

A-470-79

A-470-79

The Queen (Appellant)

v.

Coopers & Lybrand Limited, agent for Mercantile Bank of Canada and Receiver and Manager of Venus Electric Limited (Respondent)

Court of Appeal, Urie and Ryan JJ. and Kelly D.J.—Toronto, April 21; Ottawa July 14, 1980.

Income tax — Withholding tax from salaries paid — Respondent, receiver and manager caused net salaries of employees of company in receivership to be paid — Amounts deductible for income tax were not remitted to Department of National Revenue — Appeal from Trial Judge's decision that respondent was not the person required to remit amount of withholding tax as respondent acted as agent only — Whether respondent is liable for amounts required to be deducted pursuant to s. 153 of the Income Tax Act — Appeal allowed — Income Tax Act, R.S.C. 1952, c. 148 as amended by S.C. 1970-71-72, c. 63, ss. 153(1)(a), 227(8)(a),(b).

The respondent was appointed as receiver and manager of Venus Electric Limited. It decided that the operation of the property should continue, and that for this purpose the goodwill of the employees was essential. Employees of Venus received cheques for the final pay period equal to their gross earnings less deductions, one of which was for income tax. The cheques were accompanied by information slips showing their gross earnings, authorized deductions, and net amount, so that it was reasonable for employees to assume that they were receiving wages. The respondent did not inform employees that the amounts received were gratuitous goodwill gestures. The amounts calculated to be deductible for income tax for the final pay period were not remitted to the Department of National Revenue. The issue is whether the respondent is liable for the amounts allegedly withheld on account of income tax. This is an appeal from the Trial Judge's decision that the respondent acted as an agent only.

Held, the appeal is allowed. If the respondent has any liability to the Crown, it must be under section 153(1) of the *Income Tax Act*. Three requirements must be met in order that liability may exist: payments to employees must have been made; such payments must have been with respect to wages or salaries due to the employees; and, the person sought to be held liable must have made such payments. Firstly, the persons to whom payments were made were employees. It is not necessary that there exist between the recipient and the payor an employee/employer relationship. Secondly, the only inference that can be drawn from the facts is that the payments made were wages. Thirdly, the respondent submits that as receiver and manager, it was acting on behalf of others, and that under the debenture it was the agent of Venus, and incurred no personal liability. The respondent solely on its own judgment

La Reine (Appelante)

c.

Coopers & Lybrand Limited, à titre de mandataire de La Banque Mercantile du Canada et de séquestre-gérant de Venus Electric Limited (Intimée)

Cour d'appel, les juges Urie et Ryan et le juge suppléant Kelly—Toronto, 21 avril; Ottawa, 14 juillet 1980.

Impôt sur le revenu — Retenue sur les salaires versés, au titre de l'impôt sur le revenu — L'intimée, séquestre-gérant de la compagnie mise sous séquestre, a fait verser aux employés leur salaire net — Les montants déductibles au titre de l'impôt sur le revenu n'ont pas été remis au ministère du Revenu national — Appel a été interjeté contre la décision du juge de première instance au motif que l'intimée n'était pas requise de remettre les montants retenus au titre de l'impôt sur le revenu car l'intimée agissait seulement à titre de mandataire — Il échet d'examiner si l'intimée était responsable des montants à déduire, conformément à l'art. 153 de la Loi de l'impôt sur le revenu — Appel accueilli — Loi de l'impôt sur le revenu, S.R.C. 1952, c. 148 modifiée par S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 153(1)a), 227(8)a),b).

L'intimée, nommée séquestre-gérant de Venus Electric Limited, a décidé que, pour continuer l'exploitation de la compagnie, la bonne volonté des employés était essentielle. Pour leur dernière période de paie, ces employés reçurent des chèques d'un montant égal à leur salaire brut moins les retenues, dont celle faite au titre de l'impôt sur le revenu. A chaque chèque était joint un bordereau indiquant le salaire brut, les retenues autorisées, et le montant net, de telle sorte qu'il était raisonnable que les employés présumant qu'il s'agissait de salaires. L'intimée n'a jamais informé les employés que les sommes reçues étaient des libéralités. Les montants retenus, au titre de l'impôt sur le revenu, pour la dernière période de paie n'ont jamais été remis au ministère du Revenu national. Le litige consiste à savoir si l'intimée est responsable des montants prétendument retenus au titre de l'impôt sur le revenu. Le présent appel a été interjeté contre le jugement du juge de première instance décidant que l'intimée a agi exclusivement à titre de mandataire.

Arrêt: l'appel est accueilli. Si l'intimée a quelque responsabilité envers la Couronne, cette responsabilité découlerait de l'article 153(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. La responsabilité n'est encourue qu'à trois conditions: le versement doit avoir eu lieu; il doit s'agir de traitements ou salaires dus aux employés; la personne à laquelle la responsabilité est imputée doit être la même que celle qui a fait le versement. Tout d'abord, les bénéficiaires des versements étaient des employés. L'application de la Loi n'est pas assujettie à l'existence d'une relation d'employeur à employé entre le payeur et le bénéficiaire. Deuxièmement, la seule conclusion qu'on puisse tirer des faits, c'est que les versements effectués étaient des salaires. Troisièmement, l'intimée soutient qu'en sa qualité de séquestre-gérant, elle a agi pour le compte d'autrui; et qu'aux termes de l'obligation, elle était un mandataire de Venus et n'encourait

initiated the steps which resulted in making payment to each employee of an amount equal to the amount of his or her earnings actually due. The respondent was the person paying wages to employees and consequently comes within section 153. With respect to the quantum of the respondent's liability, section 227 deals with the failure to deduct and the failure to remit the amount deducted. If the person paying fails to deduct, his failure has no effect on the liability of the employee for income tax as the taxing authority will recover from the employee the full amount of the income tax; the only liability incurred by the person paying the salary or wage is a penalty calculated as a percentage of the amount he has failed to deduct. If a deduction is actually made and the amount deducted not fully remitted, the person making the deduction becomes liable to the collector for the amount the employee is deemed to have received as his salary and credit is given to the employée on account of income tax and for an amount equal to the amount deducted. The tax returns for the period up to and including the final pay period, prepared by the respondent, if they stood alone, would lead to the conclusion that the income tax relevant to the earnings of the final pay period had been physically deducted and retained for transmission to the Receiver General. However, the amount of money provided by the debenture holder to the respondent for payment to the employees was the net amount which the employees would have received for the final pay period. The respondent's default was in not making deductions for income tax rather than in failing to remit any amount actually deducted. Accordingly, its liability is under section 227(8), that is, 10% of the amount it failed to deduct.

In re Manchester and Milford Railway Co. Ex parte Cambrian Railway Co. (1880) 14 Ch. D. 645, referred to.
In re B. Johnson & Co. (Builders) Ltd. [1955] 1 Ch. 634, referred to.

APPEAL.

COUNSEL:

J. R. Power, Q.C. and *P. Barnard* for appellant.
T. A. Sweeney for respondent.

SOLICITORS:

Deputy Attorney General of Canada for appellant.
Borden & Elliot, Toronto, for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

KELLY D.J.: The issue in this action is whether the respondent is liable for the amounts required to be deducted, pursuant to section 153 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148 as amended, for income tax, from the wages and salaries of employees of Venus Electric Limited (Venus) for the pay period ended 24th September 1976 (the

aucune responsabilité personnelle. L'intimée a pris, de son propre chef, des mesures pour que chaque employé touche un montant égal à son salaire échu. L'intimée est bien la personne qui a versé des salaires aux employés; elle tombe donc dans le domaine d'application de l'article 153. En ce qui concerne le montant de la responsabilité de l'intimée, l'article 227 examine le défaut de retenue et le défaut de remise des sommes retenues. Si la personne versant les salaires n'opère pas les retenues, ce défaut n'a aucun effet sur la responsabilité de l'employé en matière d'impôt sur le revenu, dont le montant sera recouvré en entier par les autorités fiscales auprès de cet employé; la personne ayant versé les traitements ou salaires est seulement passible d'une pénalité égale à un pourcentage du montant qu'elle n'a pas retenu. Si elle a fait des retenues sans les verser entièrement, la personne qui a opéré ces retenues est responsable envers le percepteur du montant que l'employé est censé avoir reçu comme salaires, et cet employé est crédité, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un montant égal aux retenues. Prises isolément, les formules établies par l'intimée pour la période allant jusqu'à la dernière paie inclusivement indiqueraient que l'impôt sur le revenu relatif aux salaires de la dernière période de paie a été retenu aux fins de remise au receveur général. Cependant, les sommes fournies par les obligataires à l'intimée aux fins de paiement aux employés représentaient les salaires nets que les employés auraient touchés pour la dernière période de paie. Il y a eu, de la part de l'intimée, défaut de retenue aux fins d'impôt sur le revenu, et non défaut de remise de sommes effectivement retenues. En conséquence, elle est tenue responsable par application de l'article 227(8), sa responsabilité étant limitée à 10 p. 100 du montant qu'elle aurait dû retenir.

