

Dauphin Plains Credit Union Limited*(Plaintiff) Appellant;*

and

Xyloid Industries Ltd. (Defendant);

and

Her Majesty The Queen (Applicant)*Respondent.*

1979: November 7; 1980: March 18.

Present: Martland, Ritchie, Pigeon, Beetz, Estey,
McIntyre and Chouinard JJ.ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
MANITOBA

Receivership — Revenue — Deductions from wages prescribed by three federal statutes — Deductions effected by debtor company on wages paid — Funds not remitted nor kept separate — Appointment of receiver — Wages earned prior to appointment paid by receiver pursuant to Payment of Wages Act of Manitoba — Wages paid less deductions — No remittance by receiver of amount deducted — Priority of claims as between Crown and secured creditor — The Payment of Wages Act, 1975 (Man.), c. 21, ss. 1(h), 7(1) — Income Tax Act, 1970-71-72 (Can.), c. 63, s. 153(1)(a), (3), 227(4), (5) — Canada Pension Plan, R.S.C. 1970, c. C-5, s. 24(3), (4) — Unemployment Insurance Act, 1970-71-72 (Can.), c. 48, s. 71(2), (3).

As security for debts in excess of \$1,000,000, the appellant credit union (Dauphin) obtained from the defendant company (Xyloid) debentures whereby a first fixed and specific charge was created on all its real and immovable property with a floating charge on all of its other assets. On March 31, 1977, the appellant obtained the appointment of a receiver of "all the undertaking, property and assets" of the defendant. In due course, the receiver realized the assets of the company and distributed the net proceeds of such realization, less the sum of \$7,416.57, which upon the discharge of the receiver was directed to be held until the validity and priority of the claims of the respondent Crown under certain federal statutes was determined by the Court.

Prior to the appointment of the receiver, Xyloid had paid wages to its employees and effected the deductions prescribed by the *Income Tax Act* of Canada, the *Canada Pension Plan Act* and the *Unemployment Insurance Act*. However, Xyloid did not remit the amounts

Dauphin Plains Credit Union Limited*(Demanderesse) Appelante;*

et

Xyloid Industries Ltd. (Défenderesse);

et

Sa Majesté La Reine (Requérante) Intimée.

1979: 7 novembre; 1980: 18 mars.

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

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DU MANITOBA

Mise sous séquestre — Revenu — Déductions du salaire prévues par trois lois fédérales — Déductions faites par la compagnie débitrice sur le salaire payé — Fonds non remis ni gardés à part — Nomination d'un séquestre — Salaire gagné avant la nomination payé par le séquestre conformément à The Payment of Wages Act du Manitoba — Salaire payé moins déductions — Aucun versement par le séquestre des montants déduits — Priorité des réclamations entre Sa Majesté et le créancier garanti — The Payment of Wages Act, 1975 (Man.), chap. 21, art. 1h) et 7(1) — Loi de l'impôt sur le revenu, 1970-71-72 (Can.), chap. 63, art. 153(1)a), (3), 227(4), (5) — Régime de pensions du Canada, S.R.C. 1970, chap. C-5, art. 24(3), (4) — Loi sur l'assurance-chômage, 1970-71-72 (Can.), chap. 48, art. 71(2), (3).

En garantie de dettes de plus de \$1,000,000 la Caisse (Dauphin) avait obtenu de la société défenderesse (Xyloid) des obligations qui créaient un premier privilège fixe et spécifique sur tous ses biens immeubles et un privilège général sur tout le reste de son actif. Le 31 mars 1977, l'appelante a obtenu la nomination d'un séquestre pour «la totalité de l'entreprise, des biens et de l'actif de» la défenderesse. En temps utile, le séquestre a réalisé l'actif de la société et en a distribué le produit net, moins la somme de \$7,416.57, dont à la libération du séquestre, on a ordonné la retenue jusqu'à ce que la validité et le rang des réclamations de l'intimée, Sa Majesté, en vertu de certaines lois fédérales soient établis par la Cour.

Avant la nomination du séquestre Xyloid a versé du salaire à ses employés et effectué les déductions prescrites par la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, le *Régime de pensions du Canada* et la *Loi sur l'assurance-chômage*. Xyloid n'a cependant pas remis à l'inti-

so deducted to the respondent nor did it keep such deductions or withholdings separate and apart from its "own moneys or from the assets of ..." Xyloid. After his appointment the receiver paid to the employees of Xyloid wages earned prior to his appointment, as required by *The Payment of Wages Act* of Manitoba. This payment was made less the prescribed deductions but the receiver made no remittance to the respondent in respect of the aforementioned federal statutes.

The only issue arising was what priority, if any, did the respondent enjoy by virtue of the said statutes over the claims of Dauphin as the secured creditor of Xyloid with reference to the moneys held by the receiver in the amount of \$7,416.57.

The trial judge held that the Crown had failed to establish priority for any portion of the amount claimed and ordered that the receiver pay out to Dauphin the entire sum of \$7,416.57. The Manitoba Court of Appeal, reversing the judgment of the trial judge, directed that Dauphin do pay to the Crown the sum of \$6,278.81. With leave of this Court, Dauphin appealed from the judgment of the Court of Appeal.

Held (Estey and Chouinard JJ. dissenting in part): The appeal should be allowed only to the extent of deducting from the amount allowed by the judgment of the Court of Appeal the sum claimed for income tax deductions made prior to the date of the receiving order, that is, \$2,550.78, with the appropriate adjustment for interest and penalties.

Per Martland, Ritchie, Pigeon, Beetz and McIntyre JJ.: The appeal failed in respect of the deductions made by the receiver out of wages paid under *The Payment of Wages Act*. Dauphin was, in effect, contending that *The Payment of Wages Act* authorized the receiver to make the income tax deduction for the benefit of the debenture holder. This was a complete subversion of the purpose of such a deduction. Section 153 of the *Income Tax Act* is the only law under which anyone can make a deduction for income tax, but this section goes on to provide in subs. (4) that the amount so deducted shall be held "in trust for Her Majesty". No law of Manitoba can possibly change that. Also, by virtue of s. 153(3) the employees are deemed to have received their wages in full, so that they are liable for income tax on that basis. But, the position taken by Dauphin means that it would get the benefit of the deductions so that the employees would have to pay income tax to the Department of National Revenue on what they have not received and for which they would get no credit.

mée les fonds ainsi déduits et n'a pas tenu ces déductions ou retenues séparées de ses propres fonds ou de son actif. Après sa nomination, le séquestre a versé aux employés de Xyloid du salaire gagné durant la période antérieure à sa nomination, en conformité de *The Payment of Wages Act* du Manitoba. Il a déduit de ce paiement les montants prescrits, mais le séquestre n'a rien remis à l'intimée au titre des lois fédérales susmentionnées.

La seule question est donc celle de savoir si, en vertu de ces lois fédérales, l'intimée doit être préférée aux créances de Dauphin à titre de créancière garantie de Xyloid, à l'égard de la somme de \$7,416.57 détenue par le séquestre.

Le juge de première instance a conclu que Sa Majesté n'avait pas réussi à établir qu'elle devait être préférée pour quelque partie du montant réclamé et a ordonné au séquestre de verser à Dauphin le montant total de \$7,416.57. La Cour d'appel du Manitoba, qui a infirmé le jugement du juge de première instance, a ordonné à Dauphin de verser à Sa Majesté la somme de \$6,278.81. Sur autorisation de cette Cour, Dauphin se pourvoit contre l'arrêt de la Cour d'appel.

Arrêt (Les juges Estey et Chouinard sont dissidents en partie): Le pourvoi doit être accueilli à seule fin de déduire du montant accordé par la Cour d'appel la somme réclamée pour les déductions d'impôt faites avant l'ordonnance du séquestre, soit la somme de \$2,550.78, avec rajustement en conséquence de l'intérêt et des pénalités.

Les juges Martland, Ritchie, Pigeon, Beetz et McIntyre: Le pourvoi échoue pour ce qui est des déductions faites par le séquestre sur le salaire payé en vertu de *The Payment of Wages Act*. Dauphin soutient, en réalité, que *The Payment of Wages Act* autorisait le séquestre à faire la déduction d'impôt sur le revenu au profit du créancier de l'obligation. C'est là fausser complètement l'objet de cette déduction. L'article 153 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est le seul texte de loi qui permet à quelqu'un de faire une déduction au titre de l'impôt sur le revenu, mais cet article dispose ensuite, au par. (4), que le montant ainsi déduit est retenu «en fiducie pour Sa Majesté». Aucune loi du Manitoba ne peut changer cela. Il faut aussi tenir compte de ce qu'en vertu du par. 153(3), les employés sont réputés avoir reçu leur salaire en entier, et sont en conséquence assujettis à l'impôt sur cette base. La position adoptée par Dauphin aurait cependant pour résultat qu'elle bénéficierait des déductions de sorte que les employés devraient payer au ministère du Revenu national un impôt sur un revenu qu'ils n'ont pas reçu et au titre duquel ils n'obtiendraient aucun crédit.

The trial judge failed to consider the consequences of allowing a receiver to make deductions for income tax when paying wages and then failing to treat those deductions as withholdings on account of income tax. This is not only a contradictory position but, if upheld, would amount to an unfair diversion which the Legislature of Manitoba cannot possibly have intended to authorize by the definition of wages in *The Payment of Wages Act*.

In view of the purpose of *The Payment of Wages Act* the deductions contemplated in the definition of "wages" are only those which may be made for the benefit of the employer. The statute should not be construed in a manner which would deprive a third party, the tax collector, of his proper rights. The Legislature is not presumed to have intended an inconsistency and it would be inconsistent to authorize deductions to be made for income tax only to be appropriated to the benefit of the employer's creditor.

With respect to the deductions made by the receiver for the Canada Pension Plan, and Unemployment Insurance, employee portion, the amounts withheld represented a debt due by the recipients of the wages under the provisions of s. 8 of the *Canada Pension Plan* and s. 62 of the *Unemployment Insurance Act, 1971*. The receiver had ample funds for paying the full amount of wages due and therefore the deductions made were true deductions, not mere book-keeping entries, they were money withheld for the purpose of satisfying the employees' indebtedness for contributions and premiums in respect of those earnings. This money withheld for such purpose became held in trust in favour of the tax collector who is therefore entitled to claim it from the receiver. Dauphin cannot justify the judgment at trial directing the receiver to give it those moneys and it was therefore properly ordered by the judgment of the Court of Appeal to turn them over to the Department of National Revenue so that they may be credited against the employees' indebtedness.

The Court of Appeal was correct in holding that there was no legal basis for the claims for the Canada Pension Plan and Unemployment Insurance deductions, employer portion. This conclusion was not challenged on the appeal to this Court and no question was raised as to the correctness of the adjustments which were made for those sums with interest and penalties and resulted in the amount fixed by the judgment.

Following the reasoning in *Re Deslauriers Construction Products Ltd.*, [1970] 3 O.R. 599, the claim for income tax deductions on wages paid by the employer

Le juge de première instance a omis de tenir compte des conséquences que cela comporte si l'on permet à un séquestre de faire des déductions au titre de l'impôt sur le revenu en payant du salaire et de ne pas considérer ces déductions comme des retenues à ce titre. Non seulement c'est contradictoire, mais, si on l'admettait, cela constituerait un détournement injuste que la législature du Manitoba n'a pas pu avoir l'intention d'autoriser par la définition de salaire dans *The Payment of Wages Act*.

Compte tenu de l'objet de *The Payment of Wages Act*, les déductions visées par la définition de «salaire» sont seulement celles qui peuvent être faites au profit de l'employeur. La Loi ne doit pas être interprétée de façon à dépouiller un tiers, le fisc, de ses droits légitimes. On ne doit pas présumer que la législature a voulu créer une contradiction et il serait contradictoire de permettre que des déductions soient faites au titre de l'impôt sur le revenu pour être affectées au profit du créancier de l'employeur.

En ce qui concerne les déductions que le séquestre a faites au titre du Régime de pensions du Canada et de l'assurance-chômage, part de l'employé, ces sommes représentaient une dette due par les personnes qui ont reçu le salaire, en vertu des dispositions de l'art. 8 du *Régime de pensions du Canada* et de l'art. 62 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*. Le séquestre avait des fonds suffisants pour payer le montant complet des salaires dus et, en conséquence, les déductions effectuées étaient de véritables déductions, et non de simples inscriptions comptables, elles constituaient des sommes retenues afin de satisfaire à la dette des employés au titre des contributions et cotisations relatives à ces gains. Les sommes retenues à cette fin, se sont trouvées retenues en fiducie au bénéfice du fisc qui a donc le droit de les réclamer au séquestre. Dauphin ne peut justifier la décision de première instance qui ordonne au séquestre de les lui remettre et la Cour d'appel a donc eu raison d'ordonner qu'elles soient remises au ministère du Revenu national à valoir sur la dette des employés.

