the theory of the ultimate incidence of the tax, not the ultimate incidence depending on the special circumstances of individual cases.

The nature of the tax is a question of substance and does not turn on the language used by the Legislature: *The King v. Caledonian Collieries Ltd.*¹⁶

There can be no doubt that by the words "direct and indirect taxation" the Fathers of Confederation contemplated certain distinct categories of

la première fois dans l'arrêt *P.G. du Québec c. Reed*¹¹. On y a jugé que la question de savoir si un impôt est direct ou indirect ne peut pas dépendre d'événements spéciaux qui peuvent varier dans des cas particuliers; la règle générale la meilleure est de considérer l'époque du paiement et, si à cette époque l'incidence de l'impôt est incertaine, ce n'est pas un impôt direct. Le critère de Mill a été fermement établi dans l'arrêt *Banque de Toronto c. Lambe*¹². Dans cette affaire, lord Hobhouse a déclaré que s'il était fort à propos, et même nécessaire, de tenir compte de l'opinion des économistes, la question est une question de droit, savoir le sens à donner à ces mots dans le contexte de la loi. La question est principalement une question de droit plutôt que d'analyse économique subtile. La ligne de démarcation entre un impôt direct et un impôt indirect s'établit et se détermine en considérant [TRADUCTION] «la tendance générale de l'impôt et le sens ordinaire qu'il est convenu de donner à un impôt de cette tendance»: affaire *Lambe*.

La tendance générale de l'impôt est le critère pertinent. Celle-ci doit être distinguée de l'incidence finale de l'impôt selon les circonstances du cas particulier: *La ville de Halifax c. La succession Fairbanks*¹³; *Procureur général de la Colombie-Britannique c. Kingcome Navigation Co. Ltd.*¹⁴

Dans *La ville de Charlottetown c. Foundation Maritime Co.*¹⁵, le juge Rinfret a relevé que la règle de Mill était fondée sur la théorie de l'incidence finale de l'impôt et non pas sur l'incidence finale dépendant des circonstances spéciales des cas particuliers.

La nature de l'impôt est une question de fond et ne dépend pas de la terminologie utilisée par la législature; *Le Roi c. Caledonian Collieries Ltd.*¹⁶

Il n'est pas douteux que par l'expression «taxation directe et indirecte», les Pères de la Confédération ont envisagé certaines catégories particulières

¹¹ (1884), 10 App. Cas. 141.

¹² (1887), 12 App. Cas. 575.

¹³ [1928] A.C. 117.

¹⁴ [1934] A.C. 45.

¹⁵ [1932] S.C.R. 589.

¹⁶ [1928] A.C. 358.

¹¹ (1884), 10 App. Cas. 141.

¹² (1887), 12 App. Cas. 575.

¹³ [1928] A.C. 117.

¹⁴ [1934] A.C. 45.

¹⁵ [1932] R.C.S. 589.

¹⁶ [1928] A.C. 358.

taxation, as well as a general test of directness. Only certain of such categories, such as income and property taxes, were to be available to the Legislatures. There were two reasons for this. The first was based on arcane political economy. It was thought that a direct tax would be more perceived than an indirect tax. The effect was thought to provide for greater scrutiny and resistance by the electorate with a resulting parsimony in public expenditure. The second reason proved wrong from the start. It was thought that provincial activities would be limited and revenue needs would be slim; the Legislatures, therefore, would have no necessity to resort to most tax pools.

Clearly, direct and indirect taxation are terms of historical reference, and although there is no reason to believe that the *B.N.A. Act* is not a document of evolving meaning, not limited to its original inspiration, jurisprudence, in so far as concerns particular forms of taxation like income or property taxes, has captured the historical spirit of "direct" and "indirect" taxation and preserved it. The effect of this was explained by Lord Cave in *City of Halifax v. Fairbanks Estate*¹⁷, at p. 125:

What then is the effect to be given to Mill's formula above quoted? No doubt it is valuable as providing a logical basis for the distinction already established between direct and indirect taxes, and perhaps also as a guide for determining as to any new or unfamiliar tax which may be imposed in which of the two categories it is to be placed; but it cannot have the effect of disturbing the established classification of the old and well known species of taxation, and making it necessary to apply a new test to every particular member of those species. The imposition of taxes on property and income, of death duties and of municipal and local rates is, according to the common understanding of the term, direct taxation, just as the exaction of a customs or excise duty on commodities or of a percentage duty on services would ordinarily be regarded as indirect taxation; and although new forms of taxation may from time to time be added to one category or the other in accordance with Mill's formula, it would be wrong to use that formula as a ground for transferring a tax

res de taxation aussi bien qu'un critère général d'application. Les législatures étaient censées n'avoir accès qu'à certaines catégories, telles l'impôt sur le revenu et les taxes foncières, pour deux motifs. Le premier était fondé sur une théorie ésotérique d'économie politique. On pensait qu'un impôt direct serait plus évident qu'un impôt indirect, qu'il susciterait la vigilance et une plus grande résistance de l'électorat et qu'ainsi on aboutirait à minimiser les dépenses publiques. Le second motif s'est avéré erroné dès le début. On pensait que les activités des provinces seraient limitées et leurs besoins financiers peu importants; par conséquent, les législatures n'auraient donc aucun besoin de recourir à la plupart des sources communes d'impôts.

Il est clair que l'expression taxation directe et indirecte a une connotation historique et bien qu'il n'y ait aucune raison de croire que l'*A.A.N.B.* n'est pas un document dont le sens évolue, qui n'est pas limité à son inspiration originale, la jurisprudence, pour autant qu'elle porte sur des formes particulières de taxation comme l'impôt sur le revenu ou les taxes sur la propriété, a capté le sens historique de taxation «directe» et «indirecte» et l'a conservé. Lord Cave a expliqué l'effet de ce qui précède dans *La ville de Halifax c. La succession Fairbanks*¹⁷, à la p. 125:

[TRADUCTION] Quel effet faut-il attribuer à la formule de Mill précitée? Elle est certainement valable en ce qu'elle fournit une base logique à la distinction déjà établie entre les impôts directs et indirects et sert peut-être aussi de guide pour déterminer dans laquelle des deux catégories il faut placer un impôt nouveau ou inconnu; mais elle ne doit pas venir perturber la classification établie des impôts anciens et bien connus et rendre nécessaire l'application d'un nouveau critère à chaque sous-catégorie de ce genre d'impôts. La taxe foncière et l'imposition du revenu, les droits successoraux et les contributions municipales et locales relèvent de la taxation directe, au sens habituel du terme, au même titre que la perception de droits de douane ou d'accise sur des denrées ou d'un droit en pourcentage sur des services sera ordinairement considérée comme une taxation indirecte; bien que de nouvelles formes de taxation puissent, à l'occasion, être ajoutées à l'une ou l'autre catégorie selon la formule de Mill, on aurait tort d'invoquer cette formule pour transférer un impôt uni-

¹⁷ [1928] A.C. 117.

¹⁷ [1928] A.C. 117.

universally recognized as belonging to one class to a different class of taxation.

Historically well-understood categories of taxation have a known jurisprudential fate. Thus, a customs levy cannot be made by the Legislature whereas a property tax or income tax falls unquestionably within their competence. Careful constitutional analysis is required in respect of any unusual or hybrid form of taxation. A hybrid form of taxation may well have aspects which are direct and others which are indirect. By nineteenth century political economy, any element of indirectness was a stigma as tending to obfuscate the actions of the Legislature. That consideration is of minor importance today. In assessing the policy of a new form of taxation the jurisprudence offers no certain guide. One begins with the *British North America Act, 1867*, in which there are two additional criteria—(1) that the taxation be within the Province and (2) that it be in order to the raising of a revenue for provincial purposes. Implicit in this, and more important than a vestige of indirectness, is the prohibition of the imposition by a province of any tax upon citizens beyond its borders. Additionally, a province cannot, through the ostensible use of its power to tax, invade prohibited fields. It cannot by way of taxation regulate trade and commerce or prohibit the free admission of produce or manufactured goods from other provinces. It must confine itself to the raising of a revenue for provincial purposes.

VI

Argument was directed to the Court to the effect that the tax here in question is a commodity tax and, as such, the general tendency would be for the tax to be passed on and therefore categorized as indirect. It is true that a tax on any one commodity whether laid on its production, its importation, its carriage from place to place, or its sale will, as a general rule, raise the value and price of the commodity by at least the amount of the tax. Mill, Vol. II (1893 ed.) at p. 435. That is very old doctrine and for that reason a commodity

versellement reconnu comme appartenant à une catégorie, à une catégorie de taxation différente.

Les catégories d'impôt historiquement bien définies obéissent à une théorie générale du droit connue. Ainsi des droits de douane ne peuvent pas être créés par les législatures, alors qu'une taxe foncière ou un impôt sur le revenu relève indiscutablement de leur compétence. Une analyse constitutionnelle approfondie s'impose à l'égard de toute forme de taxation inhabituelle ou hybride. Une forme de taxation hybride peut avoir des aspects directs et des aspects indirects. Au 19^e siècle, tout élément pouvant être qualifié d'indirect était stigmatisé par l'économie politique comme un obstacle à la validité d'une loi d'une législature. Cette considération est d'importance mineure aujourd'hui. La théorie générale du droit n'offre pas de guide certain dans l'évaluation des principes directeurs d'une nouvelle forme de taxation. On commence avec l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, qui ajoute deux critères—(1) la taxation doit rester dans les limites de la province et (2) elle doit avoir pour but de prélever un revenu pour des objets provinciaux. Plus important qu'un vestige de caractère indirect, on y trouve implicitement l'interdiction faite à une province d'imposer les personnes habitant au-delà de ses frontières. De plus, une province ne peut pas utiliser ostensiblement ses pouvoirs de taxation pour envahir des domaines interdits. Elle ne peut pas réglementer les échanges et le commerce par voie de taxation ni interdire l'entrée libre de denrées ou de produits finis provenant d'autres provinces. Elle doit se limiter à prélever un revenu pour des objets provinciaux.

VI

On a plaidé devant la Cour que l'impôt en cause est une taxe sur une marchandise, qu'à ce titre, la tendance générale serait de la répercuter et que c'est donc un impôt indirect. Il est vrai qu'une taxe sur une marchandise, qu'elle frappe la production, l'importation, le transport ou la vente, augmente en règle générale la valeur et le prix de la marchandise d'au moins le montant de la taxe. Mill, t. II (éd. de 1893) à la p. 435. Il s'agit là d'une très vieille théorie et pour ce motif une taxe sur une marchandise est traditionnellement considérée

tax is traditionally conceived as an indirect tax. The Courts have taken that as one criterion in characterizing the tax; *Attorney General for British Columbia v. Canadian Pacific Railway Co.*¹⁸; *The King v. Caledonian Collieries Ltd.*, *supra*; *Attorney-General for British Columbia v. McDonald Murphy Lumber Co., Ltd.*¹⁹ But there is a caveat. Taxes imposed on the consumers of particular commodities are often called, or seem to be, taxes on commodities but they are not. Consumer taxes are normally regarded as direct. See *Attorney-General for British Columbia v. Kingcome Navigation Co. Ltd.*, *supra*, and *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*²⁰, as related to consumption of non-durable goods and *Cairns Construction Ltd. v. Government of Saskatchewan*²¹, related to durable goods.