Arrêts mentionnés: *In re Manchester and Milford Railway Co. Ex parte Cambrian Railway Co.* (1880) 14 Ch. D. 645; *In re B. Johnson & Co. (Builders) Ltd.* [1955] 1 Ch. 634.

f APPEL.

AVOCATS:

J. R. Power, c.r. et *P. Barnard* pour l'appelante.
T. A. Sweeney pour l'intimée.

g

PROCUREURS:

Le sous-procureur général du Canada pour l'appelante.
Borden & Elliot, Toronto, pour l'intimée.

h

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

i

LE JUGE SUPPLÉANT KELLY: Il échet d'examiner en l'espèce si l'intimée est tenue au montant des retenues prévues par l'article 153 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, c. 148 modifié, sur les traitements et salaires des employés de Venus Electric Limited (Venus) pour la période de paie qui prit fin le 24 septembre 1976 (la dernière

j

final pay period). The Trial Judge [[1980] 1 F.C. 381] negated such liability whereupon the Crown appealed to this Court.

There is no significant disagreement concerning the facts which I now set out despite vastly varying contentions of the parties as to their respective positions at law.

Venus, a company incorporated under the laws of Ontario, was engaged in the business of assembling and selling electric appliances, employing some 850 persons. It carried on business in four locations, two in the Province of New Brunswick and two in the Province of Ontario.

The principal banker of Venus was The Mercantile Bank of Canada (the Bank) to which Venus was heavily indebted. As security for the indebtedness Venus had:

(1) given the Bank security under section 88 of the *Bank Act*, R.S.C. 1970, c. B-1;

(2) executed a debenture in favour of the Bank by which it created

(a) a fixed charge on its real property; and

(b) a floating charge on all its other assets including its undertaking, such floating charge to become crystallized into a fixed charge on the occurrence of any one of certain events in the debenture specified; paragraphs 4.03 and 4.04 of the debenture as set out in the appendix hereto describe the rights and remedies of the Bank if and when any event of default triggered the fixation of the floating charge.

The Province of New Brunswick was financially interested in Venus, having guaranteed its indebtedness for sums other than the indebtedness to the Bank. During the summer of 1976 the financial condition of Venus was causing concern and Coopers & Lybrand, a firm of chartered accountants, was retained by the Province to look into the situation of Venus. Its findings were not reassuring and meetings were held at which were present representatives of the Bank and Coopers & Lybrand. From then on Coopers & Lybrand kept closely in touch with the progress of Venus and at or shortly before the 24th September 1976 recommended that a receiver should be appointed.

période de paie). Le juge de première instance [[1980] 1 C.F. 381] ayant répondu par la négative, la Couronne a interjeté appel devant la Cour.

Malgré les grosses divergences entre leur argumentation juridique respective, les parties sont essentiellement convenues des faits, que je relate-
rai ci-dessous.

Venus, compagnie constituée sous le régime des lois de l'Ontario, employait environ 850 personnes dans une entreprise d'assemblage et de vente d'appareils électroménagers. Cette entreprise était établie en quatre localités, deux au Nouveau-Brunswick et deux en Ontario.

Venus avait pour principale banque, La Banque Mercantile du Canada (la Banque) à laquelle elle devait de grosses sommes contre les garanties suivantes:

(1) garanties engagées conformément à l'article 88 de la *Loi sur les banques*, S.R.C. 1970, c. B-1;

(2) obligation émise en faveur de la Banque et grèvant:

a) les biens-fonds de Venus d'une charge fixe; et

b) les autres biens de Venus, y compris son entreprise d'une charge flottante susceptible de se consolider en une charge fixe à la survenance de certains événements prévus dans l'obligation; les paragraphes 4.03 et 4.04 de cette obligation, reproduits à l'annexe, prévoient les droits de la Banque et les moyens de recours à sa disposition en cas de conversion, pour cause de défaut, de la charge flottante en charge fixe.

La province du Nouveau-Brunswick avait un droit dans Venus, étant la caution pour toutes ses dettes autres que celles contractées avec la Banque. Pendant l'été de 1976, la position financière de Venus étant apparue douteuse, la province a retenu les services de la firme d'experts-comptables Coopers & Lybrand pour vérifier les affaires de cette compagnie. Les conclusions peu rassurantes de l'enquête ont donné lieu à des réunions auxquelles participaient des représentants de la Banque et de Coopers & Lybrand. Par la suite, celle-ci a suivi de près l'évolution de Venus et le 24 septembre 1976 ou peu avant cette date, elle a recommandé la nomination d'un séquestre.

On 24th September 1976 the Bank delivered to the respondent, a company performing services as receiver and an affiliate of the accounting firm of Coopers & Lybrand, a letter of appointment in the following terms:

September 24, 1976

Coopers & Lybrand Limited,
145 King Street West,
Toronto, Ontario.

Dear Sirs:

Venus Electric Limited

We hereby appoint you as Receiver and Manager of Venus Electric Limited under and pursuant to the \$10,000,000 debenture dated March 26, 1976 issued by Venus Electric Limited to The Mercantile Bank of Canada.

We also appoint you as our Agent to collect all receivables of Venus Electric Limited assigned to us pursuant to a general assignment of debts from the above Company registered in New Brunswick on February 27, 1976, and in Ontario on March 11, 1976 and to realize on our security held by us pursuant to Section 88 of The Bank Act given to us by the above company.

THE MERCANTILE BANK OF CANADA

"James McCallion"

James McCallion
Assistant Manager
Saint John Branch

In anticipation of this appointment the respondent had one of its employees at each of the four locations at which Venus carried on business and at 1:00 a.m. on Saturday the 25th September, the respondent, through its employees, went into possession of all the property and assets of Venus.

On Monday, 27th September or as soon as each employee came in contact with the respondent's representative a letter in the following terms was delivered to him or her.

VENUS ELECTRIC LIMITED

September 25, 1976

To the employees,

We have been appointed Receiver and Manager of Venus Electric Limited and Agent for the Mercantile Bank of Canada. As a result, we are now responsible for the administration of the Company's affairs.

It is our present intention to continue the company's operations.

Le 24 septembre 1976, la Banque a adressé à l'intimée, compagnie prestataire de services de séquestre et affiliée à la firme de comptabilité Coopers & Lybrand, le mandat suivant:

[TRADUCTION]

Le 24 septembre 1976

Coopers & Lybrand Limited
145, rue King ouest
Toronto, Ontario
Messieurs,

Venus Electric Limited

Par les présentes, nous vous nommons séquestre-gérant de Venus Electric Limited, en application d'une obligation de \$10,000,000 en date du 26 mars 1976, émise par Venus Electric Limited en faveur de La Banque Mercantile du Canada.

Nous vous constituons aussi notre mandataire pour le recouvrement de tous les comptes-clients à nous cédés par Venus Electric Limited, conformément à une cession générale de créances de cette compagnie, enregistrée au Nouveau-Brunswick le 27 février 1976 et en Ontario le 11 mars 1976, ainsi que pour la réalisation de toutes les garanties à nous données par cette compagnie, conformément à l'article 88 de la Loi sur les banques.

LA BANQUE MERCANTILE DU CANADA

Signé: James McCallion
James McCallion
Directeur-adjoint
Succursale de Saint-Jean

En prévision de ce mandat, l'intimée a affecté un employé à chacun des quatre établissements de Venus et c'est par l'intermédiaire des quatre employés ainsi affectés que le samedi 25 septembre à 1 h 00, elle est entrée en possession de tous les biens et actifs de Venus.

Le lundi 27 septembre, et par la suite dès son premier contact avec le représentant de l'intimée, chaque employé de Venus a reçu la lettre suivante:

[TRADUCTION]

VENUS ELECTRIC LIMITED

Le 25 septembre 1976

Aux employés,

Nous avons été nommés séquestre-gérant de Venus Electric Limited et mandataire de La Banque Mercantile du Canada. Nous sommes donc habilités à administrer les affaires de la compagnie.

Nous avons l'intention de poursuivre l'entreprise de cette compagnie.

Our staff will be involved in many aspects of the business and we will appreciate your cooperation and continuing support.

COOPERS & LYBRAND LIMITED

Receiver and Manager
John R. Hadfield.

During the week-end, four employees of the respondent met physically to formulate plans and recorded minutes of their meeting which read in part as follows:

Decision No. 1

A decision was reached by those present at the meeting, that since it was in the company's interest to ship product, and to do so requires the services of present employees, we will make a payment to each employee by the amount of which they (the employees) are "out of pocket" with respect to work done for the company as a result of the company's failure and the company could not pay.

Collectively, the persons who benefited by the procedure outlined in resolution No. 1 will be referred to as the employees.

