

**Her Majesty The Queen in The Right of the Province of Manitoba** *Appellant*;

and

**Air Canada** *Respondent*;

and

**The Attorney General of Canada, The Attorney General of Quebec, The Attorney General of Nova Scotia, The Attorney General of New Brunswick, The Attorney General of British Columbia, The Attorney General of Saskatchewan, and The Attorney General of Alberta** *Intervenors*.

1980: January 23; 1980: July 18.

Present: Laskin C.J. and Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre and Chouinard JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR MANITOBA

*Constitutional law — Taxation — Personal tax — Airspace over land territory of Province — Use of aircraft — Indirect taxation — Taxation within the Province — The Retail Sales Tax Act, R.S.M. 1970, c. R150 — British North America Act, s. 92(2).*

The appeal in this Court concerns the liability of Air Canada, under *The Retail Sales Tax Act* of Manitoba, for tax in respect of through-flights over the air space above Manitoba and in respect of liquor service to first class and economy passengers during such flights, and in respect of flights that land in Manitoba from outside points on temporary stopovers pending their continuation to destination outside the Province. There was no suggestion of tax liability in respect of flights which take off from, *i.e.*, originate in Manitoba, for points beyond, nor was any issue raised as to Air Canada operations that begin and end in Manitoba; no such operations were put in issue. Air Canada had been assessed in the amount of \$1,375,387, including interest and penalties. It challenged the assessment and was largely successful in the Manitoba Courts. The Court of Queen's Bench assessed the tax at a mere \$1,856 and ordered a refund of \$1,432,181 with interest after judgment. The Court of Appeal varied the judgment by ordering the Government of Manitoba to pay interest before judgment and increased the refund to \$1,708,282.63. On appeal to this Court, two constitutional questions were fixed as follows:

**Sa Majesté La Reine du chef de la province du Manitoba** *Appelante*;

et

**Air Canada** *Intimée*;

et

**Le procureur général du Canada, le procureur général du Québec, le procureur général de la Nouvelle-Écosse, le procureur général du Nouveau-Brunswick, le procureur général de la Colombie-Britannique, le procureur général de la Saskatchewan et le procureur général de l'Alberta** *Intervenants*.

1980: 23 janvier; 1980: 18 juillet.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Martland, Ritchie, Pigeon, Dickson, Beetz, Estey, McIntyre et Chouinard

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU MANITOBA

*Droit constitutionnel — Droit fiscal — Impôt personnel — Espace aérien au-dessus de territoire provincial — Utilisation d'aéronefs — Taxation indirecte — Taxation dans les limites de la province — The Retail Sales Tax Act, R.S.M. 1970, chap. R150 — Acte de l'Amérique du Nord britannique, art. 92(2).*

Le pourvoi à cette Cour porte sur l'assujettissement d'Air Canada en vertu de *The Retail Sales Tax Act* du Manitoba, à la taxe sur les vols qui traversent l'espace aérien au-dessus du Manitoba, sur le service de boissons alcooliques aux passagers de première classe et de classe économique pendant ces vols et sur les vols qui atterrissent au Manitoba. Ces derniers sont des vols en provenance de l'extérieur de la province, qui y font escale avant de poursuivre leur trajet vers des destinations situées à l'extérieur de la province. On n'a pas prétendu qu'il y avait assujettissement à la taxe pour des vols qui décollent du Manitoba, *c.-à-d.* qui y ont leur origine, à destination de points situés à l'extérieur de la province et il n'est pas question en l'espèce d'activités d'Air Canada qui commencent et se terminent au Manitoba. La cotisation d'Air Canada a été fixée à \$1,375,387, intérêts et peines compris. Air Canada a contesté la cotisation et a eu en majeure partie gain de cause devant les cours du Manitoba. La Cour du Banc de la Reine a fixé à \$1,856 seulement la taxe payable et a ordonné un remboursement de \$1,432,181 avec intérêts après jugement. La Cour d'appel a modifié le jugement en ordonnant au gouvernement du Manitoba de payer à Air Canada des intérêts avant le jugement et a porté le remboursement à \$1,708,282.63. Dans le pourvoi à cette Cour, deux questions constitutionnelles ont été fixées en ces termes:

1. Is airspace over land territory of the Province of Manitoba "within the Province" so as to permit the Province to tax a corporation in respect of its use of aircraft in such airspace under *The Retail Sales Tax Act*?

2. Is it otherwise *intra vires* the Province so to tax a business within the Province?

A rehearing was subsequently ordered with particular reference to the question whether the taxes assessed against the respondent constitute indirect taxation and therefore were beyond the power of the Legislature of the Province of Manitoba to impose.

*Held:* The appeal should be dismissed.

Prior to May 1, 1972, aircraft in interprovincial and foreign flights through the air space over Manitoba and repair parts for such aircraft were exempted from tax. A certain taxing formula was then introduced in *The Retail Sales Tax Act* in respect of aircraft engaged in such flights. Section 3(1) of the Act imposed upon "every purchaser of tangible personal property or a service" a tax "in respect of the consumption thereof", and s. 4(6) provided that "where an aircraft is, in the opinion of the minister, operated both within and without the province for the purpose of trade, the minister . . . may, for the purposes of this Act, fix the value of the aircraft, and the repair parts and services therefor . . .".

Air Canada has offices in Manitoba and also has maintenance and service facilities for its aircraft which land there or take off from there, and it was contended that, if the tax is a tax *in personam*, then Air Canada is liable to pay it, in respect of overflights and in respect of aircraft that land in Manitoba, and also in respect of aircraft parts which are found in Air Canada's facilities in Manitoba, unless the tax is indirect.

It is unnecessary for the purposes of this case to explore the extent to which a Province has legislative jurisdiction in the air space *per se*: Assuming that the Province has some legislative jurisdiction in the air space above it, the pivotal question is whether Air Canada aircraft engaged in overflights are "within the Province" as this phrase is used in s. 92(2) of the *B.N.A. Act*. Merely going through the air space over Manitoba does not give the aircraft a *situs* there to support a tax which constitutionally must be "within the Province". In the

1. L'espace aérien au-dessus du territoire de la province du Manitoba est-il «dans les limites de la province» de façon à permettre à la province de taxer une société en vertu de *The Retail Sales Tax Act*, à raison de l'utilisation par elle d'aéronefs dans cet espace aérien?

2. La province a-t-elle autrement le pouvoir de taxer une société qui fait affaires dans les limites de la province?

Une nouvelle audition a été ordonnée par la suite en vue de considérer spécialement si les impôts prélevés sur l'intimée constituent des impôts indirects et outrepassent donc le pouvoir de la législature de la province du Manitoba.

*Arrêt:* Le pourvoi est rejeté.

Avant le 1<sup>er</sup> mai 1972, les aéronefs, qui effectuaient des vols interprovinciaux et internationaux et traversaient l'espace aérien au-dessus du Manitoba, ainsi que les pièces de rechange pour ces aéronefs, étaient exempts de taxe. Un mode d'imposition a été adopté pour les aéronefs effectuant ces vols dans *The Retail Sales Tax Act*. Le paragraphe 3(1) de la Loi a imposé à «tout acheteur d'un bien meuble tangible ou d'un service» une taxe «à la consommation de ce bien», et le par. 4(6) prévoit que «lorsqu'un aéronef est, de l'avis du ministre, exploité tant dans la province qu'à l'extérieur de celle-ci à des fins commerciales, le ministre . . . peut, aux fins de la présente Loi, fixer la valeur de l'aéronef, de ses pièces de rechange et des services y afférents . . .».