This appeal cannot be decided simply on the basis that the mineral income tax is levied on a commercial commodity. The Court is obliged to examine the legislation and relevant facts for the purpose of determining, by the application of the test formulated by Mill, as developed in the authorities, whether the tax is direct or indirect. In *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*, Viscount Simon L.C. asserted that two distinct categories of taxes should not be understood as relieving the courts of the obligation of examining each particular tax, or as justifying the classification of a tax as indirect simply because it was associated with the purchase of a commodity. A similar approach was taken in *Attorney-General of British Columbia v. Esquimalt and Nanaimo Railway*²².

It is hard to see that the mineral income tax fits snugly into the commodity tax category. There are several rough edges. First, the tax falls upon a holder of certain rights in respect of part of the amount received. Secondly, unlike a true commodity tax—*i.e.*, a fixed imposition or a percent-

comme un impôt indirect. Les tribunaux ont adopté cela comme un des critères de qualification de l'impôt: *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Le Canadien Pacifique*¹⁸; *Le Roi c. Caledonian Collieries Ltd.*, précité; *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. McDonald Murphy Lumber Co., Ltd.*¹⁹ Mais il faut être prudent. Des taxes frappant les consommateurs de marchandises particulières sont souvent appelées taxes sur des marchandises ou semblent être de telles taxes, alors qu'elles n'en sont pas. Les taxes frappant le consommateur sont normalement considérées comme des impôts directs. Voir *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Kingcome Navigation Co. Ltd.*, précité, et *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*²⁰, relatifs à des biens consommables et *Cairns Construction Ltd. c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*²¹, concernant des biens non consommables.

On ne peut simplement trancher ce pourvoi sur la base que l'impôt sur le revenu minier est levé sur une marchandise. La Cour est tenue d'examiner la législation et les faits pertinents dans le but de décider, par application du critère formulé par Mill et développé par la jurisprudence, si l'impôt est direct ou indirect. Dans l'arrêt *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*, le vicomte Simon, lord chancelier, a déclaré que l'existence de deux catégories distinctes d'impôts ne décharge pas les tribunaux de l'obligation d'examiner chaque taxe particulière ou ne justifie pas de classer la taxe dans les impôts indirects du simple fait qu'elle est associée à l'achat d'un article. Un point de vue similaire a été adopté dans l'arrêt *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Esquimalt and Nanaimo Railway*²².

Il est difficile d'assimiler l'impôt sur le revenu minier à la catégorie des taxes sur marchandises, pour plusieurs raisons. Premièrement, l'impôt frappe le détenteur de certains droits sur une partie du montant reçu. Deuxièmement, contrairement à une vraie taxe sur marchandises—c'est-à-

¹⁸ [1927] A.C. 934.

¹⁹ [1930] A.C. 357.

²⁰ [1943] A.C. 550.

²¹ [1960] S.C.R. 619.

²² [1950] A.C. 87.

¹⁸ [1927] A.C. 934.

¹⁹ [1930] A.C. 357.

²⁰ [1943] A.C. 550.

²¹ [1960] R.C.S. 619.

²² [1950] A.C. 87.

age of the commodity—s. 6 of the Act contemplates an imposition varying with production costs. If production costs rise, the share of the Province by taxation falls. Thirdly, the tax is not an “add-to-the-price” impost but rather a “take-from-the-owner” levy.

Finally, the tax does not fall on the product but only on certain entitled holders. Owners of rights having an aggregate area of less than 1,280 acres in producing tracts are exempted. For these reasons, the tax resists classification as a commodity tax in so far as constitutional jurisprudence knows that term. It must be subject, therefore, to further constitutional scrutiny.

VII

Counsel for the Province attempted to support the tax as constituting an income tax on the authority of *Forbes v. Attorney-General of Manitoba*²³. The so-called “mineral income tax” is not an income tax in any generally recognized sense of the term. A true income tax means, for taxation purposes, a levy on gains and profits: *The King v. Caledonian Collieries Ltd., supra*. The evidence of Professor Barber in the case at bar confirms that view. He defined income tax as being, according to generally accepted accounting principles and business practice, a tax imposed on net income and in determining such net income any expenses incurred in earning that income are inherently deductible.

In *Nickel Rim Mines Ltd. v. Attorney-General for Ontario*²⁴, cited by counsel for the Province, the tax was held to be a direct tax but it was levied upon annual profits, determined after taking into account a “long list of deductions”. The tax was described by Wells J. as one on “net profits ascertained or estimated”. On appeal, Porter C.J.O. referred to the tax as a “profit tax”.

²³ [1937] A.C. 260.

²⁴ [1966] 1 O.R. 345.

dire, une taxe fixe ou un pourcentage—l’art. 6 de la Loi prévoit un impôt variable selon le coût de production. Si ce dernier augmente, l’impôt touché par la province diminue. Troisièmement, l’impôt n’est pas un droit «ajouté au prix» mais plutôt une contribution «frappant le propriétaire».

Finalement l’impôt ne frappe pas le produit, mais seulement certains détenteurs déterminés. Les détenteurs de droits sur une zone productive dont la superficie totale est inférieure à 1,280 acres sont exemptés. Pour ces motifs, l’impôt ne peut être placé dans la catégorie des taxes sur marchandises, au sens attribué à cette expression en droit constitutionnel. Il faut donc procéder à une analyse constitutionnelle plus approfondie.

VII

L’avocat de la province a essayé de justifier l’impôt en tant qu’impôt sur le revenu, en s’appuyant sur l’arrêt *Forbes c. Le procureur général du Manitoba*²³. Cet «impôt sur le revenu minier» n’est pas un impôt sur le revenu au sens généralement accepté du terme. Un vrai impôt sur le revenu signifie, aux fins fiscales, un prélèvement sur les gains et les profits: *Le Roi c. Caledonian Collieries Ltd., précité*. Le témoignage du professeur Barber dans le présent litige confirme ce point de vue. Selon lui, l’impôt sur le revenu est, conformément aux principes comptables généralement acceptés et aux usages commerciaux, un impôt sur le revenu net dont le calcul exige la déduction de toutes les dépenses engagées pour gagner ce revenu.

Dans l’affaire *Nickel Rim Mines Ltd. v. Attorney-General for Ontario*²⁴, citée par l’avocat de la province, on a jugé que l’impôt était un impôt direct, mais il était prélevé sur les bénéfices annuels, fixés après avoir pris en considération une [TRADUCTION] «longue liste de déductions». Le juge Wells l’a décrit comme étant un impôt sur les [TRADUCTION] «bénéfices nets établis ou estimés». En appel, le juge en chef Porter de l’Ontario a qualifié l’impôt d’[TRADUCTION] «impôt sur les bénéfices».

²³ [1937] A.C. 260.

²⁴ [1966] 1 O.R. 345.

In my view, the *Nickel Rim* case does not assist the Province. The tax is not levied upon net income. It is more in the nature of a gross revenue tax—as above a certain statutory figure it becomes a one hundred per cent levy—that has generally in the past been regarded as an indirect tax. The tax is in essence a flat sum which will vary according to the sale price of the oil but is not necessarily reflective of *actual* expense experience. Expenses are discretionary and not inherently deductible so as to fall within the definition of an income tax. If s. 4A should ever come into play the tax would be levied not on the price received but on a ministerial figure. In sum, an income tax is a tax upon gross receipts less expenses. In the instant tax it is possible that these two figures will be subject to ministerial determination.

VIII

It should be clear from the foregoing that neat constitutional categories are of marginal assistance in the present case. The tax resists such classification; it is a hybrid. It must be assessed in the light of constitutional analysis, keeping in mind the *indicia* to which I have above referred.

Can it be said, then, that the tax is one which is demanded from the very person who it is intended or desired should pay it, or can it be said, rather, that it is demanded from the oil producer in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another? The question is not easily answered. An example might assist. If we assume a basic well-head price of \$3 per barrel and a sale at \$7 per barrel, the tax would amount to \$4 per barrel. If basic well-head price and production costs remain constant but the selling price increases to \$11 per barrel, the tax would amount to \$8 per barrel. It is quite obvious that the oil producer will not be in a position to bear the tax of \$4 or \$8 out of the basic well-head price of \$3 per barrel which he retains. On this view it is arguable that the tax is passed on to the purchaser as a component of price. I do not think, however, that this can be said to be the true view. An

A mon avis, l'affaire *Nickel Rim* n'est d'aucune utilité pour la province. L'impôt ne frappe pas le revenu net. Il ressemble davantage à un impôt sur le revenu brut car, au-dessus d'un certain chiffre fixé par la Loi, il est de cent pour cent. Dans le passé, on a généralement considéré ce genre d'impôt comme indirect. L'impôt est essentiellement une somme forfaitaire qui varie selon le prix de vente du pétrole, mais ne reflète pas nécessairement les dépenses *effectivement* engagées. Dans toute définition d'un impôt sur le revenu, les dépenses ne sont pas automatiquement déductibles, mais sont fixées de façon discrétionnaire. Si l'art. 4A devait être appliqué, l'impôt serait prélevé non pas sur le prix reçu, mais sur un chiffre fixé par le Ministre. En résumé, un impôt sur le revenu est un impôt sur les recettes brutes moins les dépenses. Pour l'impôt en cause, ces deux chiffres peuvent être déterminés par le Ministre.

VIII

Il résulte clairement de ce qui précède, qu'en l'espèce, les catégories constitutionnelles bien définies sont d'une utilité secondaire. L'impôt n'entre pas dans cette classification; il est hybride. Il doit être évalué à la lumière d'une analyse constitutionnelle en tenant compte des «indices» que j'ai précédemment mentionnés.