At this stage it will be helpful to outline the procedure which Venus had adopted with respect to paying its employees. Venus had contracted with the Bank of Nova Scotia for the use of the sophisticated facilities the Bank had developed for handling payrolls.

For each pay period, Venus furnished the Bank with the number of hours worked by each employee; using, *inter alia*, information it already had with respect to the rates of pay applicable to and under what headings deductions were to be made from each employee, the Bank calculated for each employee, the amount earned, the amount of each deduction for income tax, Canada pension plan, unemployment insurance or other authorized deductions and the net amount payable, prepared a cheque in favour of each employee and prepared a tabulation of the amounts earned, the deductions and amounts payable for each point of payment. Accompanying his or her cheque each employee received a slip on which appeared the appropriate amounts with respect to the pay period and a cumulative total for the calendar year of earnings and deductions.

In the case of the Atholville and Saint John payrolls, the local branch of the Bank of Nova Scotia debited The Mercantile Bank; in the case of other payrolls, Venus issued its cheques drawn on

Notre personnel participera aux diverses activités de l'entreprise et nous vous saurons gré de votre coopération et de votre soutien continu.

COOPERS & LYBRAND LIMITED

Séquestre-gérant
John R. Hadfield

Pendant la fin de semaine, les quatre représentants de l'intimée se sont réunis pour formuler des plans, et voici, en partie, le procès-verbal de leur réunion:

[TRADUCTION] Décision n° 1

Puisque l'expédition des marchandises est conforme à l'intérêt de la compagnie et que cette expédition requiert les services des employés actuels, les participants ont décidé de payer chacun d'eux jusqu'à concurrence du montant qui lui est dû à raison du travail accompli pour la compagnie, montant considéré dans ce cas comme «débours» de l'intéressé par suite de l'insolvabilité de la compagnie.

Tous les bénéficiaires de cette décision seront collectivement dénommés employés dans le cours des présents motifs.

Il convient de décrire sommairement le procédé adopté par Venus pour payer ses employés: elle avait accès, aux termes d'un contrat, au système très perfectionné de paie informatisée de la Banque de Nouvelle-Écosse.

Pour chaque période de paie, Venus communiquait à la banque le nombre d'heures de travail de chaque employé; utilisant, entre autres, les renseignements en mémoire concernant le taux de paie applicable à chaque employé et les retenues à faire dans chaque cas, la banque calculait pour chaque employé le montant du salaire, les retenues au titre de l'impôt sur le revenu, du régime de pensions du Canada, de l'assurance-chômage ou les autres retenues autorisées, et le montant net payable; après quoi elle émettait un chèque pour chacun des employés, et préparait un état de la rémunération, des retenues et des montants payables pour chacun des quatre établissements. A chaque chèque individuel était joint un bordereau indiquant les divers montants se rapportant à la période en question, ainsi que le total cumulatif des gains et des retenues pour l'année civile.

En ce qui concerne les feuilles de paie d'Atholville et de Saint-Jean, la succursale locale de la Banque de Nouvelle-Écosse les portait au débit de La Banque Mercantile du Canada, cependant que

The Mercantile Bank payable to the Bank of Nova Scotia, for the aggregate of the earnings.

With funds which were apparently provided to it by the Bank, the paying branches of the Bank of Nova Scotia honoured the salary cheques which had been issued for the final pay period. The payment to each employee was equal to his or her "take home pay", i.e., his or her gross earnings for the final pay period, less authorized deductions, one of which deductions was on account of income tax.

With regard to the Toronto payrolls, cheques were drawn in favour of the Bank of Nova Scotia on the printed form of the cheque previously in use by Venus on which appeared, in the space in which a signature usually appears, the words:

Venus Electric Limited
COOPERS & LYBRAND LIMITED
Receiver and Manager
John R. Hadfield

The debit notes issued by the Bank of Nova Scotia with respect to the New Brunswick payrolls were in due course honoured. Although, in pursuance of this procedure, the money did not pass through the hands of the respondent there can be no doubt that the payments by the Bank of Nova Scotia to the employees were clerical acts by which the respondent caused the monies to be paid to the employees.

In February 1977 the respondent prepared and filed T-4 and T-4 Supplementary Income Tax forms covering the period 1st January 1976 to 24th September 1976 inclusive. As required, to each employee to whom wages were paid during that period there was sent a copy of the T-4 Supplementary slip relating to him or her. The exhibits before this Court did not include the totality of the Bank of Nova Scotia payroll calculations and the T-4 Supplementary forms but selected samples of them were filed as Exhibit A-10 and Exhibit A-16 respectively. The names of seven employees appeared on both exhibits. A comparison of the figures appearing in those exhibits relative to those seven employees showed that the figures for the aggregate deductions for income tax from 1st January to 24th September on

pour les autres établissements, Venus tirait sur cette dernière, des chèques représentant le montant total des salaires, à l'ordre de la Banque de Nouvelle-Écosse.

^a A l'aide des fonds manifestement mis à sa disposition par la Banque, la Banque de Nouvelle-Écosse par l'intermédiaire de ses succursales intéressées, a honoré les chèques de paie émis pour la dernière période de paie. Chaque employé a reçu son salaire net, c'est-à-dire son salaire brut pour la dernière période, moins les retenues autorisées, dont la retenue au titre de l'impôt sur le revenu.

^c Pour ce qui est des feuilles de paie de Toronto, les chèques ont été établis à l'ordre de la Banque de Nouvelle-Écosse sur formules imprimées, antérieurement utilisées par Venus et portant, à l'emplacement réservé à la signature, l'inscription suivante:

^d [TRANSDUCTION] Venus Electric Limited
COOPERS & LYBRAND LIMITED
Séquestre-gérant
John R. Hadfield

^e Les notes de débit tirées par la Banque de Nouvelle-Écosse à l'égard des paies effectuées au Nouveau-Brunswick ont été honorées en temps utile. Bien qu'avec ce système, l'argent ne passât pas entre les mains de l'intimée, il est indéniable que les paiements faits par la Banque de Nouvelle-Écosse aux employés représentaient des jeux d'écriture grâce auxquels l'intimée assurait le paiement des employés.

^g En février 1977, l'intimée a établi et déposé des formules T-4 et T-4 supplémentaire pour l'impôt sur le revenu à l'égard de la période du 1^{er} janvier 1976 au 24 septembre 1976 inclusivement. Comme requis une formule T-4 supplémentaire a été envoyée à chaque employé qui a reçu un salaire pendant cette période. Les pièces versées au dossier de la Cour ne comprennent ni la totalité des calculs de paie effectués par la Banque de Nouvelle-Écosse ni la totalité des formules de T-4 supplémentaire, mais seulement des échantillons marqués pièces A-10 et A-16 respectivement. Ces deux pièces se rapportent à sept employés. Il ressort d'une comparaison des chiffres qui y figurent que le total des retenues d'impôt pour la période du 1^{er} janvier au 24 septembre est le même d'une pièce à l'autre et que, pour la même période, les

each of the exhibits were identical and that the figures for gross earnings for the same period on each of the exhibits were either identical or substantially the same. The conclusion I arrive at from this similarity is that the aggregate earnings shown on the T-4 Supplementary included earnings for the final pay period amounting to \$231,904.15 and that the amount shown as the aggregate of deductions for income tax included the deductions for income tax made for that period, viz., the amount set out for that pay period in the payroll calculations made by the Bank of Nova Scotia, namely \$28,449.78.

No part of the amount which the Bank of Nova Scotia had calculated to be deductible from the pay of each employee for income tax for the final pay period was ever segregated and no one holds any funds which are admittedly payable or alleged to be payable.

In May 1978 the respondent presented to all or a large number of the employees who had received payments pursuant to the resolutions of the 26th September a document in the following form, save as to the name of the addressee and the dollar amount.

May 9, 1978

J. Cusack,
19 Porterfield Crescent,
THORNHILL, Ontario.
L5T 4T1

Dear J. Cusack: VENUS ELECTRIC LIMITED

You were an employee of the above company on September 24, 1976 at which time we were appointed Receiver and Manager of the company. At that time the company owed you unpaid wages.

We arranged financing for the payment to you of the following amounts in order that you would not be out of pocket as a result of the receivership of the company, and at that time your claim against the company for the monies owing to you was assigned to us.

<u>Date</u>	<u>Amount</u>
September 24, 1976	\$508.48

We are now engaged in a dispute with the Department of National Revenue concerning responsibility for Source Deductions owing by the company to the Department of National Revenue and it would assist us if you would confirm the foregoing facts by signing and returning one copy of this letter to us.

gains bruts sont les mêmes ou à peu près. J'en conclus que les gains globaux figurant sur la formule T-4 supplémentaire comprennent les gains relatifs à la dernière période de paie, savoir \$231,904.15, et que le montant représentant les retenues globales au titre de l'impôt sur le revenu comprend les retenus afférentes à la dernière période, savoir \$28,449.78, c'est-à-dire le montant établi dans les calculs de paie faits par la Banque de Nouvelle-Écosse pour cette période.