La Cour d'appel a eu raison de décider que les réclamations relatives à la part de l'employeur au titre du Régime de pensions du Canada, et à la part de l'employeur de la déduction au titre de l'assurance-chômage, n'étaient pas fondées en droit. On n'a pas contesté cette conclusion dans le pourvoi à cette Cour ni attaqué l'exactitude des rajustements faits pour ces sommes avec intérêts et peines et qui ont donné le montant fixé par l'arrêt.

Suivant le raisonnement de l'arrêt *Re Deslauriers Construction Products Ltd.*, [1970] 3 O.R. 599, la réclamation au titre des déductions d'impôt sur le

itself before the receiving order could not be supported. *Deslauriers* dealt with the *Canada Pension Plan*, the relevant provisions of which were subs. 24(3) and (4). After providing in subs. 24(3) as in subs. 227(4) of the *Income Tax Act*, that the employer who has deducted an amount "shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty", subs. 24(4) goes on to provide that "In the event of any liquidation" an equal amount "shall be deemed to be separate from ... the estate in liquidation ... whether or not that amount has in fact been kept separate". The claim for the Pension Plan deductions was upheld in *Deslauriers* by reason only of those words which are not in the *Income Tax Act*.

There remained the further question whether the quoted provisions of the *Canada Pension Plan* and the similar provisions of the *Unemployment Insurance Act* are applicable to a receiver appointed by the Court pursuant to fixed and floating charges covering all assets of an employer company. The claim for Pension Plan and Unemployment Insurance deductions cannot affect the proceeds of realization of property subject to a fixed and specific charge. From the moment such charge was created, the assets subject thereto were no longer the property of the debtor except subject to that charge. The claim for the deductions arose subsequently and thus cannot affect this charge in the absence of a statute specifically so providing. However, the floating charge did not crystallize prior to the issue of the writ and the appointment of the receiver. In the present case it makes no difference which of the two dates is selected, both are subsequent to the deductions.

The final question was whether the realization by the receiver is a "liquidation, assignment or bankruptcy" within the meaning of the provisions under consideration. There was no reason not to give the word "liquidation" its wide meaning in usual language. The majority in the Court of Appeal properly held that the amount deducted by the employer from employees' wages for Pension Plan and Unemployment Insurance contributions was to be deemed to have been held in trust for Her Majesty at the date of the receiving order and consequently was to be deemed to have been realized by the receiver out of the assets subject to the floating charge.

Board of Industrial Relations v. Avco, [1979] 2 S.C.R. 699; *Wiltshire v. Barrett*, [1966] 1 Q.B. 312; *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*,

revenu prélevées sur les salaires versés par l'employeur lui-même avant l'ordonnance de séquestre n'est pas fondée. *Deslauriers* portait sur le *Régime de pensions du Canada*, les dispositions pertinentes étaient les par. 24(3) et (4). Après avoir établi au par. 24(3), comme au par. 227(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, que l'employeur qui a déduit un montant «est réputé détenir le montant ainsi déduit en fiducie pour Sa Majesté», le par. 24(4) établit qu'«en cas de liquidation» un montant égal «doit être considéré comme étant séparé ... des biens en liquidation ... que ce montant ait été ou non, en fait, conservé distinct et séparé». La réclamation pour les déductions au titre du Régime de pensions a été accueillie dans l'arrêt *Deslauriers* uniquement à cause de ces termes que l'on ne retrouve pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

Il reste à examiner la question de savoir si les dispositions précitées du *Régime de pensions du Canada* et les dispositions analogues de la *Loi sur l'assurance-chômage* s'appliquent à un séquestre nommé par la Cour en exécution de privilèges fixes et généraux portant sur tout l'actif d'une société employeur. La réclamation des déductions au titre du Régime de pensions et de l'assurance-chômage ne peut affecter le produit de la réalisation de biens grevés d'un privilège fixe et spécifique. À partir de la création de cette charge, l'actif qui en est grevé n'est plus la propriété du débiteur qu'à charge de ce privilège. La réclamation des déductions est née plus tard et ne peut donc primer ce privilège en l'absence d'une loi le prescrivant spécifiquement. Cependant, le privilège général ne s'est pas cristallisé avant la délivrance du bref d'assignation et la nomination du séquestre. En l'espèce, que l'on choisisse l'une ou l'autre date n'a pas d'importance, les deux étant postérieures aux déductions.

La dernière question est celle de savoir si la réalisation par le séquestre constitue une «liquidation, cession ou faillite» au sens des dispositions en cause. Il n'y a aucune raison de ne pas donner au terme anglais «liquidation» son sens large dans la langue courante. À bon droit, la majorité de la Cour d'appel a statué que le montant que l'employeur a prélevé sur les salaires des employés au titre des contributions au Régime de pensions et à l'assurance-chômage devait être réputé avoir été détenu en fiducie pour Sa Majesté à la date de l'ordonnance de séquestre et, en conséquence, devait être réputé avoir été réalisé par le séquestre à même l'actif grevé du privilège général.

Jurisprudence: *Commission des relations de travail c. Avco*, [1979] 2 R.C.S. 699; *Wiltshire v. Barrett*, [1966] 1 Q.B. 312; *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Indus-*

[1972] 2 O.R. 673, aff'd [1972] 3 O.R. 132; *Davey v. Gibson* (1930), 65 O.L.R. 379, referred to.

Per Estey and Chouinard JJ., dissenting in part: The Payment of Wages Act of Manitoba created a charge secured by a statutory lien against the assets of Xyloid, in an amount equal to the wages owing as defined in the Act, which means those wages owing less an amount equal to lawful deductions that may be made by an employer.

The lien against the assets of Xyloid as subsequently received by the receiver on its appointment was in existence at the time of that appointment, and attached to and continued to exist as a lien and charge on those assets into the post-appointment period. The receiver, in making the payments it did to the former employees of Xyloid, was not distributing wages to those employees but was rather simply paying off the statutory lien and charge. In doing so, it clearly did not act as the agent of Xyloid but simply as an officer of the court in the discharge of its responsibilities under the order of appointment. Dauphin therefore was entitled against the respondent to retain the sum of \$3,474.83 claimed by the respondent with reference to the post-appointment period.

Xyloid contrary to the direction contained in each of the *Canada Pension Plan Act*, the *Unemployment Insurance Act* and the *Income Tax Act* failed to keep "separate and apart from his own moneys ..." any amount so deducted or withheld upon the payment of wages to its then employees. Each of the three sections, after giving such a direction, provides in different ways that the moneys deducted or withheld are held "in trust for Her Majesty". The terms of the *Canada Pension Plan Act* and the *Unemployment Insurance Act* provide further that "in the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer [an amount equal to these moneys] shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employer's own moneys or from the assets of the estate".

Clearly, there was no assignment or bankruptcy of Xyloid. The meaning to be properly applied to the word 'liquidation' in each of the three statutes is liquidation of the employer entity. In legal matters, such a term connotes the winding up of the entity by realizing upon its assets, paying off its liabilities, and distributing the surplus, if any, rateably amongst shareholders according to their precedence. There was no such proceeding with reference to Xyloid and hence the provisions of subs. (4) of s. 24 of the *Canada Pension Plan Act*, subs. (3) of s.

tries Ltd., [1972] 2 O.R. 673, conf. par [1972] 3 O.R. 132; *Davey v. Gibson* (1930), 65 O.L.R. 379.

Les juges Estey et Chouinard, dissidents en partie: The Payment of Wages Act du Manitoba a créé une créance garantie par un privilège sur l'actif de Xyloid, d'un montant égal aux salaires dus suivant la définition de la Loi, savoir les salaires dus, moins une somme égale aux déductions qu'un employeur peut légalement faire.

Le privilège sur l'actif de Xyloid dont le séquestre a pris possession à sa nomination, existait au moment de cette nomination et il a continué à grever cet actif pendant la période de post-nomination. Lorsque le séquestre a fait ces versements aux anciens employés de Xyloid, il ne leur distribuait pas un salaire, mais réglait simplement la créance privilégiée créée par la loi. Ce faisant, il est clair qu'il n'agissait pas comme mandataire de Xyloid mais simplement comme officier de la Cour dans l'exécution des obligations imposées par l'ordonnance de nomination. En conséquence, Dauphin a gain de cause et a droit de retenir la somme de \$3,474.83 que l'intimée réclame à l'égard de la période de post-nomination.

Contrairement aux obligations imposées respectivement par le *Régime de pensions du Canada*, la *Loi sur l'assurance-chômage* et la *Loi de l'impôt sur le revenu*, Xyloid a omis de conserver «distinct et séparé de ses propres fonds ...» tout montant déduit ou retenu du salaire de ses employés d'alors. Après avoir créé cette obligation, chacune des trois dispositions établit de différentes façons que les sommes déduites ou retenues le sont «en fiducie pour Sa Majesté». Les termes employés par le *Régime de pensions du Canada* et la *Loi sur l'assurance-chômage* établissent de plus qu'en cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur, [un montant égal à ces fonds] doit être considéré comme étant séparé et ne formant pas partie des biens en liquidation, cession ou faillite, que ce montant ait été ou non, en fait conservé distinct et séparé des propres fonds de l'employeur et de la masse des biens».

Il est clair qu'il n'y a pas eu de cession ni de faillite de Xyloid. Le sens qu'il faut donc donner au terme «liquidation» dans chacune de ces trois lois est celui de liquidation de l'entité de l'employeur. En matière juridique, ce terme signifie la dissolution (winding-up) de l'entité par la réalisation de son actif, le règlement de son passif et la distribution du surplus, s'il y en a un, aux actionnaires, proportionnellement et selon leur rang. Il est évident qu'aucune procédure de cette nature n'a été entreprise en l'espèce à l'égard de Xyloid et les disposi-

71 of the *Unemployment Insurance Act* and s. 227(4) and (5) of the *Income Tax Act* have no application.

The *Income Tax Act* provision (s. 227(5)) does not include the extended provision with reference to a deeming of separation in the event of liquidation and hence the respondent, even if the event of liquidation had occurred, would have no assistance from the statute in determining a segregation of accounts.

The payments by Xyloid, therefore, in the pre-appointment period post-date the accrual of the wage entitlement. Xyloid failed to maintain the deductions separate and apart from its own moneys and assets, and Xyloid was not in liquidation, was not in bankruptcy, and had made no assignment, and therefore the express waiver of the requirement of separation legislated in two of the three statutes does not avail the respondent. Therefore, as in the case of the post-appointment period, the appellant is entitled to those moneys withheld by the receiver with reference to deductions made in this period as well.

Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd., supra; *Bank of Nova Scotia v. Middleton Motors Ltd.* (1978), 78 D.T.C. 6307; *Re KRA Restaurants Ltd. v. Toronto Dominion Bank* (1977), 74 D.L.R. (3d) 272, referred to.

APPEAL from a judgment of the Court of Appeal for Manitoba¹, reversing a judgment of Wright J., and allowing certain claims of the Crown in respect of source deductions under the *Income Tax Act*, the *Canada Pension Plan* and the *Unemployment Insurance Act*. Appeal allowed in part, Estey and Chouinard JJ. dissenting in part.

John Lamont and *R. T. Willis*, for the plaintiff appellant.

T. B. Smith, Q.C., and *Craig Henderson*, for the applicant, respondent.

The judgment of Martland, Ritchie, Pigeon, Beetz and McIntyre JJ. was delivered by

PIGEON J.—This is an appeal by leave of this Court from the judgment of the Court of Appeal for Manitoba¹ reversing the judgment of Wright J.² and directing that Dauphin Plains Credit

tions des par. 24(4) du *Régime de pensions du Canada*, 71(3) de la *Loi sur l'assurance-chômage* et 227(4) et (5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'appliquent donc pas.

Le paragraphe 227(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient pas la disposition élargie qui crée une présomption en cas de liquidation et, par conséquent, même s'il y avait eu liquidation, l'intimée ne trouverait aucun secours dans la Loi pour établir une séparation des comptes.

Par conséquent, les paiements effectués par Xyloid pendant la période de pré-nomination sont postérieurs à la naissance du droit au salaire. Xyloid n'a pas conservé les déductions séparées et distinctes de ses propres fonds et de son actif, et elle n'était pas en liquidation ni en faillite ni n'avait fait de cession; par conséquent, l'intimée ne peut se prévaloir de la dispense expresse de l'obligation de séparer les fonds, établie dans deux des trois lois. Comme dans le cas de la période de post-nomination, l'appelante a droit aux montants qu'a retenus le séquestre à l'égard des déductions faites durant cette période.

Jurisprudence: *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*, précité; *Bank of Nova Scotia v. Middleton Motors Ltd.* (1978), 78 D.T.C. 6307; *Re KRA Restaurants Ltd. v. Toronto Dominion Bank* (1977), 74 D.L.R. (3d) 272.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel du Manitoba¹ qui a infirmé le jugement du juge Wright et accueilli certaines réclamations de Sa Majesté à l'égard de retenues à la source faites en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, du *Régime de pensions du Canada* et de la *Loi sur l'assurance-chômage*. Pourvoi accueilli en partie, les juges Estey et Chouinard étant dissidents en partie.

John Lamont et *R. T. Willis*, pour la demanderesse, appelante.