Cela étant, peut-on dire que cet impôt est exigé de la personne même que l'on veut faire payer ou peut-on dire que l'on prévoit et souhaite que le producteur du pétrole qui y est assujéti se remboursera aux dépens d'un autre? La réponse à cette question n'est pas facile. Un exemple peut nous y aider. Prenons un prix de base à la tête de puits de \$3 le baril et un prix de vente à \$7 le baril; dans ce cas l'impôt sera de \$4 le baril. Si le prix de base à la tête de puits et les frais de production demeurent constants mais que le prix de vente augmente à \$11 le baril, l'impôt sera de \$8 le baril. Il est bien évident que le producteur de pétrole ne sera pas en mesure d'assumer l'impôt de \$4 ou \$8 à même le prix de base à la tête de puits de \$3 le baril qu'il perçoit. On peut donc soutenir que l'impôt est répercuté sur l'acheteur comme élément du prix du pétrole. Toutefois, je ne crois pas que ce point de vue puisse tenir. Un impôt indirect

indirect tax is an amount which is added to what would otherwise be the price of the commodity or service. This appears from Mill's formulation. He says that tax is indirect when the producer is called upon to pay a tax not with the intention of levying a contribution upon him, but to tax through him the consumers of the commodity, from whom it is supposed that he will recover the amount "by means of an advance in price", *i.e.* as an "add-on". In *Attorney-General of British Columbia v. Esquimalt and Nanaimo Railway Company*²⁵, Lord Greene pointed out that in order to constitute an indirect tax the *tax itself* must have a general tendency to be passed on. If an article selling for \$10 is subjected to a ten per cent customs duty, the general tendency would be simply to add the amount of the tax or more to the price of the commodity. The purchaser would then pay one dollar or more in excess of the amount he would have paid in the absence of the tax. In *Security Export Co. v. Hetherington*²⁶, at p. 558, Duff J. adopted the following definition of a direct tax, taken from the *Oxford Dictionary*:

One levied immediately upon the persons who are to bear the burden, as opposed to indirect taxes levied upon commodities, of which *the price is thereby increased* so that the persons on whom the incidence ultimately falls pay indirectly a proportion of taxation included in the price of the article. (Emphasis added.)

If the price is increased by reason of the tax, the tendency will be to have the consumer bear the increase. If the price is not increased, the tendency will be to have the producer bear the tax.

For myself, I can find nothing in the language of the Act nor in the oral or documentary evidence to suggest that the price of Saskatchewan oil was increased by the addition of the "mineral income tax" levied, or that the purchaser of Saskatchewan crude paid more per barrel than he would have paid in the absence of the tax. Nor can I discover anything which leads me to conclude that the Legislature of Saskatchewan acted on any view

est un montant qui est ajouté à ce qui serait autrement le prix de la marchandise ou du service, comme il ressort de la formule de Mill. Ce dernier déclare qu'un impôt est indirect quand le producteur doit le payer, non pas parce qu'on veut lui imposer une contribution, mais afin de taxer, par son entremise, les consommateurs en supposant qu'il va leur faire supporter le fardeau de l'impôt [TRADUCTION] «en augmentant ses prix», c'est-à-dire par un «supplément». Dans l'arrêt *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Esquimalt and Nanaimo Railway Company*²⁵, lord Greene a souligné que pour être un impôt indirect, *l'impôt lui-même* doit avoir une tendance générale à être répercuté. Si un article qui se vend \$10 est assujéti à des droits de douane de 10 pour cent, la tendance générale est simplement d'ajouter le montant de la taxe, ou plus, au prix de l'article. L'acheteur paiera alors un dollar ou davantage en plus du montant qu'il aurait payé en l'absence de la taxe. Dans l'arrêt *Security Export Co. c. Hetherington*²⁶, à la p. 558, le juge Duff a adopté la définition suivante de l'impôt direct, tirée de l'*Oxford Dictionary*:

[TRADUCTION] Celui qui frappe directement les personnes qui doivent en supporter le fardeau, par opposition aux impôts indirects perçus sur des marchandises, et dont *le prix est augmenté d'autant* de façon à ce que les personnes qui en subissent l'incidence finale payent indirectement une partie de la taxe qui est incluse dans le prix de l'article. (Les italiques sont de moi.)

Si le prix est augmenté en raison de l'impôt, la tendance sera de faire supporter l'augmentation par le consommateur. Si le prix n'est pas augmenté, la tendance sera de faire supporter l'impôt par le producteur.

En ce qui me concerne, je ne trouve rien dans le texte de la Loi ni dans la preuve orale ou documentaire qui suggère que le prix du pétrole de la Saskatchewan a été augmenté par l'addition de «l'impôt sur le revenu minier», ou que l'acheteur du brut de la Saskatchewan a payé un prix plus élevé par baril qu'il n'aurait payé en l'absence de l'impôt. Je ne trouve rien non plus qui m'amène à conclure que la législature de la Saskatchewan a

²⁵ [1950] A.C. 87 (P.C.).

²⁶ [1923] S.C.R. 539.

²⁵ [1950] A.C. 87 (C.P.).

²⁶ [1923] R.C.S. 539.

other than that of collecting maximum tax from the persons who are by the statute made liable to pay it, namely Saskatchewan oil producers.

There is a further consideration which should not be overlooked. If it had been intended that those subject to the tax would pass it on to others the inclusion of the "farmers' section", exempting tracts not exceeding 1,280 acres, would have been quite unnecessary.

The "farmers' section" highlights the essential axis on which the present litigation revolves. It is a dispute concerning who, as between the producers and the Government of Saskatchewan, will reap the benefit of a fortuitous rise in the price of oil. In the case of producers holding rights in producing tracts in excess of 1,280 acres, the Legislature has determined the benefit shall accrue to provincial coffers; in the case of a producer in a smaller tract, the Legislature has abstained from imposition leaving the benefit in the producer's pocket. The ultimate position of the final consumer is unaffected. It is also patent that any attempt by an oil producer to pass on an amount additional to the selling price would be self-defeating. Every increase in selling price will be reflected by an equal increase in tax as, according to the formula, tax equals well-head price received minus basic well-head price.

Reference was made in the Saskatchewan Courts, and in argument in this Court, to the international or "world" price of oil and the effect of such upon the pricing of Saskatchewan crude. It has been contended on behalf of the Province that the world price would place a ceiling on the price of Saskatchewan crude and, therefore, the Saskatchewan producer could not pass on the mineral income tax to the purchaser. Again, to take an example, if world price were \$11 per barrel and basic well-head price \$3 per barrel, the mineral income tax would amount to \$8 per barrel. The producer could not recover this amount by increasing the price to \$19 per barrel and for good reasons (i) his oil could not command that price in the market, and (ii) he would be deprived of the additional revenue by the mechanics of the Act.

agi dans un but autre que celui de percevoir un impôt maximal des personnes qui sont légalement tenues de le payer, savoir les producteurs de pétrole de la Saskatchewan.

Il ne faut pas perdre de vue une autre considération. S'il avait été entendu que les assujettis répercuteraient l'impôt sur d'autres, l'inclusion de «l'article des agriculteurs» exemptant les zones de moins de 1,280 acres, aurait été absolument inutile.

«L'article des agriculteurs» met en relief l'axe autour duquel tourne le présent litige. Il s'agit de savoir qui, des producteurs ou du gouvernement de la Saskatchewan, recueillera les fruits d'une augmentation imprévue du prix du pétrole. Dans le cas des producteurs titulaires de droits dans des zones productives excédant 1,280 acres, la législature a décidé que les coffres de la province devaient en profiter; dans le cas d'un producteur exploitant un plus petit terrain, la législature s'est abstenue de lever un impôt, laissant le bénéfice au producteur. La situation du consommateur final n'est en définitive pas touchée. Il est également évident que toute tentative d'un producteur de pétrole de se rembourser en augmentant le prix de vente serait vaine, car toute augmentation du prix de vente se traduirait par une augmentation égale de l'impôt puisque, selon la formule adoptée, l'impôt est égal au prix reçu à la tête de puits moins le prix de base à la tête de puits.

Devant les tribunaux de la Saskatchewan et devant cette Cour, on a parlé du prix international ou «mondial» du pétrole et de ses effets sur la fixation des prix du brut de la Saskatchewan. On a prétendu, au nom de la Province, que le prix mondial mettrait un plafond au prix du brut de la Saskatchewan et que, par conséquent, le producteur de la Saskatchewan ne pourrait pas répercuter l'impôt sur le revenu minier sur l'acheteur. Prenons un autre exemple: si le prix mondial est de \$11 le baril et le prix de base à la tête de puits de \$3 le baril, l'impôt sur le revenu minier sera de \$8 le baril. Le producteur ne pourra pas récupérer ce montant en augmentant le prix à \$19 le baril puisque (i) son pétrole ne peut se vendre à ce prix sur le marché et (ii) qu'il sera privé de tout revenu additionnel par les mécanismes de la Loi.

A similar question lurked, but remained unresolved, in the *Grain Futures* case, *Attorney-General for Manitoba v. Attorney-General for Canada*²⁷. There *An Act to provide for the collection of a Tax from persons selling grain for Future Delivery*, 1923 (Man.), c. 17, was considered. The Act provided that on contracts of sale of grain for future delivery made at any exchange or similar institution in the Province, the seller, or his broker or agent, should pay a tax on the amount sold. When the case reached this Court, Duff J., in speaking of sales in an international market had this to say:

But a tax on production or upon sales may have, and in special circumstances undoubtedly has, no effect upon price. Where, for example, the ultimate price at which a commodity from time to time is sold is determined in an international market, and is known to everybody concerned, through daily quotations, an annually recurring tax will have no effect, even in determining the price so fixed, unless it be of such magnitude and levied in such circumstances as to reach the marginal supply. And obviously the ultimate price, once fixed in such circumstances, will govern the terms of transactions throughout the entire series, from the initial seller to the ultimate buyer. Again, to take another example, a tax levied on sales by western farmers of grain grown by themselves would be in fact, as well as in intention, a tax to be borne by the very person who is called upon to pay it; [1924] S.C.R. 317 at p. 322 (*In the Matter of the Validity of the Manitoba Act*).

This passage would tend to support the submission of the Province. Judgment on the further appeal to the Privy Council was delivered by Viscount Haldane. He referred to an agreed statement of facts, put in by the Attorneys General, from which it appeared that the ultimate market price for grain in Canada was determined in the "great importing markets in Great Britain and Europe". His Lordship added "this is a 'world price' which is but little controlled by the producers, and which has to be looked at to cover all the items in costs of production and of transportation". The Board did not decide whether the tendency for the seller to add to the price the amount of tax paid in respect of the sale was negated because the price of

²⁷ [1925] A.C. 561.

Une question semblable se posait dans l'affaire des *Marchés de grain à terme*, *Le procureur général du Manitoba c. Le procureur général du Canada*²⁷, mais elle est demeurée sans solution. On y a examiné *An Act to provide for the collection of a Tax from persons selling grain for Future Delivery*, 1923 (Man.), c. 17. Cette loi prévoyait que le vendeur, son courtier ou son mandataire devait payer un impôt sur la quantité vendue en vertu de contrats de vente de grain à terme conclus à toute bourse ou organisme similaire dans la province. Quand l'affaire est venue devant cette Cour, le juge Duff, parlant des ventes sur le marché international, a dit:

[TRADUCTION] Mais un impôt sur la production ou sur les ventes peut n'avoir aucun effet sur le prix et, dans des circonstances spéciales il est indubitable qu'il n'en a pas. Quand, par exemple, le prix final auquel une marchandise est vendue est fixé sur le marché international et est connu de tous les intéressés par des cotations quotidiennes, un impôt périodique annuel restera sans effet, même pour déterminer le prix ainsi fixé, à moins qu'il ne soit tellement élevé et qu'il soit perçu dans de telles circonstances qu'il atteigne l'approvisionnement marginal. Il est évident que le prix final, une fois fixé dans ces circonstances, régira les conditions des opérations à toutes les étapes, du vendeur initial au dernier acheteur. De nouveau, pour prendre un autre exemple, un impôt frappant les agriculteurs de l'Ouest sur les ventes de grain, serait en fait, aussi bien qu'en intention, un impôt que la personne même à qui on demande de le payer devra supporter [1924] R.C.S. 317, à la p. 322 (*Renvoi relatif à la validité de The Manitoba Act*).