Air Canada a des bureaux au Manitoba de même que des installations d'entretien et de service pour ses aéronefs qui y atterrissent ou en décollent, et on soutient que, si la taxe est une taxe *in personam*, Air Canada y est assujettie à l'égard des vols sans escale et des aéronefs qui atterrissent au Manitoba et aussi des pièces d'aéronefs qui se trouvent dans les installations d'Air Canada au Manitoba, à moins que la taxe ne soit indirecte.

Il est inutile pour les fins de ce pourvoi d'explorer l'étendue de la compétence législative d'une province sur l'espace aérien en soi: si l'on présume que la province a une compétence législative sur l'espace aérien au-dessus de son territoire, la question cruciale devient celle de savoir si, à l'occasion des vols sans escale, les aéronefs d'Air Canada sont «dans les limites de la province», au sens où on l'utilise au par. 92(2) de l'*A.A.N.B.* Le seul fait de traverser l'espace aérien au-dessus du Manitoba n'y situe pas les aéronefs aux fins d'appuyer une taxe qui

case of aircraft operations, there must be a substantial, at least more than a nominal, presence in the Province to provide a basis for imposing a tax in respect of the entry of aircraft into the Province.

With respect to the submission that, regardless of whether the air space above Manitoba is within the Province, the appellant was entitled to tax Air Canada in respect of its airplanes, parts and services on overflights by regarding these facilities as merely the means of measuring a tax *in personam*, there are two answers to this contention. First, this is not the way in which the tax has been imposed. Although the tax is *in personam*, it is exacted upon the bringing of tangible personal property into the Province and as this has not been shown, then the statute itself precludes the exaction of the tax, even if Air Canada has a presence in Manitoba. Second, the principle expressed in *Bank of Toronto v. Lambe* cannot be extended to make interprovincial and transnational aircraft operations as measuring standards to determine the amount of a tax imposed upon an air carrier which has a business office in the taxing province.

With respect to flights that originate outside Manitoba but which land in the Province temporarily and then proceed out of Manitoba, they cannot be distinguished, on principle, from overflights.

Apart from constitutional considerations, there is no acquisition or consumption involved within the meaning of the Act. There is, at best, merely a notional drawing into the taxation net of interprovincial and extraprovincial operations, and constitutional authority, which is limited to direct taxation within the Province, cannot be extended by self-serving definitions.

Hence, the Act does not impose a tax that can be said to be "within the Province" under s. 92(2) of the *B.N.A. Act*, in so far as it purports to tax Air Canada on overflights of its aircraft through the air space over Manitoba and on flights which land temporarily in Manitoba from outside points before proceeding onward. It is therefore unnecessary to deal with the question whether the tax (even on the assumption that it is within the Province) is a direct tax. Equally, it is unnecessary to consider taxability in respect of the consumption of liquor by passengers since it follows from the main conclusion that any liquor sales to passengers cannot be said to be sales in Manitoba.

de par la constitution doit être «dans les limites de la province». Dans le cas de l'exploitation d'aéronefs, il doit y avoir une présence importante, du moins plus que nominale, dans la province pour fournir un fondement à l'imposition d'une taxe à l'égard de l'entrée d'aéronefs dans la province.

On peut répondre de deux façons à la prétention qu'indépendamment de la question de savoir si l'espace aérien au-dessus du Manitoba se trouve dans les limites de la province, l'appelante a le droit d'imposer Air Canada sur ses avions, pièces et services à l'occasion des vols sans escale, en considérant ces éléments comme de simples moyens de calcul d'une taxe *in personam*. En premier lieu, ce n'est pas ainsi que la taxe a été imposée. Bien qu'il s'agisse d'une taxe *in personam*, elle est prélevée à l'occasion de l'entrée de biens meubles tangibles dans la province. Comme ceci n'a pas été établi, alors la loi elle-même exclut le prélèvement de la taxe même si Air Canada a une présence au Manitoba. En second lieu on ne peut étendre le principe qui se dégage de *Banque de Toronto c. Lambe* pour prendre l'utilisation interprovinciale et internationale des aéronefs comme moyen de calcul du montant d'une taxe imposée sur un transporteur aérien qui a un bureau d'affaires dans la province taxatrice.

Quant aux vols en provenance de l'extérieur du Manitoba mais qui y font escale avant de poursuivre leur route hors du Manitoba, on ne peut les distinguer, en principe, des vols sans escale.

Toutes considérations constitutionnelles à part, aucune acquisition ou consommation n'est en cause au sens de la Loi. Il n'y a tout au plus qu'une inclusion fictive de l'activité interprovinciale et extra-provinciale dans le champ de la taxation, et le pouvoir constitutionnel, limité à la taxation directe dans les limites de la province, ne peut être élargi au moyen de définitions qui favorisent leur auteur.

En conséquence, la Loi n'impose pas une taxe dont on peut dire qu'elle est «dans les limites de la province» au sens du par. 92(2) de l'*A.A.N.B.* quand elle prétend imposer Air Canada sur les vols sans escale de ses aéronefs dans l'espace aérien au-dessus du Manitoba et sur les vols qui y font escale en provenance et à destination de points à l'extérieur de la province. Il est donc inutile d'examiner la question de savoir s'il s'agit d'une taxe directe (à supposer qu'elle soit dans les limites de la province). De même, il est inutile de considérer l'imposition de la consommation de boissons alcooliques par les passagers puisqu'il découle de la conclusion principale qu'aucune vente de boissons alcooliques aux passagers ne peut être considérée comme une vente au Manitoba.

*Bank of Toronto v. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *Northwest Airlines, Inc. v. Minnesota* (1943), 322 U.S. 292; *Braniff Airways Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment* (1953), 347 U.S. 590; *Atlantic Smoke Shops Ltd. v. Conlon*, [1943] A.C. 550, referred to.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for Manitoba<sup>1</sup>, affirming with a variation a judgment of the Manitoba Queen's Bench. Appeal dismissed.

*Wolfe D. Goodman, Q.C.*, and *D. D. Blevins*, for the appellant.

*H. B. Monk, Q.C.*, *Ian McPherson, Q.C.*, and *Charles Phelan*, for the respondent.

*T. B. Smith, Q.C.*, and *M. L. Basta*, for the intervener, the Attorney General of Canada.

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

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

*Alan D. Reid* and *A. Anne McLellan*, for the intervener, the Attorney General of New Brunswick.

*K. Lysyk, Q.C.*, for the intervener, the Attorney General of British Columbia.

*D. A. McKillop*, for the intervener, the Attorney General of Saskatchewan.

*William Henkel, Q.C.*, for the intervener, the Attorney General of Alberta.

The judgment of the Court was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—This case concerns the construction and application of *The Retail Sales Tax Act*, R.S.M. 1970, c. R150 (originally entitled *The Revenue Tax Act*), as amended by 1972 (Man.), c. 6 and by 1974 (Man.), c. 57, Part 1, to Air Canada operations and services in through-flights which do not touch down in Manitoba and in flights which land in Manitoba or which take off in that Province. It arose under an amended

<sup>1</sup> [1978] 2 W.W.R. 694, 86 D.L.R. (3d) 631, [1978] C.T.C. 812.

Jurisprudence: *Banque de Toronto c. Lambe* (1887), 12 App. Cas. 575; *Northwest Airlines, Inc. v. Minnesota* (1943), 322 U.S. 292; *Braniff Airways Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment* (1953), 347 U.S. 590; *Atlantic Smoke Shops Ltd. c. Conlon*, [1943] A.C. 550.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel du Manitoba<sup>1</sup>, confirmant, avec une modification, un jugement de la Cour du Banc de la Reine du Manitoba. Pourvoi rejeté.