T. B. Smith, c.r., et *Craig Henderson*, pour la requérante, intimée.

Version française du jugement des juges Martland, Ritchie, Pigeon, Beetz et McIntyre rendu par

LE JUGE PIGEON—Ce pourvoi est interjeté avec l'autorisation de cette Cour à l'encontre de l'arrêt de la Cour d'appel du Manitoba¹ qui infirme le jugement du juge Wright² et ordonne à Dauphin

¹ [1979] 2 W.W.R. 514.

² [1978] 3 W.W.R. 658.

¹ [1979] 2 W.W.R. 514.

² [1978] 3 W.W.R. 658.

Union Limited (the "Credit Union"), the appellant in this Court, do pay to Her Majesty The Queen, the respondent in this Court, the sum of \$6,278.81.

As security for debts in excess of a million dollars, the Credit Union had obtained from Xyloid Industries Ltd. (the "Company") debentures whereby a first fixed and specific charge was created on all its real and immovable property with a floating charge on all its other assets. The debtor being in default, the Credit Union instituted an action on March 30, 1977 and, on the following day, March 31, 1977, obtained a receiving order whereby the Clarkson Company Limited was appointed receiver. The receiver having realized the assets of the company was authorized to pay the net proceeds of realization to the secured creditor, the Credit Union, subject to a claim of the Department of National Revenue in the amount of \$7,416.57. An application for an order directing the payment of this sum was made on behalf of the Crown based on assessments made up as follows:

1. Pre March 31, 1977

Income tax source deductions	\$2,550.78
Canada Pension Plan, employee portion	275.43
Canada Pension Plan, employer portion	275.43
Unemployment Insurance deduction employee portion	244.77
Unemployment Insurance deduction employer portion	342.68
Interest and penalties	647.25

TOTAL ASSESSMENT	\$4,336.34
------------------	------------

2. Post March 31, 1977

Income tax source deductions	2,068.05
Canada Pension Plan, employee portion	220.05
Canada Pension Plan, employer portion	220.05
Unemployment Insurance deduction employee portion	196.16
Unemployment Insurance deduction employer portion	274.63
Interest and penalties	495.89

\$3,474.83

Plains Credit Union Limited (la «Caisse»), appelante en cette Cour, de verser à Sa Majesté La Reine, intimée en cette Cour, la somme de \$6,278.81.

En garantie de dettes de plus d'un million de dollars, la Caisse avait obtenu de Xyloid Industries Ltd. (la «Société») des obligations qui créaient un premier privilège fixe et spécifique sur tous ses biens immeubles et un privilège général sur tout le reste de son actif. La débitrice étant en défaut, la Caisse a intenté une action le 30 mars 1977 et le lendemain, 31 mars 1977, a obtenu une ordonnance de mise sous séquestre par laquelle Clarkson Company Limited a été nommée séquestre. Ayant réalisé l'actif de la Société le séquestre a été autorisé à en verser le produit net à la créancière garantie, la Caisse, sous réserve d'une réclamation du ministère du Revenu national au montant de \$7,416.57. Sa Majesté a demandé une ordonnance portant que cette somme lui soit versée; sa demande est fondée sur des cotisations établies comme suit:

[TRADUCTION] 1. Avant le 31 mars 1977

Déductions à la source au titre de l'impôt sur le revenu	\$2,550.78
Régime de pensions du Canada, part de l'employé	275.43
Régime de pensions du Canada, part de l'employeur	275.43
Déduction au titre de l'assurance-chômage, part de l'employé	244.77
Déduction au titre de l'assurance-chômage, part de l'employeur	342.68
Intérêts et peines	647.25

COTISATION TOTALE	\$4,336.34
-------------------	------------

2. Après le 31 mars 1977

Déductions à la source au titre de l'impôt sur le revenu	\$2,068.05
Régime de pensions du Canada, part de l'employé	220.05
Régime de pensions du Canada, part de l'employeur	220.05
Déduction au titre de l'assurance-chômage, part de l'employé	196.16
Déduction au titre de l'assurance-chômage, part de l'employeur	274.63
Intérêts et peines	495.89

\$3,474.83

The amounts under the heading "Pre March 31, 1977" were claimed in respect of wages paid by the company before the receiving order and as to this the trial judge made the following finding (at p. 660):

... Because of the specific allegation of Mr. Johnson (para. 4 of his affidavit) that an audit shows the deductions claimed were in fact made, and because, in argument, counsel for the defendant made no submission otherwise, I accept as factual that the required statutory amounts were deducted by the defendant before or when the wage payments were made by it *before* the date of receivership.

The allegation referred to by the trial judge is para. 2 of the affidavit reading as quoted (at p. 659):

2. That I am advised and believe that the Minister of National Revenue caused an assessment to be raised against Xyloid Industries Ltd. This assessment was raised pursuant to an audit that was performed on the books of Xyloid Industries Ltd. in Receivership and represents unpaid source deductions apparent on the books of Xyloid Industries Ltd. for the months of February, March, and April, 1977.

The assessment under the heading "Post March 31, 1977" was made against the receiver but it did not relate as Monnin J.A. said (at p. 517) to "wages earned in April 1977, after the receivership". It was admitted at the hearing in this Court that deductions on wages earned in the service of the receiver had been duly remitted. The assessment related to wages which were earned prior to March 31, 1977, but were paid by the receiver pursuant to *The Payment of Wages Act* of Manitoba. Counsel for the Credit Union admitted that when paying those wages to the employees the receiver had withheld the amounts claimed as income tax source deductions, Canada Pension Plan, employee portion and Unemployment Insurance deduction, employee portion. In other words, the receiver paid the employees the amount of wages due, net of those deductions and he was assessed under date January 25, 1978, "for failure to remit as required" in this respect. I find it

Les sommes qui figurent sous la rubrique «Avant le 31 mars 1977» ont été réclamées à l'égard des salaires versés par la Société avant que ne soit rendue l'ordonnance de séquestre et, à ce sujet, le juge de première instance est venu à la conclusion suivante (à la p. 660):

[TRADUCTION] ... Vu l'allégation spécifique de M. Johnson (par. 4 de son affidavit) qu'une vérification démontre que les déductions réclamées ont effectivement été faites et vu que, dans sa plaidoirie, l'avocat de la défenderesse n'a pas soutenu le contraire, j'accepte comme établi que la défenderesse a déduit les sommes exigées par la loi avant de verser les salaires ou au moment où elle les a versés et cela, *avant* la date de la mise sous séquestre.

L'allégation que mentionne le juge de première instance est le paragraphe 2 de l'affidavit qui se lit comme suit (à la p. 659):

[TRADUCTION] 2. Que l'on m'informe et que je crois que le ministre du Revenu national a établi une cotisation contre Xyloid Industries Ltd. Cette cotisation a été établie à la suite d'une vérification des livres de Xyloid Industries Ltd. sous séquestre, et représente les déductions à la source impayées qui figurent aux livres de Xyloid pour les mois de février, mars et avril 1977.

La cotisation qui figure sous la rubrique «Après le 31 mars 1977» a été établie contre le séquestre mais, comme l'a dit le juge Monnin en Cour d'appel (à la p. 517), ne se rapporte pas à [TRADUCTION] «du salaire gagné en avril 1977, après la mise sous séquestre». On a reconnu à l'audition devant cette Cour que les déductions faites sur le salaire gagné au service du séquestre ont bien été remises. La cotisation se rapporte à du salaire gagné avant le 31 mars 1977, mais payé par le séquestre conformément à *The Payment of Wages Act* du Manitoba. L'avocat de la Caisse a reconnu que, lorsqu'il a versé ce salaire aux employés, le séquestre a retenu les montants réclamés comme déduction à la source au titre de l'impôt sur le revenu, comme part de l'employé au titre du Régime de pensions du Canada et comme part de l'employé de la déduction au titre de l'assurance-chômage. En d'autres termes, le séquestre a versé aux employés le montant du salaire dû, moins ces

convenient to deal with this part of the claim first.

The Payment of Wages Act, 1975 (Man.), c. 21, provides:

1. In this Act,

(h) "wage" or "wages" includes salaries, commissions, or any compensation for labour or services measured by time, piece, or otherwise, and any pay which is due and payable to an employee including moneys payable under The Vacations With Pay Act or moneys payable in cases of termination of employment under The Employment Standards Act; but does not include any deductions from wages that may be lawfully made by an employer.

7(1) Notwithstanding any other Act, the amount of wages due and payable by an employer to an employee not exceeding \$2,000.00 constitutes a lien and charge on the property and assets of the employer in favour of the employee, and is payable in priority to any other claim or right, including those of the Crown in right of Manitoba, and without limiting the generality of the foregoing that priority extends over every assignment, including an assignment of book debts, whether absolute or otherwise, every mortgage on real or personal property, and every debenture.

The relevant provisions of the *Income Tax Act* (enacted 1970-71-72, c. 63) are:

153. (1) Every person paying

(a) salary or wages or other remuneration to an officer or 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.

(3) When an amount has been deducted or withheld under subsection (1), it shall, for all the purposes of this Act, be deemed to have been received at that time by

déductions, et il a été cotisé en date du 25 janvier 1978, [TRADUCTION] «pour omission de remettre tel qu'exigé» à cet égard. Il est plus commode de traiter en premier lieu de cette partie de la réclamation.

The Payment of Wages Act, 1975 (Man.), chap. 21, dispose:

[TRADUCTION] 1. Dans la présente loi,

h) «salaire» ou «salaires» comprend un traitement, une commission ou autre indemnité pour un travail ou des services mesurés au temps, à la pièce ou autrement, et toute rémunération due et payable à un employé y compris les sommes payables en vertu de The Vacations With Pay Act ou les sommes payables en cas de cessation d'emploi en vertu de The Employment Standards Act; mais ne comprend pas les déductions du salaire qu'un employeur peut légalement faire.

7(1) Nonobstant toute autre loi, le montant du salaire n'excédant pas \$2,000, dû et payable par un employeur à un employé, constitue une créance privilégiée sur les biens et l'actif de l'employeur, payable à l'employé par préférence à toute autre dette ou créance, y compris celles de Sa Majesté du chef du Manitoba et, sans limiter la portée de ce qui précède, ce privilège prévaut contre toute cession, y compris une cession de créance, absolue ou non, toute hypothèque sur biens réels ou personnels, et toute obligation.

Les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (1970-71-72, chap. 63) sont les suivantes:

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.

(3) Lorsqu'une somme a été déduite ou retenue en vertu du paragraphe (1), elle est, pour l'application générale de la présente loi, réputée avoir été reçue à

the person to whom the remuneration, benefit, payment, fees, commissions or other amounts were paid.

It is important to consider the nature of the deduction for income tax. It is not a deduction for the benefit of the employer, it is a withholding for the benefit of the employee because it is to be remitted to the Receiver General of Canada on account of the employee's tax indebtedness. By virtue of other provisions of the *Income Tax Act* if, as happens in a large number of cases, the withholdings exceed the employee's tax liabilities, a refund will be made to the employee by the Department of National Revenue. Therefore, the amount withheld remains a part of the wages, and subs. 153(3) provides that it is "deemed to have been received" by him at the time the payment was made less the deduction. Furthermore, subs. 227(4) of the *Income Tax Act* provides:

(4) Every person who deducts or withholds any amount under this Act shall be deemed to hold the amount so deducted or withheld in trust for Her Majesty.

In the present case, the Credit Union is, in effect, contending that *The Payment of Wages Act* authorized the receiver to make the income tax deduction for the benefit of the debenture holder. In my view, this is a complete subversion of the purpose of such a deduction. At the hearing, I said to the appellant's counsel: "You contend that the deductions made from the wages enure to the benefit of the creditor?" His answer was: "That is the practical, but not the legal result". I just cannot see how what is true in fact, may be false in law. In my view, counsel's assertion reveals the inherent contradiction in the Credit Union's position. Section 153 of the *Income Tax Act* is the only law under which anyone can make a deduction for income tax, but this section goes on to provide in subs. (4), that the amount so deducted shall be held "in trust for Her Majesty". No law of Manitoba can possibly change that. How can the Credit Union claim that the amount deducted was held for its benefit?

cette date par la personne à qui la rémunération, la prestation, le paiement, les honoraires, les commissions ou d'autres sommes ont été payées.

Il importe d'examiner la nature de la déduction au titre de l'impôt sur le revenu. Ce n'est pas une déduction au profit de l'employeur, c'est une retenue au profit de l'employé, parce qu'elle doit être remise au receveur général du Canada à valoir sur l'impôt dû par l'employé. En vertu d'autres dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, si, ce qui est fréquent, les retenues excèdent l'obligation fiscale de l'employé, le ministère du Revenu national remboursera l'employé. En conséquence, une somme retenue fait toujours partie du salaire, et le par. 153(3) prévoit qu'elle est «réputée avoir été reçue» par l'employé à la date où le versement a été fait moins la déduction. De plus, le par. 227(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* établit ce qui suit:

(4) Toute personne qui déduit ou retient un montant quelconque en vertu de la présente loi est réputée retenir le montant ainsi déduit ou retenu en fiducie pour Sa Majesté.