Ce passage tend à étayer l'argumentation de la province. Le vicomte Haldane a rendu le jugement en appel au Conseil privé dans cette affaire. Il s'est reporté à un exposé conjoint des faits déposé par les procureurs généraux, qui indiquait que le prix sur le marché du grain au Canada était fixé par [TRADUCTION] «les grands marchés d'importation de Grande-Bretagne et d'Europe». Sa Seigneurie a ajouté [TRADUCTION]: «C'est un «prix mondial» sur lequel les producteurs ont peu de contrôle et qui doit être pris en considération pour couvrir tous les éléments des frais de production et de transport». Le Conseil privé n'a pas décidé si la tendance du vendeur à ajouter au prix le montant de la taxe payée relativement à la vente était

²⁷ [1925] A.C. 561.

grain was determined by the world market over which the seller had no control. The Board held that in so far as the statute sought to impose a tax on brokers, agents, factors and elevator companies, they would be expected to pass it on, and to that extent the tax was indirect. The task of separating out the cases of such persons and corporations from others in which there was a legitimate imposition of direct taxation was considered by the Board to be a matter of such complication as to be impracticable for a court of law. To the extent the case appears to recognize as direct a tax upon sales by principals of grain for future delivery it is helpful to the Province.

I might repeat a passage from the judgment of Turgeon J.A. in *In re Grain Marketing Act, 1931*²⁸, at p. 154, which echoes the opinion of Duff J. expressed in the *Grain Futures* case quoted above:

In the *Lawson* case, *supra*, the levies were held to be of such a nature as probably to affect the price of the product; they were therefore indirect taxes. In this case, I can see no such result. It is admitted that Saskatchewan grain is sold at prices fixed outside the province and by general conditions, and these deductions are taken out of the selling price after the grain is sold. They are clearly intended to be paid by the grower out of whose money they are retained. Consequently, they are direct and not indirect taxes, and their imposition would be legitimate if the Act was otherwise valid.

If Saskatchewan oil is sold in the market at prevailing market prices, as I understand to be the case, then I do not think it can properly be said that the Eastern Canadian oil consumer pays more by reason of imposition of the tax. There is no added "burden" to "cling" to the commodity unit. See Rand J. in *C.P.R. v. A.-G. Saskatchewan, supra*.

One of the cornerstones upon which appellant's case rests is the contention that there resides in the Minister a general power to fix the price at which oil is sold, and that the oil producer, if he is to

neutralisée parce que le prix du grain était fixé par le marché mondial sur lequel le vendeur n'avait pas de contrôle. Le Conseil privé a jugé que, dans la mesure où la législation visait à taxer les courtiers, les mandataires, les commissionnaires et les compagnies d'entreposage, on s'attendait à ce qu'ils répercutent la taxe sur d'autres et que, de ce point de vue, la taxe était indirecte. La distinction entre le cas de ces personnes et compagnies et ceux où il y a imposition légitime d'une taxe directe, était, selon le Conseil privé, trop compliquée pour être faite par une cour de justice. Dans la mesure où cet arrêt semble reconnaître comme direct un impôt sur les ventes de grain pour livraison future faites par des commettants, il est utile à la province.

Je reproduis un extrait du jugement du juge d'appel Turgeon dans l'affaire de la *Grain Marketing Act, 1931*²⁸, à la p. 154, qui se fait l'écho de l'avis du juge Duff dans l'affaire des *Marchés de grain à terme*, précitée:

[TRADUCTION] Dans l'affaire *Lawson*, précitée, on a considéré que les contributions étaient d'une nature telle qu'elles devaient probablement influencer le prix du produit; il s'agissait, par conséquent, de taxes indirectes. En l'espèce, je ne peux conclure dans ce sens. Il est admis que le grain de la Saskatchewan est vendu à des prix fixés en dehors de la province et selon des conditions générales, et ces taxes sont levées à même le prix de vente après la vente du grain. Il est clair qu'on entendait qu'elles soient payées par le cultivateur qui y était assujéti. En conséquence, ce sont des taxes directes et non indirectes, et leur imposition serait légitime si la Loi était valide par ailleurs.

Si le pétrole de la Saskatchewan est vendu au prix en vigueur sur le marché, comme je comprends que c'est le cas, je ne crois pas qu'on puisse dire à bon droit que le consommateur de pétrole de l'Est canadien paye davantage à cause de l'imposition. Il n'y a pas de charge ajoutée à chaque unité du produit. Voir le juge Rand dans l'arrêt *C.P. c. P.G. de la Saskatchewan* (précité).

Un des arguments majeurs de l'appelante est que le Ministre est investi du pouvoir général de fixer le prix de vente du pétrole et que, si le producteur veut éviter une perte pécuniaire, il doit

²⁸ [1931] 2 W.W.R. 146.

²⁸ [1931] 2 W.W.R. 146.

avoid pecuniary loss, must sell at the ministerially pre-determined price. That is simply not the case. The power of the Minister to determine well-head value in respect of mineral income tax is not an unrestrained and unrestricted general power; it is exercisable only when oil is disposed of at less than fair value, and then, only *after* the sale has taken place. The purpose of s. 4A of Bill 42 is obviously to prevent such practices as sale of oil between related companies at artificially low prices. Well-head value is not arbitrarily set by the Minister—it is set by world and national forces determining the market price at the well-head. No evidence was adduced that the Minister has ever set a figure above market price, thus forcing producers into a loss position if unable to sell at the artificially high figure set. In the normal course of events the tax is the difference between basic well-head price and the market price received by the producer in the course of trade. If the producer seeks to evade tax by undercutting the price his product would command at fair market value, then the possibility of ministerial determination arises, but only then. The tax does not set the price. Price sets the tax.

When one comes to consider royalty surcharge, it is apparent that the combined operation of Order in Council 1238/74 and Ministerial Order WOV-01/75 is to the same effect. It will be recalled that royalty surcharge is the difference between basic well-head price and the higher of the price per barrel received at the well-head and the price per barrel listed in Order WOV-01/75. As with mineral income tax, in the normal course the amount of tax payable will depend upon the price actually received for the oil and not upon any exercise of ministerial authority. The Minister's power in both cases is a protective measure to discourage tax evasion.

The contention that the mineral income tax and royalty surcharge constitute an indirect tax or export tax must proceed, I think, from the inchoate fear that the Minister will use his powers, not for the intended purpose of preventing tax evasion, but for the purpose of imposing arbitrary and

vendre le pétrole au prix préalablement fixé par le Ministre. Ce n'est certainement pas le cas. Le pouvoir du Ministre de fixer la valeur à la tête de puits, aux fins de l'impôt sur le revenu minier, n'est pas un pouvoir général sans limite ni restriction; il peut seulement l'exercer quand le pétrole est vendu à moins que sa juste valeur et, dans ce cas, seulement *après* la vente. Le but évident de l'art. 4A du Bill 42 est d'empêcher des pratiques comme la vente de pétrole entre compagnies affiliées à des prix artificiellement bas. La valeur à la tête de puits n'est pas fixée arbitrairement par le Ministre; elle est établie par les forces mondiales et nationales qui déterminent le prix du marché à la tête de puits. On n'a nullement prouvé que le Ministre ait jamais fixé un prix au-dessus du prix du marché, forçant ainsi les producteurs à subir des pertes s'ils étaient incapables de vendre à un prix artificiellement élevé. Dans le cours normal des choses, l'impôt est la différence entre le prix de base à la tête de puits et le prix du marché reçu par le producteur dans l'exercice du commerce. Si le producteur essaie d'éviter l'impôt en vendant son produit moins cher que le juste prix du marché, le Ministre peut alors fixer le prix, mais dans ce cas seulement. L'impôt ne détermine pas le prix. C'est le prix qui détermine l'impôt.

Quand on en vient à la surtaxe, il est clair que, pris ensemble, le décret du conseil 1238/74 et l'ordonnance ministérielle WOV-01/75 ont le même but. On se souviendra que la surtaxe est la différence entre le prix de base à la tête de puits et le plus élevé du prix du baril reçu à la tête de puits et du prix du baril indiqué dans l'ordonnance WOV-01/75. Comme dans le cas de l'impôt sur le revenu minier, le montant dû dépend normalement du prix effectivement reçu pour le pétrole et non de l'exercice d'un pouvoir ministériel quelconque. Le pouvoir du Ministre est dans les deux cas une mesure de protection pour décourager l'évasion fiscale.

La prétention selon laquelle l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe constituent un impôt indirect ou une taxe à l'exportation doit procéder, je crois, de la crainte primaire que le Ministre utilise ses pouvoirs, non pas dans le but d'empêcher l'évasion fiscale, mais dans celui d'imposer

punitive well-head values, exceeding the prices which the oil would command in the market place. There is nothing in the language of the provisions, or on the record before us, to justify that fear.

I cannot stress too strongly the point that purchasers would be paying the same price whether the tax existed or not. This fact, to my mind, conclusively prevents the levy from being in the nature of an indirect tax or an export tax. It is not passed on to purchasers to augment the price they would otherwise pay. Instead, they pay exactly the price they would pay in the absence of the tax and the producers are taxed on the profits they would otherwise receive.

I would hold that, in its true nature and effect, the mineral income tax constitutes direct taxation within the Province in order to the raising of a revenue for provincial purposes.

IX

The Province seeks to sustain the constitutionality of the royalty surcharge imposed by The Oil and Natural Gas Regulations, 1969, on the basis that it is a "variable" royalty. The right of the Crown, in respect of Crown lands, to impose contractually a royalty and to vary such royalty is undisputed. The validity of a variable royalty was considered and affirmed in *Attorney-General for Alberta v. Huggard Assets Ltd.*²⁹ Failing that, it is said that the royalty surcharge can be supported as direct taxation or as legislation in relation to property and civil rights in the Province.

The first question to be determined in respect of royalty surcharge, therefore, is whether the royalty surcharge is a royalty or a tax. The answer to that question turns on whether the Province, in imposing royalty surcharge, was acting *qua* lessor or *qua* taxing authority. In other words, was the relationship of the Legislature *vis-à-vis* the oil producer that of lessor-lessee, or was the true character of the relationship that of sovereign taxing authority-taxpayer.

²⁹ [1953] A.C. 420.

des prix arbitraires et punitifs, supérieurs aux prix du marché. Rien ne justifie cette crainte dans le texte des dispositions ni dans le dossier de cette affaire.