Les retenus d'impôt calculées par la Banque de Nouvelle-Écosse pour la dernière période de paie n'ont pas été mises à part, et personne ne détient les sommes qui doivent ou devraient être payées à titre d'impôt.

En mai 1978, l'intimée a fait tenir à l'ensemble ou à la majorité des employés qui avaient été payés conformément à la décision du 26 septembre, un document rédigé comme suit, sauf en ce qui concerne le nom du destinataire et le montant en dollars:

[TRADUCTION]

Le 9 mai 1978

J. Cusack
19 Porterfield Crescent
THORNHILL (ONTARIO)
L5T 4T1

Monsieur, VENUS ELECTRIC LIMITED

Vous étiez au service de la compagnie susmentionnée à la date du 24 septembre 1976, lorsque nous en fûmes nommés séquestre-gérant. A l'époque, la compagnie vous devait encore vos salaires.

Nous nous sommes assurés les fonds nécessaires pour que vous receviez le montant mentionné ci-après, afin de vous éviter un débours tenant à la mise sous séquestre de la compagnie, la créance que vous aviez contre la compagnie ayant fait l'objet d'une cession en notre faveur.

<u>Date</u>	<u>Montant</u>
Le 24 septembre 1976	\$508.48

Nous sommes actuellement en désaccord avec le ministère du Revenu national au sujet des retenues à la source auxquelles la compagnie serait tenue envers le Ministère, et vous nous aiderez dans ce litige ci vous vouliez bien confirmer les faits susmentionnés en nous renvoyant une copie de cette lettre que vous aurez préalablement signée.

Thank you for your assistance.

Yours very truly,
COOPERS & LYBRAND LIMITED
Receiver and Manager

Robert E. Lowe,
President.

I confirm the above mentioned facts.

En vous remerciant de votre coopération, nous vous prions d'agréer l'expression de nos considérations distinguées.

COOPERS & LYBRAND LIMITED
Séquestre-gérant

Robert E. Lowe
Président

Je confirme les faits susmentionnés

As requested by the respondent, a considerable number of employees signed the form submitted. The significance of these signed forms will be referred to later but at this stage it should be remarked that, under questioning from this Court, counsel for the respondent conceded that the words "at that time your claim against the company for the monies owing to you was assigned to us" were a misstatement of the facts as no written or oral assignment had been made by or asked of any of the employees who had received the payments referred to.

As previously noted, the question in issue is whether the respondent is liable for the aggregate of the amounts allegedly withheld on account of income tax.

If the respondent has any liability to the Crown for the amount it failed to deduct and remit, it must be because that liability is imposed on the respondent by section 153(1) of the *Income Tax Act* the relevant portions of which read as follows:

153. (1) Every person paying

(a) salary or wages or other remuneration to an officer or an employee,

at any time in a taxation year shall deduct or withhold therefrom such amount as may be prescribed and shall, at such time as may be prescribed, remit that amount to the Receiver General of Canada on account of the payee's tax for the year under this Part.

Three requirements must be met in order that liability may exist under that section:

(1) payments to employees must have been made;

(2) such payments must have been with respect to wages or salaries due to the employees;

(3) the person sought to be held liable must have made such payments.

Each of these requirements will be dealt with in the order in which they are stated:

Répondant à cette demande, un grand nombre d'employés ont signé cette formule. Nous reviendrons sur la signification de cette dernière, mais, il convient de remarquer ici qu'en réponse à une question posée par la Cour, l'avocat de l'intimée a admis que le membre de phrase [TRADUCTION] «la créance que vous aviez contre la compagnie ayant fait l'objet d'une cessation en notre faveur» ne traduit pas exactement les faits car aucun des employés ayant reçu le paiement en question n'a fait une cession verbale ou écrite, laquelle, du reste, n'a pas été demandée.

Ainsi qu'il a été énoncé plus haut, il échet d'examiner en l'espèce si l'intimée est responsable de l'ensemble des sommes qu'elle aurait dû retenir au titre de l'impôt sur le revenu.

L'intimée eût-elle été responsable envers la Couronne des sommes qu'elle aurait dû lui verser après retenue, sa responsabilité découlerait de l'article 153(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* dont voici le passage applicable:

153. (1) Toute personne qui verse

a) un traitement, un salaire ou autre rémunération à un cadre ou employé,

à une date quelconque dans une année d'imposition, doit en déduire la somme qui peut être prescrite ou retenir cette somme, et elle doit, à la date qui peut être fixée, remettre cette somme au receveur général du Canada à valoir sur l'impôt du bénéficiaire pour l'année en vertu de la présente Partie.

La responsabilité n'est encourue qu'à trois conditions:

(1) le versement doit avoir eu lieu;

(2) il doit s'agir de traitements ou salaires dus aux employés;

(3) la personne à laquelle la responsabilité est imputée doit être la même que celle qui a fait le versement.

Ces trois conditions seront traitées dans l'ordre, comme suit:

(1) Were the payees employees?

It is not denied by the respondent that the persons to whom payments were made were employees although the appellant does not allege that the respondent was at any time prior to the 25th September 1976 the employer of the employees. The appellant submits that to meet the requirements of the *Income Tax Act* it is not necessary that there exist between the recipient of the payments and the payor an employee/employer relationship.

I agree with this submission. Under all the circumstances the persons who were employees of Venus on 24th September 1976 were employees within the meaning of section 153 and they are recognized as employees by the text of the resolution adopted on the 26th September; in fact the respondent has not seriously alleged otherwise.

(2) Were the payments to the employees wages or salary?

The submission of the respondent was that the questioned payments to the employees were not wages but were gratuitous benefactions made in order to earn and preserve the goodwill of the persons who had been employees of Venus, by providing that the employees should not be out of pocket with respect to work done for that Company.

In support of this position, reference is made to the resolution of the 26th September 1976 *supra*, and the alleged assignments made in 1978 by the employees of the amounts received. In this latter connection, counsel for the respondent submitted that by virtue of the payments the respondent was *ipso facto* subrogated to the employee's claim for wages. This latter submission was not pressed, upon the Court pointing out to counsel the total absence of any legal foundation for subrogation under the circumstances.

Other circumstances which I consider to be relevant to the determination of this issue are the following:

a) by virtue of procedures carried on by Venus' agent the Bank of Nova Scotia in anticipation of the expected wage distribution on the 24th September a determination had been made with respect thereto of

(1) Les bénéficiaires étaient-ils des employés?

L'intimée ne nie pas que les bénéficiaires des versements en question fussent des employés même si l'appelante s'abstient de soutenir que l'intimée fût leur employeur à quelque moment que ce soit avant le 25 septembre 1976. L'appelante fait valoir que l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu* n'est pas assujettie à l'existence d'une relation d'employeur à employé entre le payeur et le bénéficiaire.

J'accueille cet argument. En toutes circonstances, les employés de Venus au 24 septembre 1976 étaient des employés au sens de l'article 153, et ils ont été reconnus comme tels dans la résolution adoptée le 26 septembre. En fait, l'intimée n'a pas soutenu le contraire.

(2) Les sommes versées aux employés représentaient-elles des traitements ou salaires?

Selon l'intimée, les sommes versées n'étaient pas des salaires, mais des libéralités faites pour s'assurer la bonne volonté des employés de Venus qui, de ce fait, étaient épargnés d'un débours à raison du travail accompli pour la compagnie.

A l'appui de cet argument, l'intimée a invoqué la résolution du 26 septembre 1976, *supra*, et la cession que les employés auraient faite en 1978 à l'égard des sommes reçues. A cet égard, l'avocat de l'intimée soutient que, par suite des versements en question, l'intimée était *ipso facto* subrogée dans les droits des employés en matière de salaires. La Cour ayant fait remarquer qu'aucun fondement juridique ne permettait de conclure à la subrogation en l'espèce, il n'a pas poussé plus loin cet argument.

Voici les éléments dont, à mon avis, il y a lieu de tenir compte pour statuer sur cette question:

a) Par suite des mesures prises par le mandataire de Venus, et en prévision du paiement des salaires du 24 septembre, la Banque de Nouvelle-Écosse a calculé:

(1) the gross amount earned by each employee;

(2) the appropriate deductions from such gross earnings for income tax, unemployment insurance, Canada pension plan and any other authorized direction;

(3) the net amount which the employee was entitled to receive in cash or in such other form as was agreeable to him.

The aggregate of the amounts for net payments to employees and deductions from gross earnings were respectively \$190,270.01, \$28,449.78.

The receiver and manager on appointment, being bound to act in the interest of the debenture holders, not in the interest of Venus, decided that it would be in the interest of the debenture holders that the operation of property in its possession should continue and that, for this purpose the goodwill and cooperation of the employees was essential; to this end, in making payments to the employees, it elected to make use of the payroll procedure already set in motion by Venus and instructed the Bank of Nova Scotia to honour cheques aggregating a sum of \$190,270.01. The cheques so honoured were either the identical cheques which the Bank of Nova Scotia prepared prior to the receiver and manager going into possession or cheques in all respects similar to such cheques; the evidence is silent in this respect.