En l'espèce, la Caisse soutient, en réalité, que *The Payment of Wages Act* autorisait le séquestre à faire la déduction d'impôt sur le revenu au profit du créancier de l'obligation. A mon avis, c'est là fausser complètement l'objet de cette déduction. A l'audition, j'ai dit à l'avocat de l'appelante: [TRADUCTION] «Vous prétendez que les déductions prélevées sur les salaires profitent au créancier?» Il a répondu: [TRADUCTION] «C'est là l'effet pratique, mais non l'effet en droit.» Je suis incapable de voir comment ce qui est vrai en fait peut être faux en droit. A mon avis, l'assertion de l'avocat fait ressortir la contradiction inhérente à la position de la Caisse. L'article 153 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* est le seul texte de loi qui permet à quelqu'un de faire une déduction au titre de l'impôt sur le revenu, mais cet article dispose ensuite, au par. (4), que le montant ainsi déduit est retenu «en fiducie pour Sa Majesté». Aucune loi du Manitoba ne peut changer cela. Comment la Caisse peut-elle prétendre que le montant déduit a été retenu à son profit?

It must also be considered that, by virtue of s. 153(3) the employees are deemed to have received their wages in full, so that they are liable for income tax on that basis. But, the position taken by the Credit Union means that it would get the benefit of the deductions so that the employees would have to pay income tax to the Department of National Revenue on what they have not received and for which they would get no credit.

With respect, it appears to me that the trial judge has failed to consider the consequences of allowing a receiver to make deductions for income tax when paying wages and then failing to treat those deductions as withholdings on account of income tax. This is not only a contradictory position but, if upheld, would amount to an unfair diversion which the Legislature of Manitoba cannot possibly have intended to authorize by the definition of wages in *The Payment of Wages Act*.

In view of the purpose of *The Payment of Wages Act* it appears to me that the deductions contemplated in the definition of "wages" are only those which may be made for the benefit of the employer. This appears not only from the considerations above stated, but also from the very wording of the provision: "deductions from wages that may be lawfully made by an employer". The withholdings directed by the *Income Tax Act* etc. are not deductions that may be made by an employer, they are deductions that shall be made. In my view, the Legislature of Manitoba when speaking of deductions that may be made by an employer had in mind deductions of the same nature as those which are contemplated in s. 25 of *The Employment Standards Act*, R.S.M. 1970, c. E110:

25. A board upon the written authorization of the minister may, with respect to the area for which it is appointed, make recommendations in writing respecting

- (a) standards of minimum wages to be paid to employees
- (i) of different ages; or
- (ii) who are inexperienced, handicapped, or special employees;

Il faut aussi tenir compte de ce qu'en vertu du par. 153(3), les employés sont réputés avoir reçu leur salaire en entier, et sont en conséquence assujettis à l'impôt sur cette base. La position adoptée par la Caisse aurait cependant pour résultat qu'elle bénéficierait des déductions de sorte que les employés devraient payer au ministère du Revenu national un impôt sur un revenu qu'ils n'ont pas reçu et au titre duquel ils n'obtiendraient aucun dédit.

Avec égard le juge de première instance me paraît avoir omis de tenir compte des conséquences que cela comporte si l'on permet à un séquestre de faire des déductions au titre de l'impôt sur le revenu en payant du salaire et de ne pas considérer ces déductions comme des retenues à ce titre. Non seulement c'est contradictoire, mais, si on l'admettait, cela constituerait un détournement injuste que la législature du Manitoba n'a pas pu avoir l'intention d'autoriser par la définition de salaire dans *The Payment of Wages Act*.

Compte tenu de l'objet de *The Payment of Wages Act*, les déductions visées par la définition de «salaire» me paraissent être seulement celles qui peuvent être faites au profit de l'employeur. Cela ressort non seulement des considérations déjà énoncées, mais également des termes mêmes de la disposition: «déductions du salaire qu'un employeur peut légalement faire». Les retenues prescrites par la *Loi de l'impôt sur le revenu* etc. ne sont pas des déductions qu'un employeur peut faire, ce sont des déductions qu'il doit faire. A mon avis, la législature du Manitoba, en parlant de déductions qu'un employeur peut faire, avait à l'esprit des déductions de la même nature que celles visées à l'art. 25 de *The Employment Standards Act*, R.S.M. chap. E110:

[TRADUCTION] 25. Un comité peut, sur autorisation écrite du ministre, faire des recommandations écrites, concernant la région pour laquelle il a été constitué, à l'égard

- a) des normes de salaire minimum à verser à des employés
- (i) d'âges différents; ou
- (ii) qui n'ont pas d'expérience, sont handicapés ou sont des employés spéciaux;

(b) the maximum proportion of employees classified under sub-clause (ii) of clause (a) to other employees in the same employment; and

(c) the maximum amount, if any, that may be deducted from the prescribed minimum wage in cases where the employer furnishes to the employee board, lodging, uniforms, laundry, or other service.

I have underlined the words "that may be deducted" which appear in this statute in *pari materia* of the same province; they are indicative of what was contemplated. In *The Payment of Wages Act* as in *The Employment Standards Act* the legislature was exclusively concerned with matters within its jurisdiction. In respect of deductions, minimum wage orders are concerned only with those which are under the control of the provincial legislature, they make no reference to the deductions required by federal statutes although employers obviously have to make them. In my view, the provision with respect to deductions in *The Payment of Wages Act* is to be similarly viewed. It is concerned only with matters under the control of the Legislature. It is a well-established rule that provincial enactments are presumed to be intended to avoid interference with federal legislation.

The recent judgment of this Court in *Board of Industrial Relations v. Avco*³ affords an example of a restricted meaning ascribed to a provision of the British Columbia *Payment of Wages Act* to avoid untoward consequences. The provision under consideration created "a lien and charge ... payable in priority over any other claim or right ...". Giving the unanimous opinion, Martland J. said (at p. 706):

... The property to which a s. 5A lien attaches is not defined nor identified. In the absence of a specific statutory provision to that effect, in my view it should not be construed in a manner which could deprive third parties of their pre-existing property rights.

In my view, the Manitoba statute should not be construed in a manner which would deprive a third party, the tax collector, of his proper rights. The Legislature is not presumed to have intended an inconsistency and I would find it inconsistent to

b) la proportion maximale des employés de la catégorie (ii) de l'alinéa a) par rapport aux autres employés exerçant le même emploi; et

c) le montant maximum, s'il en est, qui peut être déduit du salaire minimum prescrit dans les cas où l'employeur fournit à un salarié la pension, le logement, les uniformes, les services de buanderie ou d'autres services.

J'ai souligné l'expression «qui peut être déduit» que l'on trouve dans cette loi connexe de la même province; ils donnent une idée de ce que l'on vise. Dans *The Payment of Wages Act* tout comme dans *The Employment Standards Act*, la législature ne vise que le domaine de sa compétence. À l'égard des déductions, les ordonnances de salaire minimum ne visent que celles qui relèvent du pouvoir de la législature provinciale, elles ne font pas référence aux déductions exigées par des lois fédérales, bien que les employeurs soient évidemment obligés de les faire. À mon avis, il faut interpréter de la même façon la disposition touchant les déductions dans *The Payment of Wages Act*. Elle ne vise que ce qui relève de la législature. La présomption que les lois provinciales entendent éviter d'entrer en conflit avec les lois fédérales est une règle bien établie.

L'arrêt récent de cette Cour dans *Commission des relations de travail c. Avco*³ illustre le sens restreint donné à une disposition de la *Payment of Wages Act* de la Colombie-Britannique pour éviter des résultats indésirables. La disposition en cause créait [TRADUCTION] «une créance privilégiée payable ... par préférence à toute autre dette ou créance ...». Rendant l'opinion unanime, le juge Martland a dit (à la p. 706):

... Les biens auxquels s'applique le privilège de l'art. 5A ne sont pas définis ou désignés. En l'absence d'une disposition statutaire en ce sens, l'art. 5A ne doit pas être interprété de façon à dépouiller les tiers de leurs droits antérieurs sur ces biens.

À mon avis, la loi du Manitoba ne doit pas être interprétée de façon à dépouiller un tiers, le fisc, de ses droits légitimes. On ne doit pas présumer que la législature a voulu créer une contradiction et je considère qu'il serait contradictoire de per-

³ [1979] 2 S.C.R. 699.

³ [1979] 2 R.C.S. 699.

authorize deductions to be made for income tax only to be appropriated to the benefit of the employer's creditor.

In *R. v. Biron*⁴ the majority in this Court approved and applied the decision in *Wiltshire v. Barrett*⁵ where a provision reading: "A police constable may arrest without warrant a person committing an offence under this section" was held to mean "apparently committing an offence". In that case Lord Denning, dealing with the argument that if the man arrested was not prosecuted then the arrest was unlawful, said (at p. 325):

... The section does not mention cases of a third kind, namely, those cases where on inquiry at the police station it appears that there is no sufficient ground on which to proceed further against the man. Clearly, in those cases, the man should be released forthwith. There was no need in the statute to mention that contingency. It is too obvious for words. (Emphasis added.)

The trial judge held that the receiver in this case was not a person within the meaning of subs. 153(1) of the *Income Tax Act*. For this conclusion he relied on the decision of the Ontario Court of Appeal in *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*⁶ But, in that case the question was whether the receiver came within the provisions of subs. 50(9) of the *Excise Tax Act* reading:

When the Minister has knowledge that any person has received from a licensee any assignment of any book debt ...

Here the question is whether the receiver comes within the words "Every person paying salary or wages ..." and I fail to see any reason for holding that the receiver did not come within the terms of this provision. There is no need to consider the definition of "person" in the Act. In any case this definition is not a restrictive but an extensive definition due to the word "includes". Assuming the receiver was not authorized to make the deduc-

mettre que des déductions soient faites au titre de l'impôt sur le revenu pour être affectées au profit du créancier de l'employeur.

Dans l'arrêt *R. c. Biron*⁴, la majorité de cette Cour a approuvé et appliqué l'arrêt *Wiltshire v. Barrett*⁵ où l'on a décidé qu'une disposition se lisant: [TRADUCTION] «Un constable peut arrêter sans mandat une personne en train de commettre une infraction sous le présent article» signifiait «apparemment en train de commettre une infraction». Dans cet arrêt, lord Denning, en réponse à l'argument que si la personne arrêtée n'était pas poursuivie, l'arrestation était illégale, a dit (à la page 325):

[TRADUCTION] ... Cet article ne fait pas mention de cas d'une troisième espèce, savoir, lorsque, après enquête au poste de police, il s'avère qu'il n'y a pas de preuves suffisantes pour justifier une poursuite. Il est clair que dans ces cas-là, l'individu doit être relâché sur-le-champ. Il n'était pas nécessaire de mentionner cette éventualité dans la loi. Elle est trop évidente pour qu'on en parle. (C'est moi qui souligne.)

Le juge de première instance a décidé qu'en l'espèce le séquestre n'est pas une personne au sens du par. 153(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Pour venir à cette conclusion, il s'est fondé sur l'arrêt de la Cour d'appel de l'Ontario dans *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*⁶ Dans cet arrêt, cependant, la question était de savoir si le séquestre était visé par les dispositions du par. 50(9) de la *Loi sur la taxe d'accise* qui se lit:

Lorsque le Ministre sait qu'une personne a reçu d'un titulaire de licence la cession d'une dette active ...

En l'espèce la question est de savoir si les termes «toute personne qui verse un traitement ou salaire ...» visent le séquestre et je ne vois aucune raison de décider qu'ils ne le visent pas. Il n'est pas nécessaire d'examiner la définition de «personne» dans la Loi, car elle n'est pas restrictive mais extensive vu le terme «comprend». Si l'on tenait pour acquis que le séquestre n'était pas autorisé à faire les déductions, la Caisse n'aurait pas droit à

⁴ [1976] 2 S.C.R. 56.

⁵ [1966] 1 Q.B. 312.

⁶ [1972] 3 O.R. 132.

⁴ [1976] 2 R.C.S. 56.

⁵ [1966] 1 Q.B. 312.

⁶ [1972] 3 O.R. 132.

tions, the Credit Union is not entitled to that part of the employees' wages, it should go to them. By having it remitted to the tax authorities the employees will be given credit therefor.

I will finally note that no argument was addressed to the Court urging that, by virtue of subs. 152(8) and 227(10), the assessment on the receiver could not be disputed otherwise than by appeal under the provisions of the *Income Tax Act*. Under the circumstances, I do not find it necessary to consider the point before coming to the conclusion that the appeal fails in respect of the deductions made by the receiver out of wages paid under *The Payment of Wages Act*.

With respect to the deductions made by the receiver for the Canada Pension Plan, employee portion, and the Unemployment Insurance, employee portion, the trial judge said (at pp. 664-665):

Both acts speak in terms of the obligation to deduct as lying with the employer of the persons receiving the payments, and the receiver-manager, not being such an employer, therefore had no obligation to make the deductions claimed.