Je ne saurais assez insister sur un point: les acheteurs paieront le même prix, que l'impôt existe ou non. A mon avis, ce fait enlève indubitablement à la contribution le caractère d'impôt indirect ou de taxe à l'exportation. Elle n'est pas répercutée sur les acheteurs pour augmenter ce qu'ils paieraient autrement. Au lieu de cela, ils paient exactement le prix qu'ils paieraient en l'absence de l'impôt et les producteurs sont imposés sur les bénéfices qu'ils réaliseraient autrement.

Je suis d'avis que, vu sa nature et ses effets réels, l'impôt sur le revenu minier relève de la taxation directe dans les limites de la province en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux.

IX

La province cherche à appuyer la constitutionnalité de la surtaxe imposée par The Oil and Natural Gas Regulations, 1969, en arguant qu'il s'agit d'une redevance «variable». Nul ne conteste le droit de la Couronne, relativement aux terres de la Couronne, d'imposer contractuellement une redevance et de la faire varier. La validité d'une redevance variable a été examinée et confirmée dans l'arrêt *Le procureur général de l'Alberta c. Huggard Assets Ltd.*²⁹ Subsidièrement, la province prétend que la surtaxe est valide à titre d'impôt direct ou en tant que législation relative à la propriété et aux droits civils dans la province.

Par conséquent, la première question à trancher au sujet de la surtaxe est de savoir si elle constitue une redevance ou un impôt. Il faut pour cela déterminer si la province, en imposant la surtaxe, agit en qualité de bailleur ou en qualité d'autorité fiscale. En d'autres termes, les relations entre la législature et le producteur de pétrole sont-elles celles de bailleur à locataire ou celles d'autorité fiscale à contribuable?

²⁹ [1953] A.C. 420.

According to s. 63(1) of The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, the royalty surcharge is calculated by multiplying the oil produced (less Crown royalty less Road Allowance Crown levy) times (well-head value, as established by the Minister, less basic well-head price). Well-head value, it will be recalled, is the higher of the price received and the price stated in Ministerial Order WOV-01/75.

The characteristics of a royalty were noted by Maclean J. in *B. & B. Royalties Ltd. v. The Minister of National Revenue*³⁰. In that case "royalty" was defined as, p. 92, "an interest in production reserved by the original lessor by way of rent for the right or privilege of taking oil or gas out of a designated tract of land". Cameron J. in *Ross v. The Minister of National Revenue*³¹, at p. 418, referred to royalties as "periodical payments either in kind or money which depend upon and vary in amount according to the production and use of the mine or well, and are payable for the right to explore for, bring into production and dispose of the oils or minerals yielded up". In general terms, a royalty as applied to an oil and gas lease is a share, as provided in the lease, of the oil or gas produced, or the proceeds thereof, for the privilege of exploring for and recovering oil and gas. The conventional royalty is a flat percentage, frequently twelve and one-half per cent, of oil and gas produced. Section 58(1) of The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, illustrates a conventional royalty on a graduated basis. A tax, on the other hand, is a compulsory contribution, imposed by the sovereign authority for public purposes or objects. Duff J. made that point in *Lawson v. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*³², at p. 363. He identified certain levies as taxes and in so doing applied the following criteria: (i) enforceable by law; (ii) imposed under the authority of the Legislature; (iii) imposed by a public body; (iv) for a public purpose. See also *Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee v. Crystal Dairy*

Aux termes du par. 63(1) de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, la surtaxe est calculée en multipliant le volume de la production (moins la redevance de la Couronne, moins la contribution afférente aux chemins publics) par la (valeur à la tête de puits, fixé par le Ministre, moins le prix de base à la tête de puits). On se souviendra que la valeur à la tête de puits est le plus élevé du prix reçu et du prix indiqué dans l'ordonnance ministérielle WOV/01-75.

Les caractéristiques d'une redevance ont été définies par le juge Maclean dans l'arrêt *B. & B. Royalties Ltd. c. Le ministre du Revenu national*³⁰. Dans cette affaire, «redevance» a été définie, à la p. 92, comme étant [TRADUCTION] «un intérêt dans la production réservé par le bailleur originaire sous forme de loyer contre le droit ou privilège d'extraire du pétrole ou du gaz d'une zone désignée». Dans l'arrêt *Ross c. Le ministre du Revenu national*³¹, à la p. 418, le juge Cameron définit les redevances comme [TRADUCTION] «des paiements périodiques, en nature ou en argent, qui sont exigibles et varient en fonction de la production et de l'utilisation de la mine ou du puits, et sont dus en contrepartie du droit de prospecter, d'extraire et de vendre le pétrole ou les minéraux produits». En termes généraux, à l'égard d'un bail de pétrole et de gaz, une redevance est une part, déterminée dans le bail, du pétrole ou du gaz produit, ou des montants en provenant, en contrepartie du droit de rechercher et d'extraire du pétrole et du gaz. La redevance conventionnelle est un pourcentage uniforme, souvent 12½ pour cent, du pétrole et du gaz produit. Le paragraphe 58(1) de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, donne un exemple de redevance conventionnelle sur une base progressive. En revanche, un impôt est une contribution obligatoire exigée par les pouvoirs publics dans des buts d'intérêt public. Le juge Duff l'a bien souligné dans l'arrêt *Lawson c. Interior Tree Fruit and Vegetable Committee of Direction*³², à la p. 363. Il a jugé que certaines contributions étaient des impôts et pour ce faire a appliqué les critères suivants: (i) elles sont exigées

³⁰ [1940] Ex. C.R. 90.

³¹ [1950] Ex. C.R. 411.

³² [1931] S.C.R. 357.

³⁰ [1940] R.C. de l'É. 90.

³¹ [1950] R.C. de l'É. 411.

³² [1931] R.C.S. 357.

*Ltd.*³³ In *Attorney-General for British Columbia v. Esquimalt and Nanaimo Railway Co.*, *supra*, a forest protection fund levy was said to be a tax since it was imposed compulsorily by legislation and was recoverable at the suit of the Crown, even though it applied to a limited class of persons, was for a specific purpose, and its proceeds did not fall into general revenue.

Section 63(1) of the Regulations imposes the royalty surcharge on "oil produced or deemed to be produced from Crown lands". That imposition touches persons who are not in any contractual relationship with the Crown such as those who assigned Crown leases but retained a gross override, or those persons who purchased royalty trust certificates under the terms of a royalty trust. It is hard to see that these people stand in a contractual relationship with the Crown. The obligation arises by legislative command, not by a process of negotiation between free wills, resulting in a meeting of minds.

Section 33(2) of Bill 42, as amended, provides:

(2) Any person having a lease of the oil and gas rights or any of them shall be subject to section 63 and 63B of The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, as amended and ratified and confirmed by subsections (1A) and (1B) of section 10 of *The Mineral Resources Act*, and shall be liable to pay the royalty surcharge provided for therein from the first day of January, 1974, as if the lease came within subsection (1) of section 63 and shall be subject to any amendments to the said sections that may be made from time to time. (Bill 128)

When oil and gas rights in the Province were expropriated, those rights would be subject in many instances to existing freehold oil and gas leases. Those leases would not contain the *reddendum* clause found in Crown leases, permitting the

par une loi, (ii) en vertu des pouvoirs de la législature, (iii) par un organisme public, (iv) dans un but d'intérêt public. Voir également l'arrêt *Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee c. Crystal Dairy Ltd.*³³ Dans l'arrêt *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Esquimalt and Nanaimo Railway Co.* (précité), on a déclaré qu'une contribution à un fonds de protection forestière constituait un impôt, car elle était imposée par la législation et recouvrable à la requête de la Couronne, bien qu'elle s'appliquât à une catégorie limitée de personnes, qu'elle eût un but particulier et que son produit ne tombât pas dans le revenu général.

Le paragraphe 63(1) du Règlement frappe de la surtaxe [TRADUCTION] «de pétrole produit ou réputé produit par les terres de la Couronne». Cette imposition touche des personnes qui n'ont aucune relation contractuelle avec la Couronne, par exemple celles qui ont cédé leurs baux de la Couronne mais ont retenu une redevance dérogatoire, ou celles qui ont acheté des certificats en vertu d'une fiducie de redevance. Il est difficile de concevoir que ces personnes aient une relation contractuelle avec la Couronne. L'obligation résulte d'un ordre législatif et non pas d'un processus de négociation entre des volontés librement exprimées aboutissant à un consentement.

Le paragraphe 33(2) du Bill 42, modifié, dispose:

[TRADUCTION] (2) Toute personne titulaire d'un bail portant sur des droits d'extraction de pétrole et de gaz, ou de l'un des deux, sera assujettie aux articles 63 et 63B de The Petroleum and Natural Gas Regulations, 1969, modifiés, ratifiés et confirmés par les paragraphes (1A) et (1B) de l'article 10 de *The Mineral Resources Act*, et devra payer la surtaxe y prescrite à partir du 1^{er} janvier 1974, comme si le bail était assujetti au par. (1) de l'article 63, et sera assujettie à toute modification desdits articles. (Bill 128)

Quand des droits d'extraction de pétrole et de gaz dans la province ont été expropriés, ils étaient le plus souvent grevés de baux de tenure libre pour l'extraction de pétrole et de gaz. Ces baux ne contenaient pas la clause de rendement que l'on

³³ [1933] A.C. 168.

³³ [1933] A.C. 168.

Crown to vary the rate of royalty from time to time. Section 33(2) subjected the lease holder, by statute, to the royalty surcharge but the point to note is that this was not pursuant to a negotiated and agreed *reddendum* clause in the lease. The only way the Crown could reach the persons holding freehold leases of expropriated oil and rights and obtain more than the royalty reserved in those leases would be by way of legislation amending the leases or by taxation. The obligation to pay the royalty surcharge arises *ex lege* and not *ex contractu*. Another distinguishing feature is that a conventional royalty is a percentage (normally fixed but which may, in the case of Crown leases, be varied by the lessor) of production. The royalty surcharge is the taking of everything in excess of a statutory figure.

Foreign also to any lessor-lessee relationship is the constraint imposed by s. 42 of Bill 42, which exposes to a fine of \$1,000 per day any person who causes production to be stopped without ministerial consent.

In my view, although in name a royalty, the royalty surcharge is, in substance, a tax. Except as affecting lessees under pre-existing Crown leases, it is a levy compulsorily imposed on previously existing contractual rights by a public authority for public purposes. It is patent that the consensual agreement and mutuality ordinarily found in a lessor-lessee relationship is entirely absent in the relationship between the Crown and persons subjected to the royalty surcharge. Royalty surcharge is the same one hundred per cent levy as is imposed in other terms as mineral income tax. That it is a tax is not fatal. In object and purpose and mode of exaction it is congruent with mineral income tax. It is therefore direct and falls within provincial competence.