(b) the respondent did not draw to the attention of the employees that the amounts received by them were gratuitous goodwill gestures which did not adversely affect their rights to prove claims against Venus for wages. The information slips which accompanied each payment, showing the amount of gross earnings, and the authorized deductions, set out a net amount which was the same amount that would have been paid on the payroll distribution had it been made in the usual course; the employees were left with the impression that they were receiving wages for which they would have to account on their individual T-1 income tax returns.

(c) notwithstanding the fact that no part of the amounts purported to have been deducted for the final pay period, according to the T-4 and T-4 Supplementary tax returns filed in February 1977, had ever been remitted, or could be identi-

(1) le salaire brut de chaque employé;

(2) les revenus à faire sur ce salaire, au titre de l'impôt sur le revenu, de l'assurance-chômage, du régime de pension du Canada, ainsi que les autres retenues autorisées;

(3) le salaire net à toucher par chaque employé, en espèces ou sous toute autre forme qui lui convienne.

Le total des salaires nets à verser aux employés s'élevait à \$190,270.01, et le total des retenues à faire sur les traitements bruts, à \$28,449.78.

Tenu d'administrer les affaires dans l'intérêt des obligataires, et non dans celui de Venus, le séquestre-gérant nommé à décidé à sa nomination que, pour poursuivre l'exploitation des biens en sa possession, il est essentiel de s'assurer la bonne volonté et la coopération des employés. A cette fin, il a choisi, pour payer ces employés, d'employer les méthodes de paie déjà utilisées par Venus, et il a donné à la Banque de Nouvelle-Écosse l'ordre d'honorer des chèques se montant à un total de \$190,270.01. Il s'agit de chèques identiques ou semblables aux chèques établis par la Banque de Nouvelle-Écosse avant l'entrée en possession par le séquestre-gérant. Il n'y a aucun témoignage à cet égard.

b) L'intimée n'a pas fait remarquer aux employés que les sommes reçues étaient des libéralités et ne portaient pas atteinte à leur droit de réclamer leurs salaires à Venus. Le bordereau joint à chaque chèque de paie indiquait le salaire brut, les retenues autorisées ainsi que le salaire net, celui-là même qui eût été payé dans les conditions normales, ce qui donnait aux employés l'impression de recevoir des salaires dont ils devraient rendre compte dans leur formule T-1 de déclaration d'impôt sur le revenu.

c) Nonobstant le fait que, suivant les formules T-4 et T-4 supplémentaire déposées en février 1977, nulle fraction des montants qui auraient été retenus sur la paie de la dernière période, n'a été versée ou ne pourrait être identifiée comme

fied as having been segregated, on the strength of the information furnished to each employee on the slip accompanying the payment made to him for the final pay period and on the T-4 Supplementary supplied to him, it was reasonable for the employee to assume the amount received with respect to the final pay period was wages upon which he or she would be taxable and that he or she was deemed to have received as wages the amount purported to have been deducted on account of income tax. No steps were taken by the respondent to inform the employees otherwise until the letter of 9th May 1978 already quoted.

In light of the decision of the learned Trial Judge that the respondent was not a person paying wages it was not necessary for him to decide and he did not decide whether or not the payments to the employees were wages. In my opinion the only inference that can be drawn from the undisputed facts is that the payments aggregating \$196,207.01 * made to the employees were wages within the meaning of section 153.

(3) Was the respondent a person paying wages or salaries to employees?

The position taken by the respondent before this Court was that it was not personally responsible for the act of paying the wages but that, being a receiver and manager it was acting on behalf of others; and that, under the debenture, it was the agent of Venus and incurred no personal liability in result of its activities in causing to be made the payment of wages to employees.

In considering whether the capacity of receiver and manager, in which it was acting, exonerated it from itself being subject to liability under section 153, the presence of certain facts must be recognized.

In the first instance, at the relevant times the respondent was not a receiver/manager appointed by the Court upon whom had been conferred by the Court extensive powers to act. At a later date in November such an appointment was made by the Supreme Court of Ontario, a copy of the receiving order being introduced as evidence; per-

ayant été mise à part à cet effet, chaque employé, à la lumière des renseignements fournis par le bordereau joint au chèque de paie de la dernière période et par la formule T-4 supplémentaire, pouvait raisonnablement présumer qu'il s'agissait là d'un salaire reçu imposable et que le montant qui eût été retenu au titre de l'impôt sur le revenu en faisait partie. Rien n'avait été fait par l'intimée pour les informer du contraire avant la lettre susmentionnée du 9 mai 1978.

Ayant conclu que l'intimée n'était pas la personne qui versait les salaires, le savant juge de première instance a jugé inutile de décider si les versements effectués étaient bien des salaires. A mon avis, la seule conclusion qu'on puisse tirer des faits convenus est que les \$196,207.01 * versés aux employés constituaient bien des salaires au sens de l'article 153.

(3) L'intimée était-elle la personne versant des traitements ou salaires aux employés?

L'intimée soutient qu'elle n'est pas responsable en son nom propre, du paiement des salaires mais qu'en sa qualité de séquestre-gérant, elle a agi pour le compte d'autrui; et qu'aux termes de l'obligation, elle était le mandataire de Venus et n'encourait aucune responsabilité personnelle par suite du paiement des salaires aux employés.

Pour savoir si sa qualité de séquestre-gérant exonère l'intimée de la responsabilité prévue à l'article 153, il faut prendre en considération les faits suivants:

En premier lieu, l'intimée n'était pas, à l'époque en cause, un séquestre-gérant nommé par la Cour qui l'aurait investi de larges pouvoirs. Cette désignation a été faite plus tard, en novembre, par la Cour suprême de l'Ontario, ainsi que le prouve l'ordonnance de mise sous séquestre versée au

* [See footnote p. 185 *infra* re error — Ed.]

* [Voir note p. 185 *infra* pour ce qui est de l'erreur — l'arrêstiste.]

usal of that order indicates the breadth of the powers exercisable by virtue of that order.

In the absence of any appointment by the Court, the powers and duties of one purporting to act as a receiver or a receiver and manager are to be found by resorting to the instrument authorizing the appointment of such a person.¹ Exhibit A-4 is a letter of the 24th September 1976 delivered to the respondent by the Bank through which the respondent traces its authority. This letter, the text of which has already been set out, indicates that the respondent was acting in two capacities: (1) receiver and manager of the property which was the subject of the charge created by the debenture hereinbefore referred to; (2) receiver under an assignment in favour of the Bank pursuant to section 88 of the *Bank Act*.

No evidence was adduced to distinguish what property of Venus became subject to the charge under section 88 of the *Bank Act* and what property of Venus became subject to the fixed charge of the debenture upon the crystallization of the floating charge created by it or as to the priority *inter se* of the two securities on the property of Venus.

Since the conduct of the respondent which is alleged to have given rise to the liability under section 153 was beyond the scope of its office as receiver and fell within the ambit of the powers of a manager as distinguished from receiver *simpliciter* no further reference will be made to the respondent's capacity as receiver to realize the security under section 88 of the *Bank Act*. Subsequent comments and remarks are related to the consequence of the acts done by the respondent as manager.²

The significant features of the relevant sections of the debenture are as follows: the debenture confers power on the holder to enforce its rights by entry upon the mortgaged property and by taking possession of property charged by the debenture; the debenture holder may appoint by instrument in writing a receiver (under which term is included manager) and such receiver may be vested with

¹ Fraser and Stewart *Company Law of Canada*, 5th ed. p. 448.

² *In re Manchester and Milford Railway Company. Ex parte Cambrian Railway Company* (1880) 14 Ch. D. 645 at p. 648 and at p. 653.

dossier, et dont la lecture montrera l'étendue des pouvoirs conférés.

En l'absence d'une désignation faite par la Cour, il faut, pour déterminer les pouvoirs et obligations du séquestre ou séquestre-gérant, se référer à l'acte de nomination.¹ L'intimée tient ses pouvoirs de la lettre que lui adressait la Banque le 24 septembre 1976, cette lettre ayant été versée au dossier comme pièce A-4. D'après cette lettre, dont le texte est reproduit plus haut, l'intimée agissait en sa double qualité: (1) de séquestre-gérant des biens visés par l'obligation susmentionnée et (2) de séquestre en vertu d'une cession faite à la Banque conformément à l'article 88 de la *Loi sur les banques*.

Aucune preuve n'a été rapportée qui eût permis de dire quels biens de Venus étaient grevés de la garantie donnée en application de l'article 88 de la *Loi sur les banques* et lesquels étaient grevés de la charge fixe prévue par le titre d'obligation par suite de la consolidation de la charge flottante initiale, ou qui eût permis de déterminer la priorité d'une garantie par rapport à l'autre.