*Wolfe D. Goodman, c.r.*, et *D. D. Blevins*, pour l'appelante.

*H. B. Monk, c.r.*, *Ian McPherson, c.r.*, et *Charles Phelan*, pour l'intimée.

*T. B. Smith, c.r.*, et *M. L. Basta*, pour l'intervenant, le procureur général du Canada.

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

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

*Alan D. Reid* et *A. Anne McLellan*, pour l'intervenant, le procureur général du Nouveau-Brunswick.

*K. Lysyk, c.r.*, pour l'intervenant, le procureur général de la Colombie-Britannique.

*D. A. McKillop*, pour l'intervenant, le procureur général de la Saskatchewan.

*William Henkel, c.r.*, pour l'intervenant, le procureur général de l'Alberta.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE EN CHEF—Ce pourvoi porte sur l'interprétation de *The Retail Sales Tax Act*, R.S.M. 1970, chap. R150 (intitulée à l'origine *The Revenue Tax Act*), modifiée par 1972 (Man.), chap. 6 et par 1974 (Man.), chap. 57, Partie I, et sur son application à l'activité d'Air Canada et aux services qu'elle fournit au cours des vols sans escale au Manitoba et des vols qui y atterrissent ou en décollent. Ce pourvoi résulte d'une cotisation d'im-

<sup>1</sup> [1978] 2 W.W.R. 694, 86 D.L.R. (3d) 631, [1978] C.T.C. 812.

assessment of tax under the Act, confirmed by the Manitoba Minister of Finance in the amount of \$1,375,387, including interest and penalties, and covering in its various aspects the period of July 1, 1971 to June 30, 1974. Air Canada challenged the assessment and was largely successful in that challenge in litigation in the Manitoba Courts.

Morse J. of the Manitoba Queen's Bench, after lengthy reasons, came to the following conclusion:

To summarize, it is my opinion that Air Canada was not liable to tax under the Manitoba *Retail Sales Tax Act* in respect of aircraft, aircraft engines and parts consumed, and services, meals and liquor consumed or supplied in aircraft while in the airspace over the Province of Manitoba, and, accordingly, the decision of the Minister in this case is varied to that extent.

The formal judgment which carried out this conclusion contains the following relevant provisions:

1. THIS COURT DOETH ORDER AND ADJUDGE that the assessment which is the subject of this appeal be reduced and varied—

a) by removing from the assessment all tax purported to be assessed and levied in respect of aircraft, aircraft engines and aircraft parts consumed, and services, meals and liquor consumed or supplied in aircraft while in the airspace over the Province of Manitoba;

b) by computing the value of the portion of any aircraft consumed in Manitoba, and subject to tax in the assessment period, as being the depreciation of that aircraft during that period computed on a straight line basis and multiplied by the proportion that the miles operated by the aircraft in Manitoba in that period bear to the total miles operated by the aircraft in the same period;

c) by removing from the assessment all tax purporting to be assessed and levied in respect of inventory, except that levied in respect of inventory owned by Air Canada in Manitoba after May 1, 1972, after deducting from the amount of the last mentioned inventory the amount of the inventory owned by Air Canada in Manitoba immediately prior to the 1st day of May, 1972;

d) by removing from the assessment all tax purporting to be assessed and levied in respect of the service

pôt modifiée, établie conformément à la Loi et confirmée par le ministre des Finances du Manitoba, au montant de \$1,375,387, intérêts et peines compris, qui couvre sous ses divers aspects la période du 1<sup>er</sup> juillet 1971 au 30 juin 1974. Air Canada a contesté la cotisation et a eu en majeure partie gain de cause devant les cours du Manitoba.

Le juge Morse de la Cour du Banc de la Reine du Manitoba, après de longs motifs, en est venu à la conclusion suivante:

[TRADUCTION] Pour résumer, je suis d'avis qu'Air Canada n'est pas assujettie à la taxe imposée par *The Retail Sales Tax Act* du Manitoba à l'égard des aéronefs, moteurs d'aéronefs et pièces utilisés, et des services, repas et boissons alcooliques fournis ou consommés à bord des aéronefs pendant qu'ils se trouvent dans l'espace aérien au-dessus de la province du Manitoba, et la décision du ministre en l'espèce est modifiée en conséquence.

Le dispositif qui donne effet à cette conclusion est le suivant:

[TRADUCTION] 1. CETTE COUR STATUE que la cotisation qui fait l'objet de cet appel doit être réduite et modifiée—

a) par le retranchement de toutes les taxes que l'on prétend imposer et prélever sur les aéronefs, moteurs d'aéronefs et pièces d'aéronefs consommés, et les services, repas et boissons alcooliques fournis ou consommés à bord des aéronefs pendant qu'ils se trouvent dans l'espace aérien au-dessus de la province du Manitoba;

b) par le calcul de la valeur de la portion de tout aéronef consommée au Manitoba, et assujettie à la taxe pendant la période de cotisation, comme l'amortissement de cet aéronef pendant cette période calculé selon le mode linéaire, et multiplié par le rapport entre le nombre de milles parcourus par l'aéronef au Manitoba pendant cette période et le nombre total de milles parcourus par l'aéronef pendant la même période;

c) par le retranchement de toutes les taxes que l'on prétend imposer et prélever sur le stock, sauf celles prélevées sur le stock dont Air Canada était propriétaire au Manitoba après le 1<sup>er</sup> mai 1972, après avoir déduit de la valeur de ce dernier celle du stock dont Air Canada était propriétaire au Manitoba immédiatement avant le 1<sup>er</sup> mai 1972;

d) par le retranchement de toutes les taxes que l'on prétend imposer et prélever sur les repas ou les bois-

of meals or liquor alleged to have been served or supplied on aircraft which landed or took off from the Airport at the City of Winnipeg during the assessment period;

e) by removing from the assessment all tax purporting to be assessed and levied in relation to the time tables of Air Canada;

f) by removing from the assessment all tax purporting to be assessed and levied in relation to services, cleaning and maintenance of aircraft, janitorial services or laundry services performed outside the Province of Manitoba.

2. AND THIS COURT DOTH FURTHER ORDER AND ADJUDGE that after reducing and varying the assessment in accordance with the terms of this judgment, and computing the tax levied payable by the Appellant in respect of the assessment as varied the Respondent do refund to the Appellant without interest the amount by which the monies paid by the Appellant to the Respondent in relation to the assessment and not repaid to the Appellant exceed the tax payable under the assessment as varied in accordance with this judgment.

By an order of April 1, 1977, Morse J. assessed the tax against Air Canada at a mere \$1,856 and ordered a refund as indicated below. It is not clear what the small tax represented, but it did signify Air Canada's substantial immunity from liability under the Manitoba *Retail Sales Tax Act*. The judgment and order of Morse J. were affirmed by the Manitoba Court of Appeal in reasons delivered by Monnin J.A., but with a variation by ordering the Government of Manitoba to pay interest to Air Canada on a refund of part of the tax which it had paid under protest. By reason of this variation, the refund of \$1,432,181 with interest after judgment, directed by Morse J., was increased by the Court of Appeal to \$1,708,282.63.

On appeal by leave to this Court, two constitutional questions were fixed by an order of Pigeon J. of August 18, 1978, as follows:

1. Is airspace over land territory of the Province of Manitoba "within the Province" so as to permit the Province to tax a corporation in respect of its use of aircraft in such airspace under *The Retail Sales Tax Act*, R.S.M. 1970, Ch. R150.

sons alcooliques que l'on allègue avoir été servis ou fournis à bord d'aéronefs qui ont atterri à l'aéroport de Winnipeg ou en ont décollé pendant la période de cotisation;

e) par le retranchement de toutes les taxes que l'on prétend imposer et prélever sur les horaires d'Air Canada;

f) par le retranchement de toutes les taxes que l'on prétend imposer et prélever sur les services, le nettoyage et l'entretien d'aéronefs, le gardiennage ou les services de buanderie rendus hors de la province du Manitoba.