In my view, the question is not whether the claim would succeed if the receiver had not made those deductions. The fact is, as appears from the Johnson affidavit already quoted, that the deductions were duly made and entered in the books. In making payments to the employees pursuant to *The Payment of Wages Act* the receiver actually withheld the proper amount for Pension Plan contributions and Unemployment Insurance premiums. These amounts represented a debt due by the recipients of the wages under the provisions of s. 8 of the *Canada Pension Plan* and s. 62 of the *Unemployment Insurance Act, 1971*. The receiver had ample funds for paying the full amount of wages due and therefore the deductions made were true deductions, not mere book-keeping entries, they were money withheld for the purpose of satisfying the employees' indebtedness for contributions and premiums in respect of those earnings. This money withheld for such purpose became held in trust in favour of the tax collector who is therefore entitled to claim it from the receiver.

cette partie du salaire des employés, c'est à eux qu'elle devrait échoir. En ordonnant qu'elle soit remise au fisc, les employés se la verront créditer.

Jé note enfin que l'on n'a pas soutenu devant la Cour qu'en vertu des par. 152(8) et 227(10), la cotisation établie contre le séquestre ne pouvait être contestée autrement que par un appel interjeté conformément aux dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Dans les circonstances, je suis d'avis qu'il n'est pas nécessaire d'examiner ce point pour venir à la conclusion que le pourvoi doit échouer à l'égard des déductions que le séquestre a faites sur le salaire payé conformément à *The Payment of Wages Act*.

En ce qui concerne les déductions que le séquestre a faites au titre du Régime de pensions du Canada, part de l'employé, et de l'assurance-chômage, part de l'employé, le premier juge a dit (aux pp. 664 et 665):

[TRADUCTION] Les deux lois prescrivent que l'employeur de personnes qui reçoivent les paiements a l'obligation de faire les déductions, le séquestre-gérant, qui n'est pas un tel employeur, n'avait donc aucune obligation de faire les déductions réclamées.

A mon avis, la question n'est pas de savoir si la demande réussirait si le séquestre n'avait pas effectué les déductions. Le fait est, comme il ressort de l'affidavit de Johnson déjà cité, que les déductions ont bien été effectuées et inscrites aux livres. En faisant des paiements aux employés conformément à *The Payment of Wages Act*, le séquestre a bien retenu le montant exact des contributions au Régime de pensions et des cotisations d'assurance-chômage. Ces sommes représentaient une dette due par les personnes qui ont reçu le salaire, en vertu des dispositions de l'art. 8 du *Régime de pensions du Canada* et de l'art. 62 de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*. Le séquestre avait des fonds suffisants pour payer le montant complet des salaires dus et, en conséquence, les déductions effectuées étaient de véritables déductions, et non de simples inscriptions comptables, elles constituaient des sommes retenues afin de satisfaire à la dette des employés au titre des contributions et cotisations relatives à ces gains. Les sommes retenues à cette fin, se sont trouvées retenues en

The Credit Union cannot justify the judgment at trial directing the receiver to give it those moneys and it was therefore properly ordered by the judgment of the Court of Appeal to turn them over to the Department of National Revenue so that they may be credited against the employees' indebtedness.

I find it clear that the Court of Appeal was correct in holding that there was no legal basis for the claims for the Canada Pension Plan, employer portion, and the Unemployment Insurance deduction, employer portion. This conclusion was not challenged on the appeal to this Court and no question has been raised as to the correctness of the adjustments which were made for those sums with interest and penalties and resulted in the amount fixed by the judgment.

The assessment entitled "Pre March 31, 1977" involves entirely different considerations. The claim is for deductions which were made by the employer when paying wages prior to the making of the receiving order. The sums withheld were merely deducted from the wages paid, they were not set apart. In fact, the company was short of funds and did not have funds available to be set aside as required by law. It was not disputed that the funds corresponding to the deductions could not be traced. These withholdings merely represented deductions from the wages paid, not money set aside at the time. The material statutory provisions of the *Income Tax Act* are subss. 227(4) and (5):

(4) Every person who deducts or withholds any amount under this Act shall be deemed to hold the amount so deducted or withheld in trust for Her Majesty.

(5) All amounts deducted or withheld by a person under this Act shall be kept separate and apart from his own moneys and in the event of any liquidation, assignment or bankruptcy the said amounts shall remain apart and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy.

The trial judge said on this point (at p. 662):

Insofar as the claim for income tax deductions from wages paid *before* the receivership is concerned, under

fiducie au bénéfice du fisc qui a donc le droit de les réclamer au séquestre. La Caisse ne peut justifier la décision de première instance qui ordonne au séquestre de les lui remettre et la Cour d'appel a donc eu raison d'ordonner qu'elles soient remises au ministère du Revenu national à valoir sur la dette des employés.

J'estime évident que la Cour d'appel a eu raison de décider que les réclamations relatives à la part de l'employeur au titre du Régime de pensions du Canada, et à la part de l'employeur de la déduction au titre de l'assurance-chômage, n'étaient pas fondées en droit. On n'a pas contesté cette conclusion dans le pourvoi à cette Cour ni attaqué l'exactitude des rajustements faits pour ces sommes avec intérêts et peines et qui ont donné le montant fixé par l'arrêt.

La cotisation sous la rubrique «Avant le 31 mars 1977» soulève des questions entièrement différentes. Elle vise les déductions que l'employeur a faites lorsqu'il a payé des salaires avant l'ordonnance de séquestre. Les sommes retenues ont simplement été déduites des salaires versés, et n'ont pas été mises à part. En fait, la Société était à court d'argent et n'avait pas en main le montant qu'elle était tenue de mettre à part conformément à la loi. On n'a pas contesté que le montant correspondant aux déductions ne pouvait être retracé. Ces retenues représentaient simplement des déductions faites sur les salaires payés et non de l'argent mis à part à l'époque. Les dispositions pertinentes de la *Loi de l'impôt sur le revenu* sont les par. 227(4) et (5):

(4) Toute personne qui déduit ou retient un montant quelconque en vertu de la présente loi est réputée retenir le montant ainsi déduit ou retenu en fiducie pour Sa Majesté.

(5) Tous les montants déduits ou retenus par une personne en conformité de la présente loi doivent être tenus séparés de ses propres fonds et, dans le cas d'une liquidation, cession ou faillite, ces montants doivent demeurer à part et ne former aucune partie des biens en liquidation, cession ou faillite.

Sur ce point le juge de première instance a dit (à la p. 662):

[TRADUCTION] En ce qui concerne la réclamation des déductions d'impôt relatives aux salaires versés *avant* la

the above provisions the employer must first deduct or withhold the requisite moneys, which then must be kept separate. If they are not kept separate they must be traceable as trust moneys in order to be recovered by the Crown: *Re Hallets Estate; Knatchbull v. Hallett* (1880), 13 Ch. D. 696 (C.A.); *Re Craftsmen Painting Contractors Ltd.*, [1968] 1 O.R. at 522, 11 C.B.R. (N.S.) 91, 67 D.L.R. (2d) 37, leave to appeal refused 11 C.B.R. (N.S.) 91n, and cases cited there. In the present circumstances the Crown has not established that the moneys purported to be deducted actually existed, or, if they did, that the moneys were kept in such a way as to be traceable. Thus the Crown's claim here cannot succeed.

The majority opinion in the Court of Appeal was based on the overruling of the *Craftsmen's* case by the Ontario Court of Appeal in *Re Deslauriers Construction Products Ltd.*⁷ That case, like *Craftsmen's*, dealt with the *Canada Pension Plan*, 1964-65 (Can.), c. 51 (now R.S.C. 1970, c. C-5). The relevant provisions are subs. 24(3) and (4) as follows:

(3) Where an employer has deducted an amount from the remuneration of an employee as or on account of any contribution required to be made by the employee but has not remitted such amount to the Receiver General, the employer shall keep such amount separate and apart from his own moneys and shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty.

(4) In the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer, an amount equal to the amount that by subsection (3) is deemed to be held in trust for Her Majesty shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employer's own moneys or from the assets of the estate.

It will be noted that after providing in subs. 24(3) as in subs. 227(4) of the *Income Tax Act*, that the employer who has deducted an amount "shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty", subs. 24(4) goes on to provide that "In the event of any liquidation" an equal amount "shall be deemed to be separate from ... the estate in liquidation ... whether or

mise sous séquestre, l'employeur, conformément aux dispositions citées, doit d'abord déduire ou retenir les sommes requises qui doivent alors être tenues séparées. Si elles ne sont pas tenues séparées, elles doivent pouvoir être identifiées comme sommes en fiducie pour que Sa Majesté puisse les recouvrer: *Re Hallets Estate; Knatchbull v. Hallett* (1880), 13 Ch. D. 696 (C.A.); *Re Craftsmen Painting Contractors Ltd.*, [1968] 1 O.R. à la p. 522, 11 C.B.R. (N.S.) 91, 67 D.L.R. (2d) 37, autorisation d'appel refusée 11 C.B.R. (N.S.) 91n, et les décisions qui y sont citées. En l'espèce, Sa Majesté n'a pas établi que les sommes que l'on a prétendu déduire existaient réellement, ou, si c'était le cas, qu'elles avaient été conservées de telle façon qu'elles puissent être identifiées. La réclamation de Sa Majesté en l'espèce ne peut donc être accueillie.

L'opinion de la majorité en Cour d'appel est fondée sur l'arrêt *Re Deslauriers Construction Products Ltd.*⁷ par lequel la Cour d'appel de l'Ontario a statué à l'encontre du jugement rendu dans l'affaire *Craftsmen*. Cet arrêt, comme l'affaire *Craftsmen*, portait sur le *Régime de pensions du Canada*, 1964-65 (Can.), chap. 51 (maintenant S.R.C. 1970, chap. C-5). Les dispositions pertinentes étaient les par. 24(3) et (4) que voici:

(3) L'employeur qui a déduit de la rémunération d'un employé un montant au titre de la cotisation que ce dernier est tenu de verser, ou à valoir sur celle-ci, mais ne l'a pas remis au receveur général, doit garder ce montant à part, en un compte distinct du sien et il est réputé détenir le montant ainsi déduit en fiducie pour Sa Majesté.

(4) En cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur un montant égal à celui qui, selon le paragraphe (3), est réputé détenir en fiducie pour Sa Majesté doit être considéré comme étant séparé et ne formant pas partie des biens en liquidation, cession ou faillite, que ce montant ait été ou non, en fait, conservé distinct et séparé des propres fonds de l'employeur ou de la masse des biens.

On notera qu'après avoir établi au par. 24(3), comme au par. 227(4) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, que l'employeur qui a déduit un montant «est réputé détenir le montant ainsi déduit en fiducie pour Sa Majesté», le par. 24(4) établit qu'en cas de liquidation un montant égal «doit être considéré comme étant séparé ... des biens en liquidation ... que ce montant ait été ou non, en

⁷ [1970] 3 O.R. 599.

⁷ [1970] 3 O.R. 599.

not that amount has in fact been kept separate". It is clear from the following passage of the judgment delivered by Gale C.J.O. (at pp. 601-602) that the claim for the Pension Plan deductions was upheld in *Deslauriers* by reason only of those words which are not in the *Income Tax Act*:

On the facts of the instant case again, only notional deductions appearing on the payroll records had been made as the company could meet only its net payroll and its operational expenses.

On behalf of the Attorney-General it was submitted that, while the Minister would have no claim such as is asserted in this case under s-s. (3) if s. 24 ended there, none the less, in the light of s-s. (4), the Minister did have the right to receive out of the realization of the assets a sum representing the amount which was deducted from the employees' salaries, totalling \$1,068.82. We agree with that interpretation of s-s. (4). It seems to us that s-s. (4), and particularly the concluding six words thereof, were inserted in the Act specifically for the purpose of taking the moneys equivalent to the deductions out of the estate of the bankrupt by the creation of a trust and making those moneys the property of the Minister.

We agree with Mr. Olsson on behalf of the Attorney-General that the word "deemed" in the fourth line of s-s. (4) must be used in the sense of a conclusive rather than a rebuttable presumption since the contrary case, where the amount has not in fact been kept separate and apart, is specifically dealt with in the concluding part of that very subsection.

I find the reasoning in *Deslauriers* wholly persuasive and would note that in 1956, (c. 39, s. 27) Parliament repealed subs. (6) of s. 123 of the *Income Tax Act*, R.S.C. 1952, c. 148, whereby a first charge was created on the property of an employer for income tax deductions. I must therefore hold that the claim for the income tax deductions on wages paid by the employer itself before the receiving order cannot be supported.

There remains for consideration the further question whether the quoted provisions of the *Canada Pension Plan* and the similar provisions of

fait, conservé distinct et séparé». Il ressort clairement du passage suivant de l'opinion du juge en chef Gale (aux pp. 601 et 602) que la réclamation pour les déductions au titre du Régime de pensions a été accueillie dans l'arrêt *Deslauriers* uniquement à cause de ces termes que l'on ne retrouve pas dans la *Loi de l'impôt sur le revenu*:

[TRADUCTION] Encore une fois, suivant les faits de l'espèce, la Société n'avait fait que des déductions fictives inscrites aux livres de paie, ne pouvant rencontrer que sa liste de paie nette et ses dépenses d'exploitation.