Attendu que les mesures prises par l'intimée, lesquelles l'auraient rendue responsable au sens de l'article 153, n'ont rien à voir avec sa charge de séquestre mais relèvent de ses attributions de gérant, entendu par opposition au séquestre pur et simple, il ne sera plus question de la faculté qu'a l'intimée, en sa qualité de séquestre, de réaliser la garantie visée à l'article 88 de la *Loi sur les banques*. Les observations qui suivent se rapportent uniquement aux effets des actes faits par l'intimée en sa qualité de gérant.²

Voici les points intéressants des dispositions pertinentes du titre d'obligation: l'obligataire peut faire respecter ses droits en pénétrant sur le bien-fonds hypothéqué et en entrant en possession de ce bien-fonds; l'obligataire peut, par écrit, désigner un séquestre (ce terme s'entend également du gérant) et lui déléguer tout ou partie de ses droits et pouvoirs; le titre d'obligation doit être interprété

¹ Fraser and Stewart *Company Law of Canada*, 5^e éd., p. 448.

² *In re Manchester and Milford Railway Company. Ex parte Cambrian Railway Company* (1880) 14 Ch. D. 645, aux pages 648 et 653.

any or all of the powers and discretions of the debenture holder; the debenture is to be interpreted according to the laws of New Brunswick; the receiver and manager is deemed to be an agent of Venus and not of the Bank.³

The appointment already noted (Exhibit A-4) is a bald one in that its terms do not purport to vest in the respondent any of the powers set out in paragraph 4.04 of the debenture. I therefore consider that the respondent, before its appointment by the Court, enjoyed only the powers inherent in a receiver and manager at common law.

One exercising the office of receiver and manager is acting for the benefit of the debenture holders. He is not appointed to carry on the business of the company in the best interest of the company; he is appointed to realize the security of the debenture holders.⁴ While the debenture itself states that the receiver and manager is the agent of the debenture debtor, the chief purpose of this provision (which is a contractual one between Venus and the Bank) is to confirm the title that the receiver and manager seeks to confer on any third party dealing with it and to exonerate the Bank from any responsibility for acts of the receiver and manager. The powers of the receiver and manager are really ancillary to the main purpose of the appointment which is the realization of the debenture holder of its security. The receiver and manager is akin to a mortgagee in possession. The receiver and manager taking possession of the property subject to the charge becomes the manager of that property of the debtor but not the manager of the debtor company.

Having gone into possession of the property of Venus for the purpose of realizing that property for the benefit of the Bank and being of the opinion it would be in the interest of the Bank to use that property in its unquestioned possession to continue the manufacturing and merchandising activities for which the property was suited, the respondent was faced with the situation where there was reason to apprehend that the unpaid wages of the employees of Venus (whose willingness and assistance was necessary to accomplish

³ See Appendix I for the text of pars. 4.03, 4.04 of the debenture.

⁴ *In re B. Johnson & Co. (Builders) Ltd.* (1955) 1 Ch. 634.

conformément aux lois du Nouveau-Brunswick; le séquestre-gérant est réputé un mandataire de Venus et non de la Banque³.

La nomination susmentionnée (pièce A-4) est une nomination simple, en ce sens qu'elle ne confère expressément à l'intimée aucun des pouvoirs énoncés au paragraphe 4.04 du titre d'obligation. En conséquence, je considère qu'antérieurement à sa désignation par la Cour, l'intimée jouissait seulement des droits reconnus en *common law* au séquestre-gérant.

Le séquestre-gérant agit pour le compte des obligataires. Il n'est pas nommé pour poursuivre l'entreprise dans l'intérêt de la compagnie, mais pour réaliser les garanties données aux obligataires⁴. Bien qu'aux termes du titre d'obligation, le séquestre-gérant soit le mandataire du débiteur, cette disposition (convenue entre Venus et la Banque) a pour objet premier de confirmer tout titre que le séquestre-gérant pourrait conférer à un tiers traitant avec lui, et à exonérer la Banque de toute responsabilité relative aux actes accomplis par le séquestre-gérant. Les pouvoirs du séquestre-gérant sont accessoires au but principal de la nomination, qui est de réaliser les garanties au profit des obligataires. Le séquestre-gérant est dans la position d'un créancier hypothécaire en possession. En prenant possession des biens grevés, il devient gérant des biens de la compagnie débitrice, mais non de cette dernière même.

Étant entrée en possession des biens de Venus en vue de les réaliser au profit de la Banque, et étant convaincue qu'il était conforme à l'intérêt de cette dernière d'utiliser ces biens en sa possession incontestée pour poursuivre les opérations de fabrication et de vente auxquelles ils étaient destinés, l'intimée avait lieu de croire que le non-paiement des salaires aux employés de Venus (dont la bonne volonté et la coopération étaient nécessaires pour parvenir au but désiré) pourrait compromettre l'avenir de l'entreprise.

³ Voir à l'annexe I le texte des paragraphes 4.03 et 4.04 du titre d'obligation.

⁴ *In re B. Johnson & Co. (Builders) Ltd.* [1955] 1 Ch. 634.

the desired end) would jeopardize the operation in the future.

Having decided to circumvent these unwanted consequences of leaving the employees to realize their wage claims as best they could, the respondent of its own accord and solely on its own judgment initiated the steps which resulted in making payment to each employee of an amount equal to the amount of his or her earnings actually due. These payments would not have been made if it were not for the decision and direction of the respondent. Even if it be assumed that, so far as the respondent's responsibilities to Venus were concerned, the relationship between the respondent and Venus was that of agent and principal, the payment to the employees of the amount equal to the amount indicated to be due and payable to them personally according to the payroll calculations for the final pay period was not an act of which Venus was capable at that time. All of its property had been in the possession of the respondent from 1:00 a.m. 25th September. The payment of the amounts, which I have concluded were wages, was a result of a decision taken by the respondent in complete awareness of all the circumstances and carried out under its express directions. Even if it be assumed that the Bank concurred in the payments being made the person causing them to be made was the respondent.

The attendant circumstances lead to one conclusion only—that the respondent was the person paying wages to employees and consequently coming within the ambit of section 153.

Considerable time was engaged in the discussion of the application of a recent decision in the Supreme Court of Canada in *Dauphin Plains Credit Union Limited v. Xyloid Industries Ltd.* [[1980] 1 S.C.R. 1182] in which judgment was pronounced on 18th March 1980. While many of the statements made therein are relevant to the respondent's conduct, due to the fact that the issue before the Court in that case was the priority as between the claims of the Crown and the debenture holders to monies which had been deducted from wages for the purpose of income tax, all that was said in that judgment is not necessarily applicable to the circumstances of this case.

Ayant décidé qu'il fallait éviter des conséquences indésirables à prévoir au cas où les employés auraient eu à faire valoir eux-mêmes, et tant bien que mal, leurs réclamations de salaires, l'intimée a pris, de son propre chef, des mesures pour que chaque employé touche un montant égal à son salaire échu. Sans la décision et les directives de l'intimée, les versements n'auraient pas été faits. Même à supposer que, en ce qui concerne les responsabilités de l'intimée envers Venus, celle-ci fût le mandat et l'intimée le mandataire, Venus n'avait pas les moyens pour verser à ses employés un montant égal au salaire dû selon les feuilles de paie pour la dernière période. L'intimée avait pris possession de tous ses biens à partir de 1 h 00 le 25 septembre. Le versement des montants en cause, dont je conclus qu'ils représentaient des salaires, résultait d'une décision prise en toute connaissance de cause par l'intimée et exécutée sous ses propres directives. Même si la Banque a approuvé ces paiements, ceux-ci ont été ordonnés par l'intimée.

Dans ces circonstances, on peut seulement conclure que l'intimée est bien la personne qui a versé des salaires aux employés, et qu'elle tombe ainsi dans le domaine d'application de l'article 153.

Les parties ont passé beaucoup de temps à discuter de la portée d'une décision récente de la Cour suprême du Canada, savoir l'arrêt *Dauphin Plains Credit Union Limited c. Xyloid Industries Ltd.* [[1980] 1 R.C.S. 1182] en date du 18 mars 1980. Bien que plusieurs énonciations de cet arrêt soient applicables aux actes de l'intimée, il est à noter que, dans cette espèce, la Cour devait statuer sur la priorité relative des prétentions respectives de la Couronne et des obligataires sur les retenues d'impôt et que tous les motifs de cet arrêt ne sont pas nécessairement applicables en l'espèce.

With respect to the quantum of the respondent's liability, alternative submissions were made

(1) that the default of the respondent was in failing to make, from the wages paid to the employees, the appropriate deduction on account of income tax; as a result the liability of the respondent was limited to 10% of the amount which it had failed to deduct;⁵

(2) that if the respondent incurred liability on account of failure to remit the deductions made on account of income tax, the amount it failed to remit should be the aggregate of the deductions for income tax appropriate to wages equal to the actual cash paid to each employee.