2. ET CETTE COUR STATUE EN OUTRE qu'après avoir réduit et modifié la cotisation conformément au présent jugement, et calculé les taxes imposées dues par l'appelante à l'égard de la cotisation modifiée, l'intimée doit rembourser à l'appelante sans intérêts le montant par lequel les sommes que l'appelante a payées à l'intimée conformément à la cotisation et qui ne lui ont pas été remboursées, excèdent les taxes dues selon la cotisation modifiée conformément au présent jugement.

Dans une ordonnance en date du 1<sup>er</sup> avril 1977, le juge Morse a fixé à \$1,856 seulement la taxe payable par Air Canada et a ordonné le remboursement indiqué plus loin. Ce que représente cette faible taxe n'est pas clair, mais cela signifie manifestement qu'Air Canada est en majeure partie exemptée de la taxe imposée par *The Retail Sales Tax Act* du Manitoba. La Cour d'appel du Manitoba a confirmé le jugement et l'ordonnance du juge Morse dans des motifs exposés par le juge Monnin, mais avec une modification qui ordonne au gouvernement du Manitoba de payer à Air Canada des intérêts sur le remboursement d'une partie de taxes que celle-ci avait payées sous protêt. Vu cette modification, le remboursement de \$1,432,181 avec intérêts après jugement, ordonné par le juge Morse, a été porté à \$1,708,282.63.

Dans le pourvoi interjeté sur autorisation de cette Cour, deux questions constitutionnelles ont été fixées par une ordonnance du juge Pigeon le 18 août 1978, en ces termes:

1. L'espace aérien au-dessus du territoire de la province du Manitoba est-il «dans les limites de la province» de façon à permettre à la province de taxer une société en vertu de *The Retail Sales Tax Act* R.S.M. 1970, chap. R150, à raison de l'utilisation par elle d'aéronefs dans cet espace aérien?

2. Is it otherwise *intra vires* the Province to so tax a business within the Province.

2. La province a-t-elle autrement le pouvoir de taxer ainsi une société qui fait affaires dans les limites de la province?

The Attorney General of Canada intervened as did the Attorneys General of Quebec, Nova Scotia, New Brunswick, British Columbia, Alberta and Saskatchewan. The appeal was heard in this Court by a Bench of seven Judges on November 7 and 8, 1979, but on December 21, 1979 the Court ordered a rehearing in the following terms:

Le procureur général du Canada est intervenu de même que les procureurs généraux du Québec, de la Nouvelle-Écosse, du Nouveau-Brunswick, de la Colombie-Britannique, de l'Alberta et de la Saskatchewan. Une formation de sept juges de cette Cour a entendu le pourvoi les 7 et 8 novembre 1979, mais le 21 décembre 1979 la Cour a ordonné une nouvelle audition dans les termes suivants:

A rehearing of this appeal is directed before the full Court [of nine] with particular reference to the question as to whether the taxes assessed against the respondent pursuant to the provisions of *The Retail Tax Act*, R.S.M. 1970, c. R150, and in issue in this appeal, constitute indirect taxation and therefore was beyond the power of the Legislature of the Province of Manitoba to impose.

Une nouvelle audition du présent appel est ordonnée devant la Cour siégeant au complet [neuf juges] en vue de considérer spécialement si les impôts en litige prélevés sur l'intimée aux termes de *The Retail Sales Tax Act*, R.S.M. 1970, chap. R150 constituent des impôts indirects et outrepassent donc le pouvoir de la législature de la province du Manitoba.

The rehearing took place on January 23, 1980, and the same interveners participated.

La nouvelle audition a eu lieu le 23 janvier 1980 et les mêmes intervenants y ont participé.

Counsel for the appellant Government of Manitoba dropped any challenge to the award of interest by the Manitoba Court of Appeal and, similarly, abandoned any claim to tax in respect of Air Canada time-tables. At the rehearing, no issue was taken by the appellant with respect to the affirmed order of Morse J. as to meal service. The appeal in this Court was thus reduced to a consideration of the liability of Air Canada for tax in respect of through-flights over the air space above Manitoba and in respect of liquor service to first class and economy passengers during such flights, and in respect of flights that land in Manitoba. Those that land in Manitoba from outside points are flights that involve temporary stopovers pending their continuation to destinations outside the Province. There was no suggestion of tax liability in respect of flights which take off from, *i.e.* originate in Manitoba, for points beyond. Nor are we concerned in this case with Air Canada operations that begin and end in Manitoba; no such operations were put in issue. I would note here that, as stated by the appellant in its factum of the first hearing in this Court, "the tax is imposed only once during the lifetime of an aircraft, or other

L'avocat du gouvernement du Manitoba appellant a abandonné toute contestation de l'attribution d'intérêts par la Cour d'appel du Manitoba de même que toute réclamation de taxes à l'égard des horaires d'Air Canada. A la nouvelle audition, l'appelante n'a pas contesté l'ordonnance confirmée du juge Morse sur le service des repas. Le pourvoi à cette Cour se limite donc à l'examen de l'assujettissement d'Air Canada à la taxe sur les vols qui traversent l'espace aérien au-dessus du Manitoba, sur le service de boissons alcooliques aux passagers de première classe et de classe économique pendant ces vols et sur les vols qui atterrissent au Manitoba. Ces derniers sont des vols en provenance de l'extérieur de la province, qui y font escale avant de poursuivre leur trajet vers des destinations situées à l'extérieur de la province. On n'a pas prétendu qu'il y avait assujettissement à la taxe pour des vols qui décollent du Manitoba, c'est-à-dire qui y ont leur origine, à destination de points situés à l'extérieur de la province. Nous n'avons pas à nous occuper en l'espèce d'activités d'Air Canada qui commencent et se terminent au Manitoba; il n'en est pas allégué. Je note ici que, comme l'a dit l'appelante dans son factum à la

items of property at the time of purchase", this last word taking its meaning as defined in the Act.

Counsel for the appellant conceded that the title, "*Retail Sales Tax Act*" was a misnomer because the Act is not limited to the levy of taxes on retail sales but purports to encompass, in defined circumstances, consumption and use of tangible personal property, whether or not there is an actual retail sale. It also embraces the enjoyment or advantage of services. Prior to May 1, 1972, aircraft in interprovincial and foreign flights through the air space over Manitoba and repair parts for such aircraft were exempted from tax but the exemption was removed by the 1972 amendment and a certain taxing formula was introduced in respect of aircraft engaged in such flights, and I shall come to it shortly.

The general charging section of the Act is s. 3(1) which reads:

3(1) Every purchaser of tangible personal property or a service, except tangible personal property in respect of which tax is payable under subsection (13), shall pay to Her Majesty in right of Manitoba, for the public use of the government, a tax in respect of the consumption thereof, computed at the rate of five per cent of the fair value thereof.

I reproduce also the supporting provisions of s. 3(5) and s. 3(6) which read:

3(5) Every person who consumes within the province tangible personal property acquired by him for resale, or who consumes within the province tangible personal property manufactured, processed, produced, or purchased by him within or without the province shall, for the purpose of this Act be conclusively deemed to have purchased that property at a retail sale in the province.

3(6) Every retail sale to a purchaser in the province by a person who is not resident within the province, or carrying on business within the province, shall be deemed to be a retail sale in the province for the purposes of applying the tax under this section.