Au nom du procureur général, on a soutenu que, bien que la réclamation du ministre ne serait pas fondée en vertu du par. (3) si l'art. 24 se terminait là, le ministre n'en avait pas moins, par l'effet du par. (4), le droit de recevoir, à même l'actif réalisé, une somme représentant le montant prélevé sur les salaires des employés, totalisant \$1,068.82. Nous partageons cette interprétation du par. (4). Il nous semble que le par. (4), en particulier les six derniers mots, a été inséré dans la Loi dans le but spécifique de soustraire de la masse des biens du failli, par la création d'une fiducie, un montant équivalent aux déductions et d'en faire la propriété du ministre.

Nous sommes d'accord avec M^c Olsson qui soutient au nom du procureur général que le terme «réputé» à la quatrième ligne du par. (4) doit être pris dans le sens d'une présomption irréfragable plutôt que d'une présomption simple, vu que le cas contraire, celui où le montant n'a pas en fait été conservé distinct et séparé, forme spécifiquement l'objet de la dernière partie de ce même paragraphe.

Je trouve le raisonnement suivi dans l'arrêt *Deslauriers* tout à fait convaincant et ferai remarquer qu'en 1956, (chap. 39, art. 27) le Parlement a abrogé le par. 123(6) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.R.C. 1952, chap. 148, qui constituait «une première charge» sur les biens d'un employeur pour les déductions d'impôt sur le revenu. Je dois en conséquence conclure que la réclamation au titre des déductions d'impôt sur le revenu prélevées sur les salaires versés par l'employeur lui-même avant l'ordonnance de séquestre n'est pas fondée.

Il reste à examiner la question de savoir si les dispositions précitées du *Régime de pensions du Canada* et les dispositions analogues de la *Loi sur*

the *Unemployment Insurance Act* are applicable to a receiver appointed by the Court pursuant to fixed and floating charges covering all assets of an employer company. Subsections 71(2) and (3) of the *Unemployment Insurance Act*, 1971 (enacted 1970-71-72, c. 48) read:

(2) Where an employer has deducted an amount from the remuneration of an insured person as or on account of any employee's premium required to be made by the insured person but has not remitted such amount to the Receiver General, the employer shall keep such amount separate and apart from his own monies and shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty.

(3) In the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer, an amount equal to the amount that by subsection (2) is deemed to be held in trust for Her Majesty shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employer's own monies or from the assets of the estate.

It should first be observed that, for reasons similar to those on which the decision in the *Avco* case, *supra*, was based, the claim for Pension Plan and Unemployment Insurance deductions cannot affect the proceeds of realization of property subject to a fixed and specific charge. From the moment such charge was created, the assets subject thereto, were no longer the property of the debtor except subject to that charge. The claim for the deductions arose subsequently and thus cannot affect this charge in the absence of a statute specifically so providing. However, the floating charge did not crystallize prior to the issue of the writ and the appointment of the receiver. In the present case it makes no difference which of the two dates is selected, both are subsequent to the deductions.

The remaining question is whether the realization by the receiver is a "liquidation, assignment or bankruptcy" within the meaning of the provisions under consideration. This question was considered by Osler J. in *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*⁸ His conclusion denying the claim for Unemployment Insurance deductions was

l'assurance-chômage s'appliquent à un séquestre nommé par la Cour en exécution de privilèges fixes et généraux portant sur tout l'actif d'une société employeur. Les paragraphes 71(2) et (3) de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage* (1970-71-72, chap. 48) se lisent comme suit:

(2) Lorsqu'un employeur a retenu une somme sur la rémunération d'un assuré au titre des cotisations ouvrières que l'assuré doit payer, mais n'a pas versé cette somme au receveur général, il doit séparer cette somme de ses propres fonds et il est censé la détenir en fiducie pour Sa Majesté.

(3) En cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur, la somme qui est censée, aux termes du paragraphe (2), être détenue en fiducie pour Sa Majesté est censée ne pas être comprise dans la masse de la liquidation, cession ou faillite, que cette somme ait été séparée ou non des propres fonds de l'employeur ou de l'actif de la masse.

Il faut d'abord faire remarquer que, pour des raisons analogues à celles qui motivent l'arrêt *Avco* précité, la réclamation des déductions au titre du Régime de pensions et de l'assurance-chômage ne peut affecter le produit de la réalisation de biens grevés d'un privilège fixe et spécifique. A partir de la création de cette charge, l'actif qui en est grevé n'est plus la propriété du débiteur qu'à charge de ce privilège. La réclamation des déductions est née plus tard et ne peut donc primer ce privilège en l'absence d'une loi le prescrivant spécifiquement. Cependant, le privilège général ne s'est pas cristallisé avant la délivrance du bref d'assignation et la nomination du séquestre. En l'espèce, que l'on choisisse l'une ou l'autre date n'a pas d'importance, les deux étant postérieures aux déductions.

La dernière question est celle de savoir si la réalisation par le séquestre constitue une «liquidation, cession ou faillite» au sens des dispositions en cause. Le juge Osler a examiné cette question dans *Royal Trust Company v. Montex Apparel Industries Ltd.*⁸ Sa conclusion, rejetant la réclamation des déductions au titre de l'assurance-chômage, a

⁸ [1972] 2 O.R. 673.

⁸ [1972] 2 O.R. 673.

affirmed on appeal⁹. However, it is important to note that the provision in force at the material time (R.S.C. 1970, c. U-2, subs. 40(2)) did not include the words "whether or not the amount thereof has in fact been kept separate and apart from the employer's own assets or from the assets of the bankrupt estate". At that time those words which are now in subs. 71(3) of the *Unemployment Insurance Act, 1971*, were found only in subs. 24(4) of the Pension Plan and, as we have seen, it is only by reason of those additional words that the claim was allowed in *Deslauriers*. Consequently, in their absence the claim failed on the basis of the reasoning made by Gale C.J.O. which I have already quoted and on which Osler J. relied. This was clearly sufficient to dispose of the point but he went on to say *obiter* (at p. 681):

Although no authority on this branch of the case was cited to me, it is trite law that taxing statutes are to be strictly construed and, in my view, a receivership by order of the Court is not a liquidation, assignment or bankruptcy and hence, neither s. 40 of the *Unemployment Insurance Act* nor s. 24 of the *Canada Pension Plan* have application, regardless of the above reasons. On the facts of the present case, it appears that the receiver has in reality been engaged in liquidating the defendant's enterprise. However, as was pointed out by counsel for the trustee, liquidation is not the inevitable result of a receivership and indeed, there have been many successful receiverships which have resulted in the enterprise being handed back to its owner as a going concern. It cannot be known with any degree of certainty at the moment of the appointment of a receiver whether in fact liquidation is inevitable and the effect of the various statutes must be assessed as at that moment. The task of the receiver might well be made an impossible one if the application of these statutes were made to await the outcome of his endeavours rather than being ascertainable upon his appointment.

With respect, I am unable to agree. We are not concerned with a situation where the receivership does not end up in a liquidation, just as when considering a distribution in bankruptcy one is not concerned with the situation where the receiving order is discharged. We are here dealing with a receivership which was completed by the sale and distribution of all the assets of the employer com-

été confirmée en appel⁹. Il importe cependant de noter que la disposition en vigueur à l'époque (S.R.C. 1970, chap. U-2, par. 40(2) n'incluait pas les termes «que cette somme ait été séparée ou non des propres fonds de l'employeur ou de l'actif de la masse». A l'époque, on ne retrouvait ces termes, qui figurent maintenant au par. 71(3) de la *Loi de 1971 sur l'assurance-chômage*, qu'au par. 24(4) du *Régime de pensions du Canada* et, comme nous l'avons vu, ce n'est qu'à cause de ces termes additionnels que la réclamation a été accueillie dans l'arrêt *Deslauriers*. Par conséquent, en leur absence, la réclamation doit échouer sur la base du raisonnement du juge en chef Gale que j'ai déjà cité et sur lequel le juge Osler s'est fondé. Il est clair que cela suffisait à régler la question, mais celui-ci a poursuivi, en *obiter* (à la p. 681):

[TRADUCTION] Quoique l'on ne m'ait cité aucune jurisprudence sur cet aspect de l'affaire, il est de droit élémentaire que les lois fiscales doivent recevoir une interprétation stricte et, à mon avis, une mise sous séquestre par ordre de la Cour ne constitue pas une liquidation, cession ou faillite et en conséquence ni l'art. 40 de la *Loi sur l'assurance-chômage* ni l'art. 24 du *Régime de pensions du Canada* ne s'appliquent, nonobstant les motifs qui précèdent. Suivant les faits en l'espèce, le séquestre a réellement procédé à la liquidation de l'entreprise de la défenderesse. Cependant, comme l'a fait remarquer l'avocat du fiduciaire, une mise sous séquestre n'a pas pour résultat inévitable la liquidation et, d'ailleurs, de nombreuses mises sous séquestre ont eu pour résultat heureux la remise de l'entreprise en état de fonctionnement à ses propriétaires. Il est impossible de savoir avec certitude au moment de la nomination du séquestre si la liquidation est en fait inévitable et c'est à ce moment-là qu'il faut évaluer la portée des diverses lois. Retarder l'application de ces lois jusqu'à la fin de la tâche du séquestre plutôt que de la déterminer au moment de sa nomination pourrait bien rendre cette tâche impossible.

Avec égards, je ne peux être d'accord. Il ne s'agit pas d'une situation où la mise sous séquestre ne résulte pas en une liquidation. Lors d'une répartition en faillite, on ne se préoccupe pas de la situation qui aurait existé si la déclaration de faillite avait été annulée. Il s'agit en l'espèce d'une mise sous séquestre terminée par la vente et la distribution de tout l'actif de la société employeur.

⁹ [1972] 3 O.R. 132.

⁹ [1972] 3 O.R. 132.

pany. In the statutes of Canada as they stood when the two provisions we have to construe were enacted, "liquidation" was not the word used to describe the voluntary or forced distribution of the assets of a company, the word used was "winding-up", see the *Winding-up Act*, R.S.C. 1970, c. W-10. However, the word "liquidation" was sometimes used to describe this process of dissolution of a company, for instance, in s. 6 subpar. (b) providing for the application of the Act to Canadian Companies:

(b) that are in liquidation or in process of being wound up, and, on petition by any of their shareholders or creditors, assignees or liquidators ask to be brought under this Act.

The word is also found in s. 166 with reference to a British or foreign company that "is in liquidation in the country in which its head office is situated". In the *Canada Cooperative Associations Act*, 1970-71-72 (Can.), c. 6, the word "liquidation" is found in s. 74 making the directors liable for employees' wages when, among other cases, the association has

(ii) gone into liquidation or been ordered to be wound up under the *Winding-Up Act*, or has made an assignment under the *Bankruptcy Act* or a receiving order under the *Bankruptcy Act* has been made against it . . .

It seems to me that it would not make sense to hold that, because the assets of a company were realized by a receiver appointed at the request of a creditor rather than by a liquidator or a trustee in bankruptcy appointed by a court, the claim for wages should fail. It appears to me that there is no reason not to give the word "liquidation" its wide meaning in usual language. I would follow the reasoning made by Middleton J.A. in *Davey v. Gibson*¹⁰, at p. 381:

The argument before us turned rather upon a discussion of the question whether the Act should be strictly or liberally construed. It is not, in my view, necessary to enter upon any such discussion. . . .

¹⁰ (1930), 65 O.L.R. 379.

Dans les lois du Canada en vigueur lorsque les deux dispositions que nous devons interpréter ont été adoptées, le terme «liquidation» n'était pas employé dans la version anglaise pour décrire la distribution volontaire ou forcée de l'actif d'une société, le terme employé était «winding-up», voir la *Loi sur les liquidations*, S.R.C. 1970, chap. W-10. Cependant le terme «liquidation» était parfois employé pour décrire le processus de dissolution d'une société, par exemple à l'al. 6b) qui prescrit l'application de la Loi aux sociétés canadiennes:

b) qui sont en liquidation ou en voie de passer par la liquidation et, par pétition de la part de quelqu'un de leurs actionnaires ou créanciers, cessionnaires ou liquidateurs, demandent à être assujetties à la présente loi.

Ce terme se retrouve également à l'art. 166, à propos d'une compagnie britannique ou étrangère qui est «en liquidation dans le pays où est situé son siège social». Dans la *Loi sur les associations coopératives du Canada*, 1970-71-72 (Can.), chap. 6, le terme «liquidation» se trouve à la version anglaise de l'art. 74 qui exclut la responsabilité des administrateurs pour les salaires des employés à moins que, entre autres conditions, l'association

(ii) ne se soit mise en liquidation ou n'ait été mise en liquidation par ordonnance en vertu de la *Loi sur les liquidations*, ou n'ait fait une cession en vertu de la *Loi sur la faillite*, ou qu'une ordonnance de séquestre n'ait été rendue contre elle en vertu de la *Loi sur la faillite* . . .