Section 227 deals with two distinctly different defaults by persons paying wages. First, the failure to deduct and, second, the failure to remit the amount deducted. The liability imposed in each of these instances is more easily understood if one keeps in mind that when a deduction for income tax is made from wages the employee is deemed to have received, as wages, the amount deducted and is accorded credit for the amount deducted as an instalment on account of the income tax to become due with respect to his income.

If the person paying fails to deduct, his failure has no effect on the liability of the employee for income tax it being assumed that the taxing authority will recover from the employee the full amount of the income tax; the only liability incurred by the person paying the salary or wage is a penalty calculated as a percentage of the amount he has failed to deduct.

On the other hand if a deduction is actually made and the amount deducted not fully remitted, the person making the deduction becomes liable to the collector for the amount the employee is deemed to have received as his salary and credit is given to the employee on account of income tax for an amount equal to the amount deducted. In this latter event the liability of the person paying, over and above the 10% penalty which may be assessed on account of his default in remitting, is an amount equal to the deductions he had failed to remit together with interest thereon.

⁵ See Appendix II, for relevant provisions of *Income Tax Act*.

En ce qui concerne le montant de la responsabilité de l'intimée, les deux conclusions alternatives suivantes ont été présentées:

(1) Si l'intimée a manqué à son obligation d'opérer sur les salaires payés aux employés, les retenues nécessaires d'impôt sur le revenu, sa responsabilité est limitée à 10 p. 100 du montant qu'elle aurait dû retenir⁵;

(2) Si l'intimée est responsable du fait qu'elle n'a pas remis les retenues faites au titre de l'impôt sur le revenu, le montant du défaut est égal au total des retenues d'impôt sur les salaires que représentaient les sommes effectivement versées aux employés.

L'article 227 examine deux cas différents de défaut de la part des personnes versant des salaires, savoir le défaut de retenue et le défaut de remise des sommes retenues. Pour mieux comprendre la responsabilité encourue dans chaque cas, il faut se rappeler que l'employé est censé avoir reçu comme salaires tout montant retenu au titre de l'impôt sur le revenu, dont il est crédité à titre d'acompte à valoir sur l'impôt sur le revenu à échoir.

Si la personne versant les salaires n'opère pas les retenues, ce défaut n'a aucun effet sur la responsabilité de l'employé en matière d'impôt sur le revenu, dont le montant sera recouvré en entier par les autorités fiscales auprès de cet employé; la personne ayant versé les traitements ou salaires est seulement passible d'une pénalité égale à un pourcentage du montant qu'elle n'a pas retenu.

Par contre, si elle a fait des retenues sans les verser entièrement, la personne qui a opéré ces retenues est responsable envers le percepteur du montant que l'employé est censé avoir reçu comme salaires, et cet employé est crédité, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un montant égal aux retenues. En ce cas, la personne ayant versé les salaires est tenue, en sus de la pénalité de 10 p. 100 pour défaut de remise, à un montant égal aux retenues non remises, avec intérêts.

⁵ Voir à l'annexe II, les dispositions applicables de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

To fix the quantum of the liability of the respondent, it is necessary to settle whether its conduct amounted to failure to deduct or failure to remit amounts deducted.

The T-4 and T-4 Supplementary tax returns for the period up to and including the final pay period, prepared by the respondent, if they stood alone and there were no other evidence touching upon the question, would lead to the conclusion that the income tax relevant to the earnings of the final pay period had been physically deducted and retained for transmission to the Receiver General. In fact there was nothing appearing on the T-4 Supplementary handed to each employee which would in any way disclose to him or her that the amount indicated as having been deducted for income tax had not actually been dealt with as the *Income Tax Act* requires it to be—segregated and remitted to Receiver General. Each employee was entitled to assume that the amount appearing on the T-4 Supplementary form as the aggregate of deductions on account of income tax was that for which he was entitled to claim credit against the amount of income tax payable by him for the calendar year.

However, there is uncontradicted evidence to the effect that the aggregate amount of money which was provided by the debenture holder to the respondent for the purpose of “making a payment to each employee by the amount of which they (the employees) are ‘out of pocket’ with respect to work done for the company as a result of the company’s failure and the company could not pay” was the net amount after deduction, which the employees together would have received for the final pay period.

In the light of the evidence, I am of the opinion that the respondent’s default was in not making deductions for income tax rather than in failing to remit any amount actually deducted. Accordingly its liability is under section 227(8), that is, 10% of the amount it failed to deduct.

The assessment made by the Minister with respect to liability under the *Income Tax Act* fixes \$28,449.78 as the amount of deductions with respect to which the respondent is liable for the

Pour chiffrer la responsabilité de l’intimée, il échet d’examiner s’il y a eu, de sa part, défaut de retenue ou défaut de remise des montants retenus.

Prises isolément, abstraction faite des autres éléments de preuve, les formules T-4 et T-4 supplémentaire établies par l’intimée pour la période allant jusqu’à la dernière paie inclusivement indiqueraient que l’impôt sur le revenu relatif aux salaires de la dernière période de paie a été retenu aux fins de remise au receveur général. En fait, sur les formules T-4 supplémentaires distribuées aux employés, rien n’indique que les sommes qui y figurent à titre de retenues d’impôt sur le revenu n’ont pas été mises à part et remises au receveur général, ainsi que le requiert la *Loi de l’impôt sur le revenu*. Chaque employé pouvait présumer à bon droit que le montant inscrit sur la formule T-4 supplémentaire comme total des retenues faites au titre de l’impôt sur le revenu était un crédit à valoir sur son impôt sur le revenu de l’année civile en question.

Il ressort cependant des preuves non contestées que les sommes fournies par les obligataires à l’intimée pour «payer chacun [des employés] jusqu’à concurrence du montant qui lui est dû à raison du travail accompli pour la compagnie, montant considéré dans ce cas comme ‘débours’ de l’intéressé par suite de l’insolvabilité de la compagnie» représentaient les salaires nets que les employés auraient touchés pour la dernière période de paie.

A la lumière des preuves rapportées, je conclus qu’il y a eu, de la part de l’intimée, défaut de retenue aux fins d’impôt sur le revenu, et non défaut de remise de sommes effectivement retenues. En conséquence, elle est tenue responsable par application de l’article 227(8), sa responsabilité étant limitée à 10 p. 100 du montant qu’elle aurait dû retenir.

La cotisation établie par le Ministre en matière de responsabilité encourue en application de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, fixe à \$28,449.78 le montant des retenues pour lequel l’intimée encourt

penalty of 10% provided by section 227(8). The aggregate payroll for the final pay period was \$231,904.15 and had that amount actually been available and exhausted on payments to employees and segregation of amounts authorized to be deducted, the aggregate of the deductions for income tax would have been \$28,449.78. The amount which the respondent had available to pay on account of wages was however \$196,207.01* and its obligation under the *Income Tax Act* was to deduct from the amount thereof apportioned as the wages of each employee, the appropriate amount for income tax calculated upon the portion of the sum of \$196,207.01 which was due to him or her. In the absence of information as to the tax status or entitlement of each employee, the proper amount of the deductions so to be made cannot be calculated by this Court.

The appeal is allowed, the judgment below set aside and in its place there should be judgment allowing the appeal as to assessment #389649 by varying the amount of such assessment to an amount calculated as above described; for these purposes the assessment is referred back to the Minister of National Revenue for reassessment in accordance with the judgment of this Court. The appellant should have her costs both here and below.

* * *

URIE J.: I agree.

* * *

RYAN J.: I concur.

APPENDIX I

4.03

Whenever the security hereby constituted shall have become enforceable and so long as it shall remain enforceable, the Bank may proceed to realize the security hereby constituted and to enforce its rights by entry upon the mortgaged property, or any part thereof, without the consent of the Company or any legal proceeding and may use force, if necessary, to obtain entry and may take possession and get in the property charged by this Debenture and for that purpose take any proceedings in the name of the Company or otherwise and may proceed in any court of competent jurisdiction for the appointment of a receiver or receiver and manager or by public or private sale of the

*[See p. 196 *infra* for motion for Court to reconsider judgment on ground of error — Ed.]

la pénalité de 10 p. 100 prévue par l'article 227(8). Le total des salaires de la dernière période de paie s'élevait à \$231,904.15. Cette somme eût-elle été disponible et complètement utilisée pour le paiement des employés et pour les retenues autorisées, celles-ci se seraient élevées à \$28,449.78. Cependant, l'intimée avait seulement \$196,207.01* à sa disposition pour payer les salaires, et elle était requise par la *Loi de l'impôt sur le revenu* de déduire du salaire de chaque employé provenant de cette somme, le montant à retenir aux fins de l'impôt sur le revenu, sur la base de la fraction des \$196,207.01 qui revenait à cet employé. En l'absence de tout renseignement concernant la charge fiscale et le salaire de chaque employé, la Cour ne saurait calculer le montant qu'il convient de déduire.