It was the contention of the appellant that s. 3(1) is the only charging section and that the provisions respecting the taxing formula applicable to air-

première audition devant cette Cour, [TRADUCTION] «la taxe est prélevée une fois seulement pendant la durée utile d'un aéronef, ou d'autres articles au moment de l'achat», ce dernier terme ayant le sens que lui donne la définition de la Loi.

L'avocat de l'appelante a reconnu que le titre, «*Retail Sales Tax Act*» est inexact parce que la Loi ne limite pas le prélèvement de la taxe aux ventes au détail mais inclut, dans des circonstances précises, la consommation et l'utilisation de biens meubles tangibles qu'il y ait eu ou non réellement vente au détail. Elle comprend également la jouissance et l'avantage de services. Avant le 1<sup>er</sup> mai 1972, les aéronefs, qui effectuaient des vols interprovinciaux et internationaux et traversaient l'espace aérien au-dessus du Manitoba, ainsi que les pièces de rechange pour ces aéronefs, étaient exempts de taxe, mais l'exception a été abrogée par la modification de 1972 et un mode d'imposition, auquel je reviendrai sous peu, a été adopté pour les aéronefs effectuant ces vols.

La disposition générale de la Loi créant la taxe est le par. 3(1) dont voici le texte:

[TRADUCTION] 3(1) Tout acheteur d'un bien meuble tangible ou d'un service, sauf un bien meuble tangible à l'égard duquel une taxe est due en vertu du paragraphe (13), doit verser à Sa Majesté du chef du Manitoba, pour l'usage public du gouvernement, une taxe à la consommation de ce bien, calculée au taux de cinq pour cent de sa juste valeur.

Je reproduis aussi les dispositions complémentaires des par. 3(5) et 3(6) qui se lisent:

[TRADUCTION] 3(5) Toute personne qui consomme dans la province un bien meuble tangible qu'elle a acquis pour le revendre, ou qui y consomme un bien meuble tangible fabriqué, transformé, produit ou acheté par elle dans la province ou à l'extérieur de la province, est, aux fins de la présente loi, réputée l'avoir acheté à l'occasion d'une vente au détail dans la province.

3(6) Toute vente au détail à un acheteur dans la province par une personne qui n'y réside pas ou n'y fait pas affaires, est réputée une vente au détail dans la province aux fins de l'application de la taxe en vertu du présent article.

L'appelante soutient que le par. 3(1) est la seule disposition taxatrice et que les dispositions relatives au mode d'imposition applicable aux aéronefs



craft, found in s. 4(6), do not amount to a separate charging section. I shall come back to this later, but it will be convenient to reproduce s. 4(6) at this point and, as well, s. 4(7):

4(6) Notwithstanding section 3, where an aircraft is, in the opinion of the minister, operated both within and without the province for the purposes of trade, the minister may estimate the proportion that the number of miles the aircraft is operated in Manitoba bears to the total number of miles the aircraft is operated and may, for the purposes of this Act, fix the value of the aircraft, and the repair parts and services therefor, as that part of the value thereof that bears the same proportion to the total value thereof as the proportion estimated above; and tax is payable on that part of the value of the aircraft and the repair parts and services therefor so fixed.

4(7) Notwithstanding section 3, no tax is payable on the purchase of used tangible personal property other than

- (a) a snowmobile; or
- (b) an aircraft; or
- (c) a vehicle required to be registered under The Highway Traffic Act;

purchased by one individual from another individual where the transaction is not, in the opinion of the minister, a commercial transaction.

What gives substance to s. 3(1) is a complex of definitions. "Purchaser" is defined in s. 2(1)(i) in these terms:

2(1)(i) "purchaser" means any person who

- (i) purchases, acquires, or leases tangible personal property at a retail sale in the province; or
- (ii) commands or receives a service at a retail sale in the province; or
- (iii) in the case of a person residing or ordinarily resident or carrying on business or intending to carry on business in the province, brings into the province, or causes to be brought into the province, or receives delivery in the province, of tangible personal property acquired by him outside the province; or
- (iv) uses tangible personal property manufactured by him inside or outside the province;

for his own consumption or for consumption by other persons at his expense or on behalf of, or as agent for a principal who desires to purchase, acquire, or lease such property, or command or receive such service,

au par. 4(6) ne créent pas une taxe distincte. Je reviendrai sur ce point plus loin, mais il convient de reproduire maintenant le par. 4(6) de même que le par. 4(7):

[TRADUCTION] 4(6) Nonobstant l'article 3, lorsqu'un aéronef est, de l'avis du ministre, exploité tant dans la province qu'à l'extérieur de celle-ci à des fins commerciales, le ministre peut évaluer le rapport qui existe entre le nombre de milles parcourus par l'aéronef au Manitoba et le nombre total de milles parcourus par l'aéronef, et peut, aux fins de la présente Loi, fixer la valeur de l'aéronef, de ses pièces de rechange et des services y afférents, à la partie de leur valeur qui présente le même rapport avec leur valeur totale que celui obtenu par l'évaluation qui précède, et la taxe est due sur la partie de la valeur de l'aéronef, des pièces de rechange et des services y afférents ainsi fixée.

4(7) Nonobstant l'article 3, aucune taxe n'est due sur l'achat d'un bien meuble tangible d'occasion autre que

- a) une motoneige; ou
- b) un aéronef; ou
- c) un véhicule qui doit être immatriculé conformément à The Highway Traffic Act;

acheté par une personne à une autre lorsque l'opération n'est pas, de l'avis, du ministre, de nature commerciale.

Un ensemble de définitions étaye le par. 3(1). «Acheteur» est défini à l'al. 2(1)i) en ces termes:

[TRADUCTION] 2(1)i) «acheteur» désigne une personne qui

- (i) achète, acquiert ou loue un bien meuble tangible à l'occasion d'une vente au détail dans la province; ou
- (ii) commande ou reçoit un service à l'occasion d'une vente au détail dans la province; ou
- (iii) dans le cas d'une personne qui réside ou qui réside habituellement ou qui fait affaires ou se propose de faire affaires dans la province, apporte ou fait apporter dans la province, ou prend livraison dans la province, d'un bien meuble tangible qu'elle a acheté hors de la province; ou
- (iv) utilise un bien meuble tangible qu'elle a fabriqué dans la province ou à l'extérieur de celle-ci;

pour sa propre consommation ou pour la consommation d'autres personnes à ses frais ou pour le compte d'un commettant qui désire acheter, acquérir ou louer ce bien, ou commander ou recevoir ce service, pour la

for consumption by such principal or by other persons at his expense;

The definition of "consumption" is in s. 2(1)(b) and it reads:

2(1)(b) "consumption" includes

- (i) the consumption or use of tangible personal property;
- (ii) the incorporation of tangible personal property into real property including tangible personal property manufactured by the purchaser or further processed or otherwise improved by him for the purpose of incorporating it into real property; and
- (iii) the receiving of the benefit, enjoyment, assistance or advantage of a service;

"Tangible personal property" is defined in s. 2(1)(p) and "use" is defined in s. 2(1)(r). The definitions are as follows:

2(1)(p) "tangible personal property" means personal property that can be seen, weighed, measured, felt, or touched, or that is in any other way perceptible to the senses;

(r) "use" includes storage and the exercise of any right or power over tangible personal property incidental to the ownership of that property;

Also relevant is the definition of "service" in s. 2(1)(n) and it reads:

2(1)(n) "service" means the provision of an accommodation or a facility, or the discharge of a function, falling within any of the classes of accommodation, facilities, or functions, mentioned in section 5, where they are provided or discharged by a seller for the benefit, enjoyment, assistance, or advantage of a person other than the seller on the order and at the expense of a purchaser;