Il me paraîtrait absurde de décider que, parce que l'actif d'une société a été réalisé par un séquestre nommé à la demande d'un créancier plutôt que par un liquidateur ou un syndic nommé par un tribunal, la réclamation de salaires devrait échouer. Il ne me paraît pas y avoir de raison de ne pas donner au terme anglais «liquidation» son sens large dans la langue courante. J'adopterais le raisonnement fait par le juge Middleton de la Cour d'appel dans l'arrêt *Davey v. Gibson*¹⁰, à la p. 381:

[TRADUCTION] La plaidoirie devant nous a surtout porté sur la question de savoir si la Loi devait recevoir une interprétation stricte ou large. A mon avis, il n'est pas nécessaire de traiter de cette question

¹⁰ (1930), 65 O.L.R. 379.

The term "gone into liquidation" is not anywhere defined; the language is more or less colloquial, for there is not, at the present time, any legal proceeding known as liquidation. At one time there was, but it has long since been obsolete. The technical term used in the Companies Act is "wind-up," although the officer appointed to conduct the winding-up is designated a liquidator.

If one searches dictionaries, it is not hard to find a definition of liquidation wide enough to include bankruptcy. In the Century Dictionary this is given: "Liquidation: the act or operation of winding up the affairs of a firm or company by getting in the assets, settling with its debtors and creditors, and apportioning the amount of each partner's or shareholder's profit or loss, etc." In the Oxford Dictionary is the following: "Liquidate: Law and commerce: To ascertain and set out clearly the liabilities of (a company or firm) and to arrange the apportioning of the assets; to wind up." In Corpus Juris, that mine of information, is this definition: "Liquidation, a word of French origin, is not a technical term, and, therefore, can have no fixed legal meaning; but it has a fairly defined legal meaning, and it is said to be a term of jurisprudence, of finance, and of commerce. It is defined as the act of settling, adjusting debts, or ascertaining their amounts or balance due; settlement or adjustment of an unsettled account Applied to a partnership or company, the act or operation of winding up the affairs of a firm or company by getting in the assets, settling with its debtors and creditors, and appropriating the amount of profit or loss." . . .

In my opinion the majority in the Court of Appeal of Manitoba properly held that the amount deducted by the employer from employee's wages for Pension Plan and Unemployment Insurance contributions was to be deemed to have been held in trust for Her Majesty at the date of the receiving order and consequently was deemed to have been realized by the receiver out of the assets subject to the floating charge. The exact amount of such assets was not established, but one of the exhibits shows that more than \$100,000 were realized from inventory. It is therefore clear that the receiver had ample funds to cover those two small claims.

For those reasons I would allow the appeal only to the extent of deducting from the amount allowed by the judgment of the Court of Appeal

L'expression «*gone into liquidation*» n'est définie nulle part; il s'agit plus ou moins d'une expression courante, car il n'y a pas, aujourd'hui, de procédure juridique connue en anglais sous le nom de «*liquidation*». Cela a déjà été le cas, mais elle est depuis longtemps périmée. Le terme technique employé dans la *Loi sur les compagnies* est «*wind up*», bien que l'officier nommé pour procéder au «*winding-up*» soit appelé un liquidateur.

Si l'on fouille les dictionnaires, il n'est pas difficile de trouver une définition de «*liquidation*» suffisamment large pour inclure la faillite. Dans le Century dictionary, on trouve ceci: «*Liquidation*: l'acte ou l'opération de «*winding-up*» liquider les affaires d'une entreprise ou société, en réalisant l'actif, réglant les débiteurs et créanciers, et répartissant le montant du profit ou de la perte de chaque associé ou actionnaire, etc.» Dans l'Oxford Dictionary, on trouve ceci: «*Liquidate*: droit et commerce: déterminer et calculer clairement les dettes (d'une société ou entreprise) et répartir l'actif; (to) «*wind up*». Dans le Corpus Juris, cette mine de renseignements, se trouve la définition suivante: «*Liquidation*», un mot d'origine française, n'est pas un terme technique, et, en conséquence, il ne peut avoir de sens fixe en droit; mais il est assez bien défini en droit, et l'on dit qu'il s'agit d'un terme de doctrine, de finance et de commerce. Il est défini comme l'acte de régler, calculer des dettes, ou d'en déterminer le montant ou solde dû; règlement ou calcul d'un compte indéterminé . . . Dans le cas d'une association ou société, l'acte ou l'opération de «*winding-up*» liquider les affaires d'une entreprise ou société en réalisant l'actif, réglant les débiteurs et créanciers et répartissant le montant du profit ou de la perte.» . . .

A mon avis, c'est à bon droit que la majorité de la Cour d'appel du Manitoba a statué que le montant que l'employeur a prélevé sur les salaires des employés au titre des contributions au Régime de pensions et à l'assurance-chômage devait être réputé avoir été détenu en fiducie pour Sa Majesté à la date de l'ordonnance de séquestre et, en conséquence, devait être réputé avoir été réalisé par le séquestre à même l'actif grevé du privilège général. Le montant exact de cet actif n'a pas été établi, mais une des pièces démontre que la réalisation du stock a produit plus de \$100,000. Il est donc clair que le séquestre avait des fonds suffisants pour régler ces deux petites réclamations.

Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi à seule fin de déduire du montant accordé par la Cour d'appel la somme réclamée pour les

the sum claimed for income tax deductions made prior to the date of the receiving order, that is, \$2,550.78, with the appropriate adjustment for interest and penalties as directed by the Court of Appeal (*per Monnin J.A.* at p. 523). The appellant succeeds on a major point and, in the circumstances of the case where no costs have been allowed below, I think it is entitled to costs in this Court.

The reasons of Estey and Chouinard JJ. were delivered by

ESTEY J. (*dissenting in part*)—The issue arising in these proceedings is whether or not a receiver appointed by the court to enforce security granted by the defendant/debtor to the plaintiff/appellant is obligated to pay to the respondent, in priority to the claims of the appellant as a secured creditor, certain moneys with reference to deductions made (or which, in the view of the respondent, should have been made) from wages paid or payable by the defendant under three federal statutes.

For simplicity, the plaintiff/appellant will be referred to as Dauphin, the debtor/defendant and the employer in question as Xyloid, and Her Majesty The Queen in the Right of Canada as the respondent. On March 31, 1977, Dauphin obtained the appointment by the Court of Queen's Bench of the Province of Manitoba of a receiver and manager (the Clarkson Company Ltd.) of "all the undertaking, property and assets of" Xyloid. In due course, the receiver/manager (hereinafter referred to as the "receiver") realized the assets secured by a debenture, a floating charge and a chattel mortgage and distributed the net proceeds of such realizations, less the sum of \$7,416.57, which upon the discharge of the receiver by Denis J. was directed to be held until the validity and priority of the claims of the respondent under certain federal statutes was determined by the court. We are not here concerned with the events leading up to the discharge of the receiver and indeed the record does not reveal whether the aforementioned sum of \$7,416.57 was the product of realization of the fixed charge in the debenture, the assets secured by the chattel mortgage, or the floating charge embodied in the debenture. Nothing appears to turn upon the origin of these funds.

déductions d'impôt faites avant l'ordonnance de séquestre, soit la somme de \$2,550.78, avec rajustement en conséquence de l'intérêt et des pénalités comme la Cour d'appel l'a ordonné (le juge Monnin à la p. 523). L'appelante réussit sur un point majeur et, dans les circonstances de l'espèce où aucuns dépens n'ont été adjugés dans les cours d'instance inférieure, je suis d'avis qu'elle a droit aux dépens en cette Cour.

Version française des motifs des juges Estey et Chouinard rendus par

LE JUGE ESTEY (*dissident en partie*)—Il s'agit en l'espèce de savoir si un séquestre nommé par la cour pour réaliser une garantie consentie par la défenderesse-débitrice à la demanderesse-appelante est tenu de payer à l'intimée, par préférence aux réclamations de l'appelante à titre de créancière garantie, des sommes relatives à des déductions faites en vertu de trois lois fédérales (ou qui, de l'avis de l'intimée, auraient dû l'être) sur le salaire payé ou payable par la défenderesse.

Pour plus de commodité, la demanderesse-appelante sera appelée Dauphin, la défenderesse-débitrice et employeur en cause, Xyloid, et Sa Majesté la Reine du chef du Canada, l'intimée. Le 31 mars 1977, Dauphin a obtenu de la Cour du banc de la Reine de la province du Manitoba la nomination d'un séquestre-gérant (Clarkson Company Ltd.) pour [TRADUCTION] «la totalité de l'entreprise, des biens et de l'actif de» Xyloid. En temps utile, le séquestre-gérant (ci-après appelé le «séquestre») a réalisé l'actif garanti par une obligation, un privilège général et une hypothèque mobilière et en a distribué le produit net, moins la somme de \$7,416.57, dont, à la libération du séquestre par le juge Denis, on a ordonné la retenue jusqu'à ce que la validité et le rang des réclamations de l'intimée en vertu de certaines lois fédérales soient établis par la Cour. Nous ne nous intéressons pas en l'espèce aux circonstances qui ont conduit à la libération du séquestre et, d'ailleurs, le dossier ne révèle pas si la somme susmentionnée de \$7,416.57 est le produit de la réalisation du privilège fixe prévu par l'obligation, des éléments d'actif grevés par l'hypothèque mobilière ou du privilège général constaté par l'obligation. L'origine de ces sommes n'a apparemment pas d'incidence.

It is important, however, to appreciate that prior to the appointment of the receiver (which I shall refer to for convenience as the pre-appointment period), Xyloid paid certain wages to its employees and effected the deductions prescribed by the *Income Tax Act* of Canada, the *Canada Pension Plan Act* and the *Unemployment Insurance Act*. With reference to these payments, the learned trial judge found that Xyloid made the statutory deductions. He stated:

I accept as factual that the required statutory amounts were deducted by the defendant before or when the wage payments were made by it *before* the date of the receivership.

However, Xyloid did not remit the funds so withheld to the respondent nor did it keep such deductions or withholdings separate and apart from its "own moneys or from the assets of ..." Xyloid. After the appointment of the receiver (and this period I shall for convenience refer to as the post-appointment period), the receiver paid to the employees of Xyloid wages accruing in the pre-appointment period, allegedly pursuant to *The Payment of Wages Act* of Manitoba. When doing so, the receiver made no remittance to the respondent (and by this, I mean to include all agencies and departments of the respondent) in respect of the three federal statutes.

It is sufficient to observe in passing that in the post-appointment period the receiver carried on some operations of Xyloid and engaged in that connection some former employees of Xyloid to whom wages were paid by the receiver and remittances were forwarded to the respondent pursuant to the three above-mentioned federal statutes. No issue arises with respect to this phase of the receiver's activities.

The only issue therefore arising is what priority, if any, did the respondent enjoy by virtue of these federal statutes over the claims of Dauphin as the secured creditor of Xyloid with reference to the moneys held by the receiver in the amount of \$7,416.57.

1. Payments made by the receiver in the post-appointment period

It is convenient to commence with the position taken by the appellant with reference to the pay-

Il importe, cependant, de se rendre compte qu'avant la nomination du séquestre (période que j'appellerai pour plus de commodité la période de pré-nomination), Xyloid a versé du salaire à ses employés et effectué les déductions prescrites par la *Loi de l'impôt sur le revenu* du Canada, le *Régime de pensions du Canada* et la *Loi sur l'assurance-chômage*. A l'égard de ces versements, le savant juge de première instance a conclu que Xyloid avait effectué les déductions obligatoires. Il a dit:

[TRADUCTION] ... j'accepte comme établi que la défenderesse a déduit les sommes exigées par la loi avant de verser les salaires ou au moment où elle les a versés et cela, *avant* la date de la mise sous séquestre.

Xyloid n'a cependant pas remis à l'intimée les fonds ainsi retenus et n'a pas tenu ces déductions ou retenues séparées de ses propres fonds ou de son actif. Après la nomination du séquestre (période que j'appellerai pour plus de commodité la période de post-nomination), le séquestre a versé aux employés de Xyloid du salaire gagné durant la période de pré-nomination, apparemment en conformité de *The Payment of Wages Act* du Manitoba. Ce faisant, le séquestre n'a rien remis à l'intimée (par cela, je veux dire tous les organismes et ministères de l'intimée) au titre des trois lois fédérales.

Il suffit de faire remarquer en passant que pendant la période de post-nomination le séquestre a poursuivi certaines activités de Xyloid et, pour ce faire, a embauché d'anciens employés de Xyloid auxquels il a versé du salaire à l'égard duquel des sommes ont été versées à l'intimée conformément aux trois lois fédérales susmentionnées. Cette phase des activités du séquestre ne fait l'objet d'aucun litige.

La seule question est donc celle de savoir si, en vertu de ces lois fédérales, l'intimée doit être préférée aux créances de Dauphin à titre de créancière garantie de Xyloid, à l'égard de la somme de \$7,416.57 détenue par le séquestre.