X

Counsel for appellant urged the Court to strike down the legislation as an infringement of Parliament's exclusive authority respecting the regula-

trouve dans les baux de la Couronne et qui permet à cette dernière de changer à l'occasion le taux de la redevance. Le paragraphe 33(2) assujettit le titulaire du bail au paiement de la surtaxe, par l'effet de la loi, mais ce qu'il y a lieu de noter c'est que cela ne découle pas d'une clause de rendement négociée et incluse dans le bail. La Couronne ne pouvait atteindre les personnes titulaires de baux de tenure libre sur des droits d'extraction de pétrole et de gaz expropriés, et obtenir plus que la redevance réservée aux termes de ces baux, que par voie de taxation ou en modifiant les baux par voie législative. L'obligation de payer la surtaxe est légale et non contractuelle. Une autre caractéristique distinctive est que la redevance conventionnelle est un pourcentage de la production (normalement fixe, mais qui peut, dans le cas des baux de la Couronne, être changé par le bailleur). La surtaxe est le prélèvement de tout ce qui excède un chiffre fixé par la Loi.

Également étrangère à toute relation de bailleur à locataire, est l'obligation imposée par l'art. 42 du Bill 42, qui rend passible d'une amende de \$1,000 par jour toute personne qui occasionne l'arrêt de la production sans le consentement du Ministre.

A mon avis, bien que qualifiée de redevance, la surtaxe est, par essence, un impôt. Sauf le fait qu'elle touche à des baux préexistants de la Couronne, c'est une contribution obligatoire exigée sur des droits contractuels antérieurs, par une autorité publique, à des fins publiques. Il est évident que l'accord consensuel et mutuel que l'on trouve ordinairement dans les relations de bailleur à locataire est totalement absent dans celles de la Couronne avec les personnes assujetties à la surtaxe. Celle-ci est égale à la contribution de 100 pour cent imposée, selon d'autres conditions, au titre d'impôt sur le revenu minier. Le fait qu'il s'agisse d'un impôt n'est pas fatal. Dans son objet, son but et son mode de prélèvement, elle est conforme à un impôt sur le revenu minier. C'est donc un impôt direct qui relève de la compétence provinciale.

X

L'avocat de l'appelante a demandé à la Cour d'annuler la législation parce qu'elle empiète sur le pouvoir exclusif du Parlement relativement à la

tion of trade and commerce. Appellant says: "the tax and surcharge are established in a way which enables the Province of Saskatchewan to control the minimum price at which Saskatchewan crude oil is sold. This control is imposed on a commodity almost exclusively consumed outside of Saskatchewan, either in the Canadian or international marketplace. This imposition of a minimum price by the Province to be passed on to consumers outside of the Province is an interference with the free flow of trade between provinces . . . so as to prevent producers in Saskatchewan from dealing unhampered with purchasers outside of Saskatchewan."

Section 91, Head 2 of the *British North America Act, 1867*, has undergone a jurisprudential renaissance during the past fifty years. Appellant asks the Court to extend that revivification to an unprecedented degree. In *Home Oil Distributors Ltd. v. Attorney-General for British Columbia*³⁴, the Court held *intra vires* the *Coal and Petroleum Products Control Board Act, 1937 (B.C.)*, c. 8, which provided for the appointment of a Board to regulate and control provincial coal and petroleum industries. The Board was empowered to fix the prices at which coal or petroleum products might be sold in the Province either at well-head or retail or otherwise for use in the Province. Raw supplies for the British Columbia refineries originated extraprovincially. Extraprovincial producers were dumping surplus fuel oil into British Columbia at low prices to the detriment of the local coal industry. The contention advanced was that the legislation was aimed at extraterritorial sources of supply and that it was an attempt to control through price fixing the interprovincial movement of products. That submission was rejected upon the authority of *Shannon v. Lower Mainland Dairy Products Board*³⁵. The point was made that a degree of price regulation in support of legitimate provincial interests was tolerable even though affecting the entry of foreign oil.

³⁴ [1940] S.C.R. 444.

³⁵ [1938] A.C. 708.

réglementation des échanges et du commerce. L'appelante soutient que [TRADUCTION] «l'impôt et la surtaxe sont établis de manière à permettre à la province de la Saskatchewan de contrôler le prix minimal de vente du pétrole brut de la Saskatchewan. Ce contrôle est imposé sur une marchandise presque exclusivement consommée à l'extérieur de la Saskatchewan, sur les marchés canadiens ou internationaux. Cette imposition par la province d'un prix minimal qui se répercute sur des consommateurs en dehors de ses limites constitue une ingérence dans la libre circulation des échanges commerciaux entre les provinces . . . et empêche les producteurs de la Saskatchewan de traiter librement avec des acheteurs hors de la Province.»

Le paragraphe 2 de l'art. 91 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique, 1867*, a connu un nouvel essor en jurisprudence au cours des cinquante dernières années. L'appelante demande à la Cour de lui donner une portée sans précédent. Dans l'arrêt *Home Oil Distributors Ltd. c. Le procureur général de la Colombie-Britannique*³⁴, la Cour a jugé *intra vires* la *Coal and Petroleum Products Control Board Act, 1937 (B.C.)*, c. 8, qui prévoyait la constitution d'une Commission pour réglementer et contrôler les industries provinciales du charbon et du pétrole. La Commission avait le pouvoir de fixer les prix de vente dans la province du charbon ou des produits pétroliers, à la tête de puits, au détail ou autrement, pour leur utilisation dans la province. Le ravitaillement en brut des raffineries de la Colombie-Britannique venait de l'extérieur de la province. Les producteurs extraprovinciaux faisaient du dumping du surplus du mazout en Colombie-Britannique, au détriment de l'industrie charbonnière locale. On a allégué que la législation visait des sources d'approvisionnement extérieures et tentait de contrôler, par le biais de la fixation des prix, le mouvement interprovincial des produits. Cet argument a été rejeté en s'appuyant sur l'arrêt *Shannon c. Lower Mainland Dairy Products Board*³⁵. L'arrêt a établi qu'un certain degré de réglementation du prix pour protéger des intérêts provinciaux légitimes était tolérable, bien qu'il touchât à l'entrée du pétrole étranger.

³⁴ [1940] R.C.S. 444.

³⁵ [1938] A.C. 708.

The notion that a Province may incidentally affect goods in interprovincial or international trade was developed in *Carnation Company Ltd. v. Quebec Agricultural Marketing Board*³⁶. In that case it was held that a Province could obliquely affect such goods by increasing their cost if the legislation in object and purpose was in relation to a valid head of provincial power. Mr. Justice Martland, speaking for a unanimous Court said, at p. 252:

That the price determined by the orders may have a bearing upon the appellant's export trade is unquestionable. It affects the cost of doing business. But so, also, do labour costs affect the cost of doing business of any company which may be engaged in export trade and yet there would seem to be little doubt as to the power of a province to regulate wage rates payable within a province, save as to an undertaking falling within the exceptions listed in s. 92(10) of the *British North America Act*. It is not the possibility that these orders might "affect" the appellant's interprovincial trade which should determine their validity, but, rather, whether they were made "in relation to" the regulation of trade and commerce. This was a test applied, in another connection, by Duff J. (as he then was) in *Gold Seal Limited v. Attorney-General for Alberta* (1921), 62 S.C.R. 424, at 460.

The argument that the orders of the marketing board might have impact upon interprovincial trade was disposed of in these words, at p. 253:

I am not prepared to agree that, in determining that aim, the fact that these orders may have some impact upon the appellant's interprovincial trade necessarily means that they constitute a regulation of trade and commerce within s. 91(2) and thus renders them invalid. The fact of such impact is a matter which may be relevant in determining their true aim and purpose, but it is not conclusive.

It is now well established that incidental effect is not a quantum measurement. It is tested by the design or aim of the legislation. That was held in *Brant Dairy Company Limited v. Milk Commis-*

³⁶ [1968] S.C.R. 238.

Le concept qu'une province peut affecter indirectement les marchandises dans des échanges interprovinciaux ou internationaux a été développé dans l'arrêt *Carnation Company Ltd. c. L'Office des marchés agricoles du Québec*³⁶. Dans cette affaire, on a jugé qu'une province peut affecter indirectement ces marchandises en augmentant leur prix de revient si la législation, par son objet et son but, est relative à un domaine de compétence provinciale. Le juge Martland, parlant au nom de toute la Cour, a dit à la p. 252:

[TRADUCTION] Il est indiscutable que le prix fixé par les décisions peut avoir une influence sur le commerce d'exportation de l'appelante, parce qu'il influe sur les prix de revient. Mais le coût de la main-d'œuvre influe de même sur le prix de revient des marchandises de toute compagnie qui s'occupe d'exportation. Il semble pourtant qu'on ne puisse pas vraiment mettre en doute la compétence d'une province de réglementer les taux de salaire qui s'y pratiquent, sauf si une entreprise tombe dans les exceptions énumérées à l'article 92(10) de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*. Ce n'est pas la possibilité que ces décisions puissent «affecter» les échanges interprovinciaux de l'appelante qui doit déterminer leur validité, mais plutôt le fait qu'elles aient été ou non adoptées «relativement à» la réglementation des échanges et du commerce. Le juge Duff (alors juge puîné) a utilisé ce critère dans un autre contexte dans l'arrêt *Gold Seal Limited c. Le Procureur général de l'Alberta* (1921), 62 R.C.S. 424, p. 460.

L'argument selon lequel les décisions de l'Office des marchés pourraient avoir un impact sur les échanges interprovinciaux a été tranché dans les termes suivants, à la p. 253:

[TRADUCTION] Je ne suis pas prêt à convenir que, pour déterminer le but visé, le fait que ces décisions aient quelque impact sur les échanges interprovinciaux de l'appelante signifie nécessairement qu'elles constituent une réglementation des échanges et du commerce au sens de l'article 91(2), ce qui les rendrait invalides. Le fait qu'un tel impact existe peut être pertinent pour déterminer leur but et leur objet véritables, mais ce n'est pas un critère décisif.

Il est maintenant bien établi qu'un effet indirect ne se mesure pas quantitativement. Il est soumis au critère de l'intention ou du but de la législation. C'est ce qu'ont décidé les arrêts *Brant Dairy Com-*

³⁶ [1968] R.C.S. 238.

*sion of Ontario*³⁷, where Mr. Justice Judson said, at p. 166:

The test that determines whether a marketing plan or its administration is *ultra vires* the province is the test applied in the *Manitoba Reference* (Mr. Justice Martland at p. 703). Is it "designed to restrict or limit the free flow of trade between provinces as such"?

and in *Attorney-General for Manitoba v. Manitoba Egg and Poultry Association*³⁸, at p. 703, where the following observation appears, quoting Kerwin C.J. in the *Reference Respecting The Farm Products Marketing Act*³⁹:

Once a statute aims at "regulation of trade in matters of interprovincial concern" it is beyond the competence of a Provincial Legislature.