L'appel est accueilli, et le jugement de première instance infirmé. Il y a lieu à jugement portant accueil de l'appel relatif à la cotisation n° 389649 et réduction du montant prévu par cette cotisation à un montant à calculer conformément à la conclusion ci-dessus. A cette fin, la cotisation est renvoyée au ministre du Revenu national pour nouvelle cotisation conforme au jugement de la Cour. L'appelante a droit aux dépens en appel et en première instance.

f

* * *

LE JUGE URIE: Je souscris aux motifs ci-dessus.

* * *

g LE JUGE RYAN: Je souscris aux motifs ci-dessus.

ANNEXE I

[TRADUCTION] 4.03

Dès que la garantie constituée par les présentes devient exécutoire et tant qu'elle demeure exécutoire, la Banque peut la réaliser et faire valoir ses droits en pénétrant sur tout ou partie du bien hypothéqué, sans le consentement de la Compagnie ni aucune procédure judiciaire; elle peut utiliser la force, le cas échéant, pour pénétrer et entrer en possession du bien grevé par la présente obligation, et à cette fin, engager toute procédure au nom de la Compagnie ou autrement, et requérir toute cour de justice compétente de nommer un séquestre ou séquestre-gérant, en procédant à la vente publique ou privée de tout ou partie du bien hypothéqué, ou en engageant toute autre action,

* [Voir p. 196 *infra* en ce qui concerne la requête visant à demander à la Cour de procéder à un nouvel examen de son jugement pour cause d'erreur—l'arrêviste.]

mortgaged property, or any part thereof, or by any other action, suit, remedy or proceeding authorized or permitted hereby or by law or by equity; and the Bank may file such proofs of claim and other documents as may be necessary or advisable in order to have its claims lodged in any bankruptcy, winding-up or other judicial proceedings relative to the Company. No such remedy for the realization of the security hereof or for the enforcement of the rights of the Bank shall be exclusive of or dependent on any other such remedy but any one or more of such remedies may from time to time be exercised independently or in combination. Provided, however, that in the event of a sale, the Bank shall provide the Company with written notice thereof not less than thirty (30) days in advance of such sale and shall publish such notice once in each week for four (4) consecutive weeks in a daily newspaper of general circulation published in each of the Cities of Saint John, Fredericton, Halifax, Montreal and Toronto, Canada. Thereafter it shall be lawful for the Bank absolutely to sell and dispose of the mortgaged property and their appurtenances or any part thereof either by public auction or private contract or part thereof one way and part the other for such price or prices as to the Bank shall seem reasonable. All contracts which shall be entered into and all conveyances which shall be executed by the Bank for the purpose of effecting any such sale shall be valid and effectual notwithstanding the Company shall not join therein or assent thereto and it shall not be incumbent on the respective purchasers of such mortgaged property or any part thereof to ascertain or enquire whether such notice of sale shall have been given. The Bank shall be at liberty to bid and buy at any sale by public auction only.

4.04

Whenever the security hereby constituted shall have become enforceable and so long as it shall remain enforceable the Bank may by instrument in writing appoint any person or persons, whether an agent or employee or employees of the Bank or not, to be a receiver (which term shall include a receiver and manager) of the mortgaged property, or any part thereof, including any rents and profits thereof and may remove any receiver and appoint another in his stead. Any such receiver shall for all purposes be deemed to be the agent of the Company and not the agent of the Bank. The Bank may from time to time fix the remuneration of such receiver and direct the payment thereof out of the mortgaged property. Any such receiver may be vested with all or any of the powers and discretions of the Bank. All moneys from time to time, received by such receiver, shall be paid by him—first, in discharge of all rents, taxes, rates and outgoings, affecting the mortgaged property; secondly, in payment of his remuneration and cost incurred as a receiver, including all legal fees incurred by solicitors engaged by him on a solicitor-and-client basis and their agents; thirdly, in keeping in good standing all liens and charges on the charged premises prior to the security hereby constituted if any; fourthly, in payment of the interest accruing due on this Debenture and/or in payment of any principal due and payable upon this Debenture as the Bank see fit; and other sums and the residue of any moneys so received shall be paid to the Company. The Bank in appointing or refraining from appointing such receiver, shall not incur any liability to the receiver, the Company or otherwise.

poursuite ou voie de droit autorisée ou permise par les présentes, par la *common law* ou par l'*equity*; et la Banque peut produire toute preuve ou tout autre document jugé nécessaire ou indiqué à l'appui de ses réclamations en cas de faillite, de liquidation de la Compagnie, ou de toute autre procédure judiciaire où celle-ci est en cause. Aucun moyen de droit exercé pour la réalisation de la garantie prévue dans les présentes ou pour l'exécution des droits de la Banque n'exclut les autres moyens de droit ni ne dépend de ces derniers; chacun de ces moyens de droit peut être, en tant que de besoin, exercé individuellement ou de concert avec d'autres. Il est cependant entendu qu'en cas de vente, la Banque doit notifier la vente à la Compagnie par écrit au moins trente (30) jours à l'avance, et doit l'annoncer une fois par semaine, pendant quatre (4) semaines consécutives, dans un journal quotidien de diffusion générale dans chacune des villes de Saint-Jean, Fredericton, Halifax, Montréal et Toronto, au Canada. A la suite de quoi, la Banque est en droit de vendre et d'aliéner tout ou partie du bien hypothéqué et des meubles à fixe demeure, par vente publique ou par marché de gré à gré, ou partie par vente publique ou par marché de gré à gré, à un ou des prix que la Banque juge raisonnables. Tout contrat ou acte translatif de propriété signé à cette fin par la Banque est valide sans que la Compagnie y participe ou y acquiesce, et il n'incombe pas aux acheteurs de tout ou partie du bien hypothéqué de s'assurer que la vente a été notifiée et annoncée. La Banque a le droit de faire des offres et d'acheter seulement dans une vente publique.

4.04

Dès que la garantie constituée par les présentes devient exécutoire et tant qu'elle demeure exécutoire, la Banque peut, par écrit, désigner toute personne, qu'elle soit ou non un mandataire ou employé de la Banque, comme séquestre (ce terme s'entend également du séquestre-gérant) de tout ou partie du bien hypothéqué, dont tout loyer ou bénéfice qui en provient, séquestre qu'elle peut révoquer et remplacer par un autre. Le séquestre est réputé à tous égards le mandataire de la Compagnie, non de la Banque. La Banque peut, en tant que de besoin, fixer la rémunération du séquestre et en ordonner le paiement à même le bien hypothéqué. Elle peut lui déléguer tout ou partie de ses droits et pouvoirs. Le séquestre doit employer les deniers reçus le cas échéant en premier lieu à régler les loyers, impôts, taxes, et débours afférents au bien hypothéqué; en second lieu à régler sa propre rémunération et les dépenses subies dans ses fonctions de séquestre, dont les frais, calculés sur la base procureur-client, engagés par les conseillers juridiques par lui retenus ou leurs mandataires; en troisième lieu, pour satisfaire tous les privilèges et servitudes grevant le bien antérieurement à la constitution de la garantie par les présentes; en quatrième lieu, pour payer les intérêts échus de la présente obligation et tout principal échu selon le vœu de la Banque; enfin le séquestre doit verser à la Compagnie toute autre somme ainsi que le solde des deniers susmentionnés. En nommant ou en refusant de nommer le séquestre, la Banque n'encourt aucune responsabilité envers le séquestre, la Compagnie ou à qui que ce soit.

APPENDIX II

Section 227(8):

227. . . .

(8) Any person who has failed to deduct or withhold any amount as required by this Act or a regulation is liable to pay to Her Majesty

(a) if the amount should have been deducted or withheld under subsection 153(1) from an amount that has been paid to a person resident in Canada, or should have been deducted or withheld under section 215 from an amount that has been paid to a person not resident in Canada, 10% of the amount that should have been deducted or withheld, and

(b) in any other case, the whole amount that should have been deducted or withheld,

together with interest thereon at a prescribed rate per annum.

ANNEXE II

Article 227(8):

227. . . .

(8) Toute personne qui n'a pas déduit ou retenu un montant quelconque, en conformité de la présente loi ou d'un règlement, est tenue de payer à Sa Majesté,

a) si le montant devait être déduit ou retenu, en vertu du paragraphe 153(1), sur un montant qui a été payé à une personne résidant au Canada, ou devait être déduit ou retenu en vertu de l'article 215 sur un montant qui a été payé à une personne ne résidant pas au Canada, 10% du montant qui aurait dû être déduit ou retenu,

b) dans tout autre cas, le montant intégral qui aurait dû être déduit ou retenu,

avec l'intérêt de ce montant au taux annuel prescrit.