It will be noticed that s. 3(1) excepts the tax payable under s. 3(13), and it appears to me that it is difficult to escape the conclusion that s. 3(13), dealing with a tax on liquor, is a special charging section in respect of that commodity. Section 3(13) reads:

3(13) Every purchaser of liquor, as defined in The Liquor Control Act, other than beer, as defined in that

consommation par ce commettant ou par d'autres personnes aux frais de celui-ci;

La définition de «consommation» se trouve à l'al. 2(1)b):

[TRADUCTION] 2(1)b) «consommation» comprend

- (i) la consommation ou l'utilisation d'un bien meuble tangible;
- (ii) l'incorporation d'un bien meuble tangible dans un bien immeuble, y compris un bien meuble tangible fabriqué par l'acheteur ou que ce dernier a transformé ou amélioré de toute autre façon afin de l'incorporer dans un bien immeuble, et
- (iii) le bénéfice, la jouissance, l'assistance ou l'avantage d'un service;

«Bien meuble tangible» est défini à l'al. 2(1)p) et «utilisation» à l'al. 2(1)r). Voici ces définitions:

[TRADUCTION]

2(1)p) «bien meuble tangible» désigne un bien meuble qui peut être vu, pesé, mesuré, perçu ou touché, ou qui est de toute autre façon perceptible par les sens;

r) «utilisation» comprend l'entreposage et l'exercice sur un bien meuble tangible de tout droit ou pouvoir qui est rattaché à la propriété de ce bien;

La définition de «service» à l'al. 2(1)n) est aussi pertinente:

[TRADUCTION]

2(1)n) «service» désigne la fourniture d'un avantage ou d'une installation, ou l'exécution d'une tâche, qui tombe dans une des catégories d'avantages, d'installations ou de tâches mentionnées à l'article 5, lorsqu'ils sont fournis ou exécutés par un vendeur pour le bénéfice, la jouissance, l'assistance ou l'avantage d'une personne autre que le vendeur sur l'ordre et aux frais d'un acheteur;

Il faut noter que le par. 3(1) exclut la taxe qui est due en vertu du par. 3(13) et il me paraît difficile de ne pas conclure que le par. 3(13), qui vise une taxe sur les boissons alcooliques, crée une taxe distincte sur ce produit. Voici le par. 3(13):

[TRADUCTION] 3(13) Tout acheteur de boissons alcooliques, définies dans The Liquor Control Act, autres que

Act and manufactured in Canada, shall pay to Her Majesty in right of Manitoba for the public use of the government a tax in respect of the consumption thereof, computed at the rate of ten per cent of the fair value thereof.

Air Canada has offices in Manitoba and also has maintenance and service facilities for its aircraft which land there or take off from there, and it was contended that, if the tax that is imposed is a tax *in personam*, then Air Canada is liable to pay it, in respect of overflights and in respect of aircraft that land in Manitoba, and also in respect of aircraft parts which are found in Air Canada's facilities in Manitoba, unless the tax is indirect.

This submission involves, initially, the construction of Manitoba's taxing statute as it applies to Air Canada and, indeed, to other air carriers, foreign and domestic which have places of business in Manitoba and which fly through or into and then out of the Province. There is involved, secondly, the constitutional question, posed by the order of Pigeon J., in the light of Manitoba's assertion that it has, in any event, legislative jurisdiction over the air space above the Province and may thus tax upon the entry of aircraft into that air space. The evidence discloses that Air Canada aircraft on overflights fly at an altitude of at least 31,000 feet, that liquor is served on such overflights but not when aircraft land in Manitoba, and not when taking off until cruising altitude is reached.

#### Construction of the Taxing Statute

In my opinion, s. 4(6) of *The Retail Sales Tax Act* is as much a charging section, relating particularly to aircraft, repair parts and services therefor, as is s. 3(1) in its generality; but, it is obvious that if the calculation of the tax on the formula prescribed by s. 4(6) is merely the measure applied to quantify a tax *in personam*, then s. 4(6) must draw in the reference in s. 3(1) to the words "every purchaser of tangible personal property or a service . . . shall pay a tax in respect of the consumption thereof . . .". If this were not so, we would be dealing generally with a personal tax but in the case of aircraft, repair parts and services therefor with a tax on property and services. I do not think,

de la bière, définie dans ladite Loi et fabriquée au Canada, doit verser à Sa Majesté du chef du Manitoba, pour l'usage public du gouvernement, une taxe à la consommation de ces boissons, calculée au taux de dix pour cent de leur juste valeur.

Air Canada a des bureaux au Manitoba de même que des installations d'entretien et de service pour ses aéronefs qui y atterrissent ou en décollent, et on soutient que, si la taxe en cause est une taxe *in personam*, Air Canada y est assujettie à l'égard des vols sans escale et des aéronefs qui atterrissent au Manitoba et aussi des pièces d'aéronefs qui se trouvent dans les installations d'Air Canada au Manitoba, à moins que la taxe ne soit indirecte.

Cette prétention implique d'abord l'interprétation de la loi fiscale du Manitoba dans son application à Air Canada et, bien sûr, aux autres transporteurs aériens, étrangers et nationaux, qui ont des places d'affaires au Manitoba et qui survolent la province ou y font escale. Elle implique ensuite l'examen de la question constitutionnelle, posée par l'ordonnance du juge Pigeon, à la lumière de l'assertion du Manitoba qu'il a, de toute façon, compétence législative sur l'espace aérien au-dessus de lui et qu'il peut donc imposer une taxe à l'égard des aéronefs qui y entrent. La preuve révèle que les aéronefs d'Air Canada survolent la province à une altitude d'au moins 31,000 pieds, que des boissons alcooliques sont servies à bord de ces vols sans escale mais non quand l'aéronef atterrit au Manitoba, ni quand il en décolle jusqu'à ce que l'altitude de croisière soit atteinte.

#### L'interprétation de la loi fiscale

A mon avis, le par. 4(6) de *The Retail Sales Tax Act* crée tout autant une taxe, qui vise spécialement les aéronefs, les pièces de rechange et les services y afférents, que le fait le par. 3(1) en général; mais il est évident que si le calcul de la taxe selon la formule prescrite par le par. 4(6) n'est que la mesure utilisée pour évaluer une taxe *in personam*, le par. 4(6) doit comprendre par renvoi les termes du par. 3(1) «tout acheteur d'un bien meuble tangible ou d'un service . . . doit verser . . . une taxe à la consommation de ce bien . . .». Si ce n'était pas le cas, il s'agirait en somme d'une taxe personnelle, mais dans le cas d'aéronefs, de leurs pièces de rechange et des services y affé-

having regard to the terms of the Act, that such a distinction should be made, and hence I proceed on the basis of the tax being a personal tax under both the general charging s. 3(1) and under the particular related charging s. 4(6). This, however, raises the question whether the provincial tax, if a direct tax, may be imposed upon a "person" like Air Canada (which carries on business in many places in Canada and abroad) and whether in this case the tax is simply measured by extraprovincial considerations. *Bank of Toronto v. Lambe*<sup>2</sup> is said to support this and I shall return to that case later.