The concept of a "current of commerce" as an aid to the interpretation of the commerce power in the United States is of long standing. The concept originated with Holmes J. in *Swift & Co. v. United States*⁴⁰. It was applied in *Stafford & Wallace*⁴¹ and in *Chicago Board of Trade v. Olsen*⁴². That idea as applied to s. 91, Head 2 of the *B.N.A. Act* was considered in the *Farm Products Marketing Reference*, *supra*, although no majority opinion is reflected in the judgments. Kerwin C.J. recognized the right of a Province to regulate a transaction of purchase and sale within the Province even if the purchaser had the intention of taking the product out of the Province. He said, at p. 204: "That is a matter of the regulation of contracts and not of trade as trade and in that respect the intention of the purchaser is immaterial." Later in his judgment, however, the following passage appears, at p. 205: "Once an article enters into the flow of interprovincial or external trade, the subject matter and all its attendant circumstances cease to be a mere matter of local concern." Mr. Justice Rand spoke to the same effect in these words, at p. 210: "... if in a trade activity, including manufac-

*pany Limited c. Milk Commission of Ontario*³⁷, où le juge Judson dit à la p. 166:

Le critère permettant de déterminer si un plan de mise en marché ou son administration par la province est *ultra vires* est celui qui a été appliqué dans le *Renvoi du Manitoba* (M. le juge Martland, p. 703). Le plan est-il «destiné à restreindre ou à limiter la libre circulation des échanges commerciaux entre les provinces comme telles»?

et *Le Procureur général du Manitoba c. Manitoba Egg and Poultry Association*³⁸, à la p. 703 où les observations suivantes sont faites, citant le juge en chef Kerwin dans le *Renvoi relatif à The Farm Products Marketing Act*³⁹:

Dès qu'une loi vise à «réglementer le commerce dans des domaines d'intérêt interprovincial», elle dépasse la compétence d'une législature provinciale.

Le recours à la notion de «courant du commerce» pour interpréter aux États-Unis la compétence législative sur le commerce est bien établi. Le juge Holmes en a parlé le premier dans l'arrêt *Swift & Co. v. United States*⁴⁰. Cette notion a été appliquée dans les arrêts *Stafford & Wallace*⁴¹ et *Chicago Board of Trade v. Olsen*⁴². Ce concept, dans son application au par. 2 de l'art. 91 de l'*A.A.N.B.*, a été examiné dans le *Renvoi relatif à The Farm Products Marketing Act*, précité, bien qu'on n'y trouve pas d'opinion majoritaire à ce sujet. Le juge en chef Kerwin a reconnu le droit qu'a une province de réglementer une opération d'achat et de vente sur son territoire, même si l'acheteur a l'intention d'emporter le produit hors de la province. Il a déclaré à la p. 204: [TRADUCTION] «C'est une question de réglementation des contrats et non des échanges en tant que tels et, à cet égard, l'intention de l'acquéreur est sans importance.» Toutefois, plus loin dans son jugement, on trouve le passage suivant, à la p. 205: [TRADUCTION] «Dès qu'un article entre dans le courant du commerce interprovincial ou extérieur, l'objet en question et tout ce qui l'accompagne cessent d'être simplement

³⁷ [1973] S.C.R. 131.

³⁸ [1971] S.C.R. 689.

³⁹ [1957] S.C.R. 198.

⁴⁰ (1905), 196 U.S. 375.

⁴¹ (1922), 258 U.S. 495.

⁴² (1923), 262 U.S. 1.

³⁷ [1973] R.C.S. 131.

³⁸ [1971] R.C.S. 689.

³⁹ [1957] R.C.S. 198.

⁴⁰ (1905), 196 U.S. 375.

⁴¹ (1922), 258 U.S. 495.

⁴² (1923), 262 U.S. 1.

ture or production, there is involved a matter of extraprovincial interest or concern its regulation thereafter in the aspect of trade is by that fact put beyond Provincial power.” Mr. Justice Locke (with whom Mr. Justice Nolan agreed) would exclude from Provincial regulatory power sales of produce where the producer sells his product to a person who purchased the same for export. Mr. Justice Fauteux (with whom Mr. Justice Taschereau agreed) held a different view, which he expressed in these words, at p. 256:

The suggestion that to be intraprovincial a transaction must be completed within the Province, in the sense that the product, object of the transaction, must be ultimately and exclusively consumed or be sold for delivery therein for such consumption, is one which would, if carried to its logical conclusion, strip from a Province its recognized power to provide for the regulation of marketing within such Province in disregard of the decisions of the Judicial Committee in *Attorney-General for British Columbia v. Attorney-General for Canada et al.*, *supra*, and in *Shannon v. Lower Mainland Dairy Products Board*, *supra*.

Mr. Justice Abbott had this to say, at p. 264:

The power to regulate the sale within a Province of specific products, is not, in my opinion, affected by reason of the fact that some, or all, of such products may subsequently, in the same or in an altered form, be exported from that Province, unless it be shown, of course, that such regulation is merely a colourable device for assuming control of extraprovincial trade.

The conceptual tool of a “flow”, or “current”, or “stream” of commerce has been referred to by the Court in a number of subsequent cases, the most recent being *MacDonald v. Vapor Canada Ltd.*⁴³, at p. 27. The real question, unsettled in the jurisprudence, is the determination of when the product enters the export stream marking the start of the process of exportation. American jurisprudence has held that the distinguishing mark of an export product is shipment or entry with a common carri-

⁴³ (1976), 22 C.P.R. (2d) 1.

d'intérêt local.» Le juge Rand s'est exprimé dans le même sens, à la p. 210: [TRADUCTION] «... si une activité commerciale, y compris la fabrication ou la production, implique une question d'intérêt extraprovincial, sa réglementation en ce qui concerne l'aspect commercial devient, de ce fait, exorbitante des pouvoirs provinciaux.» Le juge Locke (avec lequel le juge Nolan était d'accord) aurait exclu des pouvoirs de réglementation provinciaux la vente d'un produit quand le producteur le vend à une personne qui l'achète en vue de l'exportation. Le juge Fauteux (avec lequel le juge Taschereau était d'accord) était d'un avis différent qu'il a exprimé dans les termes suivants, à la p. 256:

[TRADUCTION] Le point de vue selon lequel pour être intra-provinciale une opération doit être parachevée dans la province, c'est-à-dire que le produit, objet de l'opération, doit être finalement et exclusivement consommé, ou vendu pour être consommé, dans la province, est un concept qui, si on le pousse à sa conclusion logique, enlèverait à la province le pouvoir qu'elle détient d'établir sa propre réglementation relative à la mise en marché, passant ainsi outre aux arrêts suivants du Comité judiciaire, *Le procureur général de la Colombie-Britannique c. Le procureur général du Canada et autres* (précité) et *Shannon c. Lower Mainland Dairy Products Board* (précité).

Le juge Abbott a dit, à la p. 264:

[TRADUCTION] Le pouvoir de réglementer la vente de produits déterminés dans une province n'est pas, à mon avis, compromis par ce que certains de ces produits ou leur ensemble seront par la suite, sous leur forme première ou après transformation, exportés de cette province à moins, évidemment, que l'on ne démontre que cette réglementation n'est qu'un moyen déguisé pour contrôler le commerce extra-provincial.

L'outil conceptuel de «flot», «courant» ou «flux» de commerce a été mentionné par la Cour dans de nombreuses affaires ultérieures, la plus récente étant *MacDonald c. Vapor Canada Ltd.*⁴³, à la p. 27. La vraie question qui se pose, non résolue en jurisprudence, est de déterminer à quel moment le produit pénètre dans le flot de l'exportation, ce qui marque le début de ce processus. En droit américain, on a jugé que l'indice distinctif d'un produit d'exportation est son expédition ou sa livraison à

⁴³ (1976), 22 C.P.R. (2d) 1.

er for transportation to another jurisdiction: *Coe v. Errol*⁴⁴, at p. 527; *Richfield Oil Corp. v. State Board of Equalization*⁴⁵; *Empresa Siderurgica v. Merced Co.*⁴⁶ Implicit in the argument of the appellant is the assumption that federal regulatory power pursuant to s. 91(2) follows the flow of oil backward across provincial boundaries, back through provincial gathering systems and finally to the well-head. A secondary assumption is that sale at the well-head marks the start of the process of exportation. In the view I take of the case it is unnecessary to reach any conclusion as to the validity of either of these assumptions. It is, however, worth noting that neither American nor Canadian jurisprudence has ever gone that far.

I can find nothing in the present case to lead me to conclude that the taxation measures imposed by the Province of Saskatchewan were merely a colourable device for assuming control of extraprovincial trade. The language of the impugned statutes does not disclose an intention on the part of the Province to regulate, or control, or impede the marketing or export of oil from Saskatchewan. "Oil produced and sold" means produced and sold within the Provinces. "Well-head price" by definition means the price at the well-head of a barrel of oil produced in Saskatchewan. The mineral income tax and the royalty surcharge relate only to oil produced within Saskatchewan. The transactions are well-head transactions. There are no impediments to the free movement of goods as were found objectionable in *Attorney-General for Manitoba v. Manitoba Egg and Poultry Association*⁴⁷, and in *Burns Foods Ltd. v. Attorney-General for Manitoba*⁴⁸.

Nor is there anything in the extraneous evidence to form the basis of an argument that the impugned legislation in its effect regulated inter-

un transporteur public pour transport dans un autre ressort: *Coe v. Errol*⁴⁴, à la p. 527; *Richfield Oil Corp. v. State Board of Equalization*⁴⁵; *Empresa Siderurgica v. Merced Co.*⁴⁶ La plaidoirie de l'appelante implique que l'on présume que le pouvoir régulateur fédéral résultant du par. 91(2) suit le flot du pétrole à contre-courant, à travers les frontières provinciales, en remontant les réseaux collecteurs provinciaux jusqu'à la tête de puits. On présume en outre que la vente à la tête de puits marque le commencement du processus d'exportation. Mon point de vue en l'espèce est qu'il n'est pas nécessaire de se prononcer de quelque façon sur la validité de l'une ou l'autre de ces présomptions. Toutefois, il vaut la peine de mentionner que ni la jurisprudence américaine ni la jurisprudence canadienne ne sont jamais allées aussi loin.

Je ne trouve rien en l'espèce qui m'amène à conclure que les mesures de taxation imposées par la province de la Saskatchewan constituent un moyen déguisé d'assumer le contrôle des échanges extra-provinciaux. Le texte de la législation attaquée ne révèle pas l'intention de la province de réglementer, de contrôler ou d'empêcher la commercialisation ou l'exportation du pétrole de la Saskatchewan. «Pétrole produit et vendu» signifie produit et vendu dans les limites des provinces. Par définition, «prix à la tête de puits» signifie le prix à la tête de puits d'un baril de pétrole produit en Saskatchewan. L'impôt sur le revenu minier et la surtaxe se rapportent uniquement au pétrole produit dans les limites de la Saskatchewan. Les opérations sont des opérations à la tête de puits. Il n'existe pas d'obstacle au libre mouvement des marchandises, comme on l'a reproché dans les arrêts *Le procureur général du Manitoba c. Manitoba Egg and Poultry Association*⁴⁷, et *Burns Foods Ltd. c. Le procureur général du Manitoba*⁴⁸.

Il n'existe rien non plus dans la preuve extrinsèque qui puisse fonder l'argument selon lequel la législation attaquée, dans son effet, réglemente le

⁴⁴ (1886), 116 U.S. 517.

⁴⁵ (1946), 329 U.S. 69.

⁴⁶ (1949), 337 U.S. 154.

⁴⁷ [1971] S.C.R. 689.

⁴⁸ [1975] 1 S.C.R. 494.

⁴⁴ (1886), 116 U.S. 517.

⁴⁵ (1946), 329 U.S. 69.

⁴⁶ (1949), 337 U.S. 154.

⁴⁷ [1971] R.C.S. 689.

⁴⁸ [1975] 1 R.C.S. 494.

provincial or international trade. The evidence is all to the contrary and that evidence comes entirely from witnesses called on behalf of the appellant. Production and export of oil increased after the legislative scheme was implemented. Sales of oil by the appellant were continued in 1974 as in 1973 and previously.

The trial judge, Hughes J. made the following finding of fact:

I do emphasize that nothing has happened to suggest any intrusion or invasion on the part of the defendant with respect to the export of crude oil from this Province unless it is to be suggested that it is to be found in price regulation.

Chief Justice Culliton, speaking for a unanimous Court of Appeal, made a further finding:

Neither of the charges [i.e. mineral income tax and royalty surcharge] have any effect on price. As a matter of fact, the true situation is that the tax does not influence the price but rather, the price determines the tax.

On the basis of such concurrent findings it is hard to say that the flow of commerce was in any way impeded, unless it can be said to relate to price.

It was contended in argument that the effect was to place a floor price under Saskatchewan oil and thereby interfere with interprovincial trade. So far as mineral income tax is concerned the incidence of taxation is pegged to the price received for the oil at the well-head. Section 4A is an "after-the-event" provision which comes into play only if there was a sale at less than fair value. The emphasis on fair value ensures that the tax will not change the export oil price. The price of oil subject to the tax and the price of oil free of the tax, *i.e.* from the exempted 1,280-acre tracts, will be the same as the product crosses the provincial border. The ultimate position of consumers is unaffected. The only way in which extraprovincial consumers could have benefited would have been in the event of the Province freezing the price of oil, assuming constitutional competence to do so.

commerce interprovincial ou international. La preuve va toute dans le sens contraire et elle est entièrement fournie par des témoins cités par l'appelante. La production et l'exportation du pétrole ont augmenté après l'entrée en vigueur de cette législation. Les ventes de pétrole par l'appelante se sont poursuivies en 1974 comme en 1973 et précédemment.

En première instance, le juge Hughes a tiré les conclusions de fait suivantes:

[TRADUCTION] Je dois souligner qu'il ne s'est rien produit qui suggère une intrusion ou un empiètement de la part de la défenderesse dans l'exportation du pétrole brut de la Province, à moins que l'on ne suggère que cela s'est fait par la réglementation du prix.

Le juge en chef Culliton, au nom de toute la Cour d'appel, a de plus conclu:

[TRADUCTION] Ni l'une ni l'autre de ces charges [c.-à-d. l'impôt sur le revenu minier et la surtaxe] n'a un effet sur le prix. En vérité, l'impôt n'affecte pas le prix, mais c'est plutôt le prix qui détermine l'impôt.

En se fondant sur ces conclusions concordantes, il est difficile de soutenir que le mouvement du commerce a été entravé de quelque façon, sauf si l'on peut dire qu'il est lié au prix.

On a prétendu au cours des plaidoiries que la législation a eu pour effet d'imposer un prix minimum sur le pétrole de la Saskatchewan et, donc de s'ingérer dans les échanges interprovinciaux. Pour ce qui est de l'impôt sur le revenu minier, l'incidence de la taxation est liée au prix du pétrole reçu à la tête de puits. L'article 4A n'agit qu'«après coup» et n'entre en jeu que s'il y a eu vente au-dessous de la juste valeur. L'insistance sur la juste valeur assure que l'impôt ne changera pas le prix d'exportation du pétrole. Le prix du pétrole assujéti à l'impôt et le prix du pétrole exempt d'impôt, c.-à-d. provenant des zones de 1,280 acres qui sont exemptées, sont identiques quand le produit traverse les frontières provinciales. La situation finale des consommateurs n'est pas touchée. Les consommateurs extra-provinciaux n'auraient pu y trouver un avantage que dans le seul cas où la province aurait bloqué le prix du pétrole, à supposer qu'elle ait la compétence constitutionnelle de le faire.

One is free to speculate that, to the extent producers would be prepared to undercut the fair market value of their oil, the legislation discourages them from doing so by virtue of the constant tax liability. The possibility of price-cutting is highly theoretical, unsupported by evidence and in view of the inelasticity of demand for petroleum products, highly unlikely.

In *Burns Foods Limited v. Attorney-General for Manitoba*, *supra*, in striking down a regulation under *The Natural Products Marketing Act of Manitoba* which required packers in Manitoba to buy hogs only from the Manitoba Hog Producers Marketing Board, Mr. Justice Pigeon said this, at pp. 504-5:

It is a case of directly regulating extra-provincial trade operations in their essential aspects namely, the price and all the other conditions of sale. . . . The situation here is totally unlike that which obtained in *Brant Dairy Co. v. Milk Commission of Ontario*, [1973] S.C.R. 131, 30 D.L.R. (3d) 559. In that case, the challenge on constitutional grounds was dismissed because there was no evidence that the orders had any extra-provincial effect.

The key word is "directly" for it leaves open the possibility for a scheme to affect incidentally inter-provincial trade, so long as the scheme is not in pith and substance in relation to interprovincial trade. This last proposition, while obvious in other areas of constitutional law, was remarkably absent in the cases respecting trade and commerce decided in the first half of this century.

The Province of Saskatchewan had a *bona fide*, legitimate and reasonable interest of its own to advance in enacting the legislation in question, as related to taxation and natural resources, out of all proportion to the burden, if there can be said to be a burden, imposed on the Canadian free trade economic unit through the legislation. The effect, if any, on the extraprovincial trade in oil is merely indirectly and remotely incidental to the manifest revenue-producing object of the legislation under attack.

On est libre d'imaginer que, dans la mesure où les producteurs seraient prêts à vendre leur pétrole au-dessous de la juste valeur du marché, la législation les en décourage par cette obligation fiscale constante. La possibilité de vendre à perte est hautement théorique, non prouvée et très improbable, vu le manque d'élasticité de la demande de produits pétroliers.

Dans l'arrêt *Burns Foods Limited c. Le procureur général du Manitoba* (précité), en annulant un règlement adopté en vertu de *The Natural Products Marketing Act of Manitoba* qui obligeait les abattoirs du Manitoba à acheter des porcs uniquement de l'Office de commercialisation des producteurs de porcs du Manitoba, le juge Pigeon a dit, aux pp. 504 et 505:

Il s'agit d'un cas où l'on veut réglementer directement des opérations commerciales extra-provinciales dans leurs aspects essentiels, à savoir quant aux prix et quant à toutes les autres conditions de vente . . . La situation ici est tout à fait différente de celle de l'affaire *Brant Dairy Co. c. Milk Commission of Ontario*, [1973] R.C.S. 131, 30 D.L.R. (3d) 559. Dans cette affaire-là, l'attaque basée sur des motifs d'ordre constitutionnel a été rejetée car on ne pouvait prouver que les ordonnances avaient quelque effet extra-provincial.

«Directement» est ici le mot clef, car il laisse ouverte la possibilité qu'un plan affecte incidemment les échanges interprovinciaux du moment que, par son caractère véritable, il n'est pas relatif à ces derniers. Il est remarquable que ce dernier argument, bien qu'en évidence dans d'autres secteurs du droit constitutionnel, ne se retrouve pas dans les affaires relatives aux échanges et au commerce jugées pendant la première moitié de ce siècle.

La province de la Saskatchewan a un droit authentique, légitime et raisonnable à faire valoir en adoptant la législation en question, en ce qu'elle concerne la taxation et les ressources naturelles, hors de proportion avec le fardeau, si l'on peut dire qu'il y a un fardeau, imposé par la législation à l'unité économique de libre échange canadien. L'effet, s'il en est, sur le commerce extra-provincial du pétrole est simplement indirect et bien incident au but manifeste de la législation attaquée, qui est de produire des revenus.

XI

The Province pleaded s. 5(7) of *The Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, c. 87, in response to the appellant's claim for recovery of tax and this was a subsidiary question upon which leave to appeal to this Court was granted. The point does not arise in the disposition I would make of this appeal. I would only add that prior to argument in the present appeal, but subsequent to the decision of the Court of Appeal of Saskatchewan, this Court held that s. 5(7) was *ultra vires* the Legislature of Saskatchewan (*Amax Potash Limited v. The Government of Saskatchewan*, not yet reported⁴⁹).

I would dismiss the appeal with costs to the respondent as against the appellant but without costs to any of the intervenants.

Appeal allowed with costs. DICKSON and DE GRANDPRÉ JJ. dissenting.

Solicitors for the plaintiff, appellant: MacPherson, Leslie & Tyerman, Regina.

Solicitors for the defendants, respondents: Goldenberg & Taylor, Saskatoon.

Solicitor for the Attorney General of Canada: D. S. Thorson, Ottawa.

Solicitor for the Attorney General of Quebec: R. Normand, Quebec.

Solicitor for the Attorney General of Manitoba: G. E. Pilkey, Winnipeg.

Solicitor for the Attorney General of Alberta: W. F. McLean, Edmonton.

⁴⁹ Since reported [1977] 2 S.C.R. 576.

XI

La Province a invoqué le par. 5(7) de *The Proceedings against the Crown Act*, R.S.S. 1965, c. 87 en réponse à la réclamation de l'appelante en recouvrement de l'impôt et c'est là une question subsidiaire pour laquelle l'autorisation d'interjeter appel devant cette Cour a été accordée. Vu la façon dont je trancherais ce pourvoi, la question ne se pose pas. J'ajouterai seulement qu'avant les plaidoiries en l'espèce, mais après la décision de la Cour d'appel de la Saskatchewan, cette Cour a jugé que le par. 5(7) était *ultra vires* de la législature de la Saskatchewan (*Amax Potash Limited c. Le Gouvernement de la Saskatchewan*, encore inédit⁴⁹).

Je suis d'avis de rejeter ce pourvoi avec dépens en faveur de l'intimé contre l'appelante, mais sans dépens en faveur d'aucun intervenant.

Appel accueilli avec dépens, les juges DICKSON et DE GRANDPRÉ étant dissidents.

Procureurs de la demanderesse, appelante: MacPherson, Leslie & Tyerman, Regina.

Procureurs des défendeurs, intimés: Goldenberg & Taylor, Saskatoon.

Procureur du Procureur général du Canada: D. S. Thorson, Ottawa.

Procureur du Procureur général du Québec: R. Normand, Québec.

Procureur du Procureur général du Manitoba: G. E. Pilkey, Winnipeg.

Procureur du Procureur général de l'Alberta: W. F. McLean, Edmonton.

⁴⁹ Depuis publié [1977] 2 R.C.S. 576.