Whether the taxing statute has proceeded on this basis depends, of course, on its terms and on their construction. In the present case, the Government of Manitoba purports to treat Air Canada as a "purchaser" by reason of being an entity engaged in business in the Province. The only definition provisions relied on by the appellant and, indeed, the only ones that could be relied on are those found in subclause (iii) of s. 2(1)(i) and s. 3(5) and it will be useful to reproduce them again:

2(1)(i) "purchaser" means any person who

(iii) in the case of a person residing or ordinarily resident or carrying on business or intending to carry on business in the province, brings into the province, or causes to be brought into the province, or receives delivery in the province, of tangible personal property acquired by him outside the province;

for his own consumption or for consumption by other persons at his expense or on behalf of, or as agent for a principal who desires to purchase, acquire, or lease such property, or command or receive such service, for consumption by such principal or by other persons at his expense;

3(5) Every person who consumes within the province tangible personal property acquired by him for resale, or who consumes within the province tangible personal property manufactured, processed, produced, or pur-

rents, il s'agirait d'une taxe sur les biens et services. Je ne crois pas, compte tenu du texte de la Loi, qu'il faille faire cette distinction et je considère qu'il s'agit d'une taxe personnelle tant en vertu de la disposition générale du par. 3(1) que de la disposition connexe spéciale du par. 4(6). Cela soulève cependant la question de savoir si la taxe provinciale, si elle est directe, peut frapper une «personne» comme Air Canada (qui fait affaires à plusieurs endroits au Canada-et-à l'étranger) et si, en l'espèce, elle est simplement calculée en tenant compte d'éléments extra-provinciaux. On prétend que l'arrêt *Banque de Toronto c. Lambe*<sup>2</sup> appuie cette proposition. J'y reviendrai plus loin.

La question de savoir si la loi fiscale part de ce fondement dépend évidemment de ses termes et de leur interprétation. Dans le présent pourvoi, le gouvernement du Manitoba prétend considérer Air Canada comme un «acheteur» parce que c'est une entité faisant affaires dans la province. Les seules définitions sur lesquelles l'appelante se fonde, d'ailleurs les seules sur lesquelles elle pouvait le faire, sont celles qui se trouvent au sous-al. 2(1)i(iii) et au par. 3(5) qu'il convient de citer de nouveau:

[TRADUCTION] 2(1)i) «acheteur» désigne une personne qui

(iii) dans le cas d'une personne qui réside ou qui réside habituellement ou qui fait affaires ou se propose de faire affaires dans la province, apporte ou fait apporter dans la province, ou prend livraison dans la province, d'un bien meuble tangible qu'elle a acheté hors de la province;

pour sa propre consommation ou pour la consommation d'autres personnes à ses frais ou pour le compte d'un commettant qui désire acheter, acquérir ou louer ce bien, ou commander ou recevoir ce service, pour la consommation par ce commettant ou par d'autres personnes aux frais de celui-ci;

3(5) Toute personne qui consomme dans la province un bien meuble tangible qu'elle a acquis pour le revendre, ou qui y consomme un bien meuble tangible fabriqué, transformé, produit ou acheté par elle dans la province

<sup>2</sup> (1887), 12 App. Cas. 575.

<sup>2</sup> (1887), 12 App. Cas. 575.

chased by him within or without the province shall, for the purpose of this Act be conclusively deemed to have purchased that property at a retail sale in the province.

I question whether, under these provisions, the statute captures overflights. There is no express language in them that does so, and their entire tenor suggests that they envisage that tangible personal property and services under subclause (iii) of s. 2 (1)(i) and ss. 3(1) and 4(6) will come to rest or be performed, as the case may be, on Manitoba *terra firma*. Moreover, I cannot appreciate how Air Canada, as a person in Manitoba, can be said to bring into the Province or cause to be brought into the Province any aircraft, repair parts and services on overflights which originate outside of Manitoba, either in another part of Canada or in a foreign country and which do not depend on any action of Air Canada in Manitoba but rather on action taken by it as a resident or person doing business elsewhere. It may be that if an aircraft and aircraft parts are landed in Manitoba, Air Canada may be said to have "received delivery" in the Province, within subclause (iii) of s. 2(1)(i), but this is a matter to which I will come later in these reasons.

In my view of Manitoba's taxing statute, although the tax that it imposes is *in personam*, it is exacted upon the bringing of tangible personal property into the Province. If this is not shown, then the statute itself precludes the exaction of the tax even if Air Canada has a presence in Manitoba. The question whether overflights fall within the statute was, however, contested not on the issue of construction which I have just canvassed, but on the larger question whether the mere entry into the air space over Manitoba was enough to bring Air Canada under tax liability in respect of aircraft, repair parts and services used and given on such overflights.

#### Overflights: The Claim of Jurisdiction in the Air Space

Manitoba's claim to tax under its statute is, as I have already noted, based on the contentions that (1) it has legislative jurisdiction in the air space

ou à l'extérieur de la province, est, aux fins de la présente loi, réputée l'avoir acheté à l'occasion d'une vente au détail dans la province.

Je doute que ces dispositions de la Loi englobent les vols sans escale. Elles n'en parlent pas expressément, et toute leur teneur laisse à entendre que les biens meubles tangibles et les services dont traitent le sous-al. 2(1)i(iii) et les par. 3(1) et 4(6) se situeront ou seront exécutés, selon le cas, sur la terre ferme du Manitoba. De plus, je ne peux voir comment l'on peut dire qu'Air Canada, à titre de personne au Manitoba, apporte ou fait apporter dans la province des aéronefs, pièces de rechange ou services à l'occasion des vols sans escale dont le point de départ est à l'extérieur de la province, dans une autre partie du Canada ou dans un pays étranger. Air Canada ne fait rien au Manitoba à leur égard mais agit plutôt en tant que personne qui réside ou fait affaires ailleurs. Il est possible que si un aéronef atterrit au Manitoba ou que des pièces d'aéronefs y sont débarquées, on puisse dire qu'Air Canada en «prend livraison» dans la province, au sens du sous-al. 2(1)i(iii), mais je reviendrai à cette question plus loin.

Selon mon interprétation de la loi fiscale manitobaine, bien que la taxe qu'elle impose soit une taxe *in personam*, elle est prélevée à l'occasion de l'entrée de biens meubles tangibles dans la province. Si ceci n'est pas établi, alors la loi elle-même exclut le prélèvement de la taxe même si Air Canada a une présence au Manitoba. Le débat sur la question de savoir si les vols sans escale relèvent de la loi n'a cependant pas porté sur le problème d'interprétation qui vient d'être examiné, mais sur la question plus large de savoir si le simple fait d'entrer dans l'espace aérien au-dessus du Manitoba suffisait à assujettir Air Canada à la taxe sur les aéronefs, les pièces de rechange et les services utilisés et rendus à l'occasion de ces vols sans escale.

#### Les vols sans escale: la revendication de compétence sur l'espace aérien

Pour appuyer la taxation en vertu de sa loi, le Manitoba fait valoir, comme je l'ai déjà dit, (1) qu'il a compétence législative sur l'espace aérien

above it and (2) upon entry of Air Canada aircraft into that air space, that tangible personalty is sufficiently within the Province for tax purposes. In the view that I take of this case, I find it unnecessary to explore the extent to which a Province has legislative jurisdiction in the air space *per se*. Here the claim to jurisdiction is made without limitation, but that is not the reason for not embarking upon an inquiry into the extent and nature of the jurisdiction under s. 92 of the *British North America Act*. Such an inquiry would lead much beyond the compass of the facts in the present case and would necessarily involve considerations of federal authority if the air space *ad infinitum* is to be the focus of inquiry. It is enough here to limit an issue arising in such an uncharted field to the facts out of which it arises and to the statute under which it is pursued.

I am prepared, on this view, to assume that the Province has some legislative jurisdiction in the air space above it so that the pivotal question is whether Air Canada aircraft, engaged in overflights are "within the Province", as this quoted phrase is used in s. 92(2) which empowers a Province to impose "direct taxation within the Province in order to the raising of a revenue for provincial purposes".

Merely going through the air space over Manitoba does not give the aircraft a *situs* there to support a tax which constitutionally must be "within the Province". In the case of aircraft operations, there must be a substantial, at least more than a nominal, presence in the Province to provide a basis for imposing a tax in respect of the entry of aircraft into the Province.

There is a pertinent observation by Jackson J. in a concurring judgment in *Northwest Airlines, Inc. v. Minnesota*<sup>3</sup> to which I wish to refer. He said this, at p. 304:

Certainly today flight over a state either casually or on regular routes and schedules confers no jurisdiction to tax. Earlier ideas of a state's sovereignty over the air above it might argue for such a right to tax, but it is one

au-dessus de lui et (2) que, lorsqu'un aéronef d'Air Canada y pénètre, ce bien meuble tangible se trouve suffisamment dans les limites de la province pour y être imposé. Vu ma conclusion en l'espèce, j'estime inutile d'explorer l'étendue de la compétence législative d'une province sur l'espace aérien en soi. Ici, la compétence revendiquée est sans limite, mais ce n'est pas ce qui bloque une analyse de l'étendue et de la nature de la compétence en vertu de l'art. 92 de l'*Acte de l'Amérique du Nord britannique*. Pareille analyse nous entraînerait bien au-delà du champ des faits de l'espèce et impliquerait nécessairement des considérations sur le pouvoir fédéral si l'espace aérien illimité doit en être l'objet. Il suffit ici de restreindre le point litigieux qui se soulève dans ce domaine inexploré aux faits dont il découle et à la loi en vertu de laquelle les procédures ont été intentées.

Par conséquent, je suis prêt à présumer que la province a une compétence législative sur l'espace aérien au-dessus de son territoire de sorte que la question cruciale devient celle de savoir si, à l'occasion de vols sans escale, les aéronefs d'Air Canada sont «dans les limites de la province», au sens où on utilise cette expression au par. 92(2) qui autorise une province à imposer une «taxation directe dans les limites de la Province, en vue de prélever un revenu pour des objets provinciaux».

Le seul fait de traverser l'espace aérien au-dessus du Manitoba n'y situe pas les aéronefs aux fins d'appuyer une taxe qui de par la constitution doit être «dans les limites de la province». Dans le cas de l'exploitation d'aéronefs, il doit y avoir une présence importante, du moins plus que nominale, dans la province pour fournir un fondement à l'imposition d'une taxe à l'égard de l'entrée d'aéronefs dans la province.

Dans l'affaire *Northwest Airlines, Inc. v. Minnesota*<sup>3</sup>, le juge Jackson fait une remarque pertinente dans son opinion au même effet que celle de la majorité, et je veux m'y reporter. Il dit à la p. 304:

[TRADUCTION] Assurément, de nos jours, le survol d'un état, soit occasionnellement, soit selon des routes et horaires réguliers, ne lui confère pas de pouvoir de taxation. Les conceptions antérieures de la souveraineté

<sup>3</sup> (1943), 322 U.S. 292.

<sup>3</sup> (1943), 322 U.S. 292.

of those cases where legal philosophy has to take account of the fact that the world does move.

Does the act of landing within a state, even regularly and on schedule, confer jurisdiction to tax? Undoubtedly a plane, like any other article of personal property, could land or remain within a state in such a way as to become a part of the property within the state. But when a plane lands to receive and discharge passengers, to undergo servicing or repairs, or to await a convenient departing schedule, it does not in my opinion lose its character as a plane in transit. Long ago this Court held that the landing of a ship within the ports of a state for similar purposes did not confer jurisdiction to tax. *Hays v. Pacific Mail S. S. Co.*, 17 How. 596; *St. Louis v. Ferry Co.*, 11 Wall. 423; *Morgan v. Parham*, 16 Wall. 471; cf. *Ayer & Lord Tie Co. v. Kentucky*, 202 U.S. 409. I cannot consider that to alight out of the skies onto a landing field and take off again into the air confers any greater taxing jurisdiction on a state than for a ship for the same purposes to come alongside a wharf on the water and get under way again.

The appellant relied on this case and also on *Braniff Airways Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*<sup>4</sup> in support of its contentions that it may properly tax aircraft which enter air space above it. In my opinion, these cases do not assist the appellant's contention. They turn on considerations that are not relevant to the present case and on constitutional provisions that have no application to the position asserted by Manitoba. The *Northwest Airlines* case concerned a Minnesota personal property tax which was held to be leviable against a Minnesota corporation having its principal place of business in that State, in respect of its entire fleet of airplanes, all of which were registered with the federal Civil Aeronautics Authority in a city in the State as the home port. Although the fleet operated in interstate commerce, none of the airplanes was continuously out of the State during the taxation year, and it was held that, absent restricting federal legislation, it was open to the State of the domicile, the home State, to impose the tax without violating either the federal commerce clause or the due process clause of the Constitution. No question of

d'un état sur son espace aérien pouvaient militer en faveur de pareil droit, mais c'est ici un cas où la philosophie du droit doit tenir compte de l'évolution du monde.

Le fait d'atterrir dans un état, même régulièrement et conformément à un horaire, emporte-t-il pouvoir de taxation? Sans doute, un avion, comme tout bien meuble, pourrait atterrir ou demeurer dans un état de façon à devenir partie des biens situés dans cet état. Mais quand un avion atterrit pour embarquer ou débarquer des passagers, pour entretien ou réparations ou en attente d'une heure de départ commode, il ne perd pas, selon moi, son caractère d'avion en transit. Cette Cour a décidé il y a longtemps que le mouillage d'un navire dans les ports d'un état à des fins analogues n'emporte pas pouvoir de taxation. *Hays v. Pacific Mail S.S. Co.*, 17 How. 596; *St. Louis v. Ferry Co.*, 11 Wall. 423; *Morgan v. Parham*, 16 Wall. 471; cf. *Ayer & Lord Tie Co. v. Kentucky*, 202 U.S. 409. Je ne peux admettre que se poser sur un terrain d'atterrissage et en décoller ensuite confère à un état un pouvoir de taxation plus étendu que celui qu'il a à l'égard d'un navire qui, aux mêmes fins, se range le long d'un quai puis en repart.

L'appelante invoque cette affaire ainsi que *Braniff Airways Inc. v. Nebraska State Board of Equalization and Assessment*<sup>4</sup>, pour appuyer la prétention qu'elle peut à bon droit taxer des aéronefs qui entrent dans l'espace aérien au-dessus de son territoire. A mon avis, ces décisions ne servent pas la cause de l'appelante. Elles résultent de considérations qui ne sont pas pertinentes en l'espèce et de dispositions constitutionnelles inapplicables à la position défendue par le Manitoba. L'affaire *Northwest Airlines* porte sur une taxe sur les biens meubles au Minnesota que l'on a jugée applicable à l'entière flotte d'avions d'une société qui y avait sa principale place d'affaires; pour tous les avions, une ville de l'État était le port d'attache enregistré auprès de la Civil Aeronautics Authority. Bien que la flotte ait été exploitée pour le commerce inter-états, aucun avion ne se trouvait continuellement hors de l'État pendant l'année d'imposition, et l'on a décidé qu'en l'absence d'une loi fédérale l'interdisant, l'État du domicile, celui du port d'attache, peut imposer la taxe sans violer la clause de la Constitution sur le commerce fédéral ni celle sur l'application régulière de la loi. La

<sup>4</sup> (1953), 347 U.S. 590.

<sup>4</sup> (1953), 347 U.S. 590.