1. Paiements effectués par le séquestre pendant la période de post-nomination

Il est préférable d'aborder en premier lieu la position adoptée par l'appelante à l'égard de ce que

ment by the receiver in the post-appointment period to the former employees of Xyloid of certain moneys accruing to them as wages in the pre-appointment period. The appellant states that these payments were made by the receiver pursuant to *The Payment of Wages Act* of Manitoba, the relevant terms of which are as follows:

7(1) Notwithstanding any other Act, the amount of wages due and payable by an employer to an employee not exceeding \$2,000.00 constitutes a lien and charge on the property and assets of the employer in favour of the employee, and is payable in priority to any other claim or right, including those of the Crown In Right of Manitoba, and without limiting the generality of the foregoing that priority extends over every assignment, including an assignment of book debts, whether absolute or otherwise, every mortgage on real or personal property, debenture and security, whether registered or not, made, given, accepted or issued before or after the coming into force of this Act.

3(4) Every employer shall be deemed to hold the wages accruing due to an employee in trust for the employee whether or not the amount thereof has been kept separate and apart by the employer and the employee has a lien and charge in the amount of wages on the assets of the employer that in the ordinary course of business would be entered in the accounts of the business of the employer whether so entered or not.

1(h) "wage" or "wages" includes salaries, commissions, or any compensation for labour or services measured by time, piece, or otherwise, and any pay which is due and payable to an employee including moneys payable under The Vacations With Pay Act or moneys payable in cases of termination of employment under The Employment Standards Act; but does not include any deductions from wages that may be lawfully made by an employer.

24 Where there is a conflict between the provisions of this Act and those of any other Act of the Legislature, the provisions of this Act prevail.

The appellant submits that the Manitoba statute constitutes a statutory lien against the assets of Xyloid in favour of the latter's employees, and is payable in priority to "any other claim or right . . . whether registered or not, made, given . . . or issued before or after the coming into force of this Act". Furthermore, the statute provides that the employer shall "be deemed to hold the wages

le séquestre a versé pendant la période de post-nomination aux anciens employés de Xyloid à titre de salaire gagné pendant la période de pré-nomination. L'appelante affirme que le séquestre a effectué ces versements conformément à *The Payment of Wages Act* du Manitoba, dont voici les dispositions pertinentes:

[TRADUCTION] 7(1) Nonobstant toute autre loi, le montant du salaire n'excédant pas \$2,000, dû et payable par un employeur à un employé, constitue une créance privilégiée sur les biens et l'actif de l'employeur, payable à l'employé par préférence à toute autre dette ou créance, y compris celles de Sa Majesté du chef du Manitoba et, sans limiter la portée de ce qui précède, ce privilège prévaut contre toute cession, y compris une cession de créance, absolue ou non, toute hypothèque sur biens réels ou personnels, obligation et garantie enregistrée ou non, faite, donnée, acceptée ou émise avant ou après l'entrée en vigueur de la présente loi.

3(4) Tout employeur est réputé détenir en fiducie pour l'employé le salaire qui lui est dû, qu'il ait gardé ou non ce montant à part, et l'employé détient une créance privilégiée sur l'actif de l'employeur pour le montant du salaire qui, dans le cours ordinaire des affaires, figureait dans les livres de l'entreprise de l'employeur, qu'il y figure ou non.

1h) «salaire» ou «salaires» comprend un traitement, une commission ou autre indemnité pour un travail ou des services mesurés au temps, à la pièce ou autrement, et toute rémunération due et payable à un employé y compris les sommes payables en vertu de The Vacations With Pay Act ou les sommes payables en cas de cessation d'emploi en vertu de The Employment Standards Act; mais ne comprend pas les déductions du salaire qu'un employeur peut légalement faire.

24 En cas de conflit entre les dispositions de la présente loi et celles de toute autre loi de la Législature, les dispositions de la présente loi ont priorité.

L'appelante fait valoir que la loi du Manitoba crée un privilège sur l'actif de Xyloid en faveur des employés de celle-ci, et qu'on doit le régler par préférence [TRADUCTION] «à toute autre dette ou créance . . . enregistrée ou non, faite, donnée . . . ou émise avant ou après l'entrée en vigueur de la présente loi». De plus, la Loi dispose que l'employeur (Xyloid) [TRADUCTION] «est réputé déte-

accruing ...” in trust for the employee “whether or not the amount thereof has been kept separate and apart by” Xyloid. By reason of the definition of “wage” in s. 1(h), the receiver, in the submission of the appellant, properly paid off this lien in the statutory amount, being the wages accruing but not including any deductions therefrom “that may be lawfully made by an employer”. In the result, according to this line of argument, the receiver applied the net realizations from the assets secured by the aforementioned debenture, chattel mortgage and floating charge to the extent necessary to pay off the statutory lien arising under the Manitoba statute.

In determining the consequences in law of the payment by the receiver in response to the Manitoba Act in the post-appointment period, one must determine whether the payments were in fact and in law the payment of wages, or whether the effect of the Act is that the payment in question was a payment of debt. I have concluded that the Manitoba statute has created a charge secured by a statutory lien against the assets of Xyloid, in an amount equal to the wages owing as defined in the Act, which means those wages owing less an amount equal to lawful deductions that may be made by an employer. The portion of the pool of assets of the employer’s estate so charged (and which here is included in the security being enforced by the court through a receivership) is limited to a defined portion of the accrued wages which remained unpaid at the time of the appointment of the receiver and the receipt by him of the assets of the employer.

In the interpretation and the application of the Manitoba statute to these circumstances, it is important to note that the lien and charge on the assets of Xyloid in favour of the employees arose when the wages became “due and payable” and hence the charge in respect of such accrued wages came into being on their accrual. This was prior to the appointment of the receiver and prior to any deductions made by Xyloid under the federal statutes.

But even if this be so, the application of the federal statutes still must be determined by an interpretation thereof to ascertain their intended

nir le salaire gagné ...» en fiducie pour l’employé, qu’il «ait gardé ou non ce montant à part». Vu la définition de salaire à l’al. 1h), c’est à bon droit que le séquestre, selon l’appelante, a réglé cette créance privilégiée au montant fixé par la Loi, savoir le salaire gagné, sans y inclure les déductions «qu’un employeur peut légalement faire». En définitive, si l’on adopte ce raisonnement, le séquestre a utilisé le produit net de la réalisation de l’actif donné en garantie de l’obligation, de l’hypothèque mobilière et du privilège général susmentionnés dans la mesure nécessaire pour régler la créance privilégiée créée par la loi du Manitoba.

Pour déterminer les conséquences juridiques du paiement qu’a effectué le séquestre en application de la loi du Manitoba pendant la période de post-nomination, il faut déterminer s’il représentait, en fait et en droit, un salaire, ou s’il résulte de la Loi qu’il s’agissait du règlement d’une dette. J’ai conclu que la loi du Manitoba a créé une créance garantie par un privilège sur l’actif de Xyloid, d’un montant égal aux salaires dus suivant la définition de la Loi, savoir les salaires dus, moins une somme égale aux déductions qu’un employeur peut légalement faire. L’étendue de l’actif de l’employeur qui est ainsi grevé (et qui est en l’espèce inclus dans la garantie à laquelle la cour a donné effet par la mise sous séquestre) se limite à une partie précise du salaire impayé au moment où le séquestre a été nommé et où il a reçu l’actif de l’employeur.

Dans l’interprétation et l’application de la loi du Manitoba en l’espèce, il importe de noter que le privilège sur l’actif de Xyloid au profit des employés est né lorsque le salaire est devenu «dû et payable» et, par conséquent, que le privilège y afférent est né une fois ce salaire gagné, c’est-à-dire avant la nomination du séquestre et avant que Xyloid ne fasse de déductions en vertu des lois fédérales.

Mais, même si c’est le cas, il faut malgré tout interpréter les lois fédérales afin d’établir leur portée envisagée et de décider de leur application.

reach. The three federal statutes provide as follows:

The Income Tax Act (hereafter referred to as ITA) s. 227 Withholding Taxes

(4) Every person who deducts or withholds any amount under this Act shall be deemed to hold the amount so deducted or withheld in trust for Her Majesty.

(5) All amounts deducted or withheld by a person under this Act shall be kept separate and apart from his own moneys and in the event of any liquidation, assignment or bankruptcy [of an employer] the said amounts shall remain apart and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy.

The Canada Pension Plan Act (hereafter referred to as CPPA)

s. 24(3) Where an employer has deducted an amount from the remuneration of an employee as or on account of any contribution required to be made by the employee but has not remitted such amount to the Receiver General, the employer shall keep such amount separate and apart from his own moneys and shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty.

s. 24(4) In the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer, an amount equal to the amount that by sub-section (3) is deemed to be held in trust for Her Majesty shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employer's own moneys or from the assets of the estate.

The Unemployment Insurance Act (hereafter referred to as UIA)

s. 71(2) Where an employer has deducted an amount from the remuneration of an insured person as or on account of any employee's premium required to be made by the insured person but has not remitted such amount to the Receiver General, the employer shall keep such amount separate and apart from his own monies and shall be deemed to hold the amount so deducted in trust for Her Majesty.

s. 71(3) In the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer, an amount equal to the amount that by sub-section (2) is deemed to be held in trust for Her Majesty shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employer's own monies or from the assets of the estate. (Emphasis added.)

Les trois lois fédérales prévoient ce qui suit:

La Loi de l'impôt sur le revenu (ci-après la LIR) art. 227 Retenue des impôts

(4) Toute personne qui déduit ou retient un montant quelconque en vertu de la présente loi est réputée retenir le montant ainsi déduit ou retenu en fiducie pour Sa Majesté.

(5) Tous les montants déduits ou retenus par une personne en conformité de la présente loi doivent être tenus séparés de ses propres fonds et, dans le cas d'une liquidation, cession ou faillite [d'un employeur], ces montants doivent demeurer à part et ne former aucune partie des biens en liquidation, cession ou faillite.

Le Régime de pensions du Canada (ci-après le RPC)

24(3) L'employeur qui a déduit de la rémunération d'un employé un montant au titre de la cotisation que ce dernier est tenu de verser, ou à valoir sur celle-ci, mais ne l'a pas remis au receveur général, doit garder ce montant à part, en un compte distinct du sien et il est réputé détenir le montant ainsi déduit en fiducie pour Sa Majesté.

24(4) En cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur, un montant égal à celui qui, selon le paragraphe (3), est réputé détenu en fiducie pour Sa Majesté doit être considéré comme étant séparé et ne formant pas partie des biens en liquidation, cession ou faillite, que ce montant ait été ou non, en fait, conservé distinct et séparé des propres fonds de l'employeur ou de la masse des biens.

La Loi sur l'assurance-chômage (ci-après la LAC)

71(2) Lorsqu'un employeur a retenu une somme sur la rémunération d'un assuré au titre des cotisations ouvrières que l'assuré doit payer, mais n'a pas versé cette somme au receveur général, il doit séparer cette somme de ses propres fonds et il est censé la détenir en fiducie pour Sa Majesté.

71(3) En cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur, la somme qui est censée, aux termes du paragraphe (2), être détenue en fiducie pour Sa Majesté est censée ne pas être comprise dans la masse de la liquidation, cession ou faillite, que cette somme ait été séparée ou non des propres fonds de l'employeur ou de l'actif de la masse. (C'est moi qui souligne.)

The ITA, for example, requires that "every person paying salary or wages or other remuneration to an employee shall deduct ...". Assuming for the moment that the definition of 'person' includes a receiver*, is that person liable to make deductions from payments which in law at the moment of payment were not wages but amounts paid to satisfy a statutory lien? I do not think the statute can be so read, for the reasons stated above.

As regards the other federal statutes, apart altogether from the other reasons I have discussed, I reach the same conclusion as regards the taxation statute for the additional reason that both the UIA and the CPPA by their express terminology contemplate a payment by an employer, and the receiver here is neither employer nor the agent of the employer.

In my view, then, the result is that the lien against the assets of Xyloid as subsequently received by the receiver on its appointment was in existence at the time of that appointment, and attached to and continued to exist as a lien and charge on those assets into the post-appointment period. The receiver, in making the payments it did to the former employees of Xyloid, was not distributing wages to those employees but was rather simply paying off the statutory lien and charge. In doing so, it clearly did not act as the

* It has been found in other courts (*vide* Aylesworth J.A. in *Royal Trust v. Montex*, [1972] 3 O.R. 132) that 'person' as defined in s. 2(1)(c) of the *Excise Tax Act* does not include a receiver. The definition in the present *Income Tax Act*, which is about the same as that in the *Excise Tax Act*, reads as follows:

"person", or any word or expression descriptive of a person, includes any body corporate and politic, and the heirs, executors, administrators or other legal representatives of such person, according to the law of that part of Canada to which the context extends.

No explanation is found in the judgment for this conclusion, but the trial judge in these proceedings applied the case and reached the same conclusion. I do not find it necessary to determine whether 'person' includes a receiver, but if such a conclusion were necessary, I would be inclined to believe that applying the definition in s. 248 to the operative words of s. 153(1), the term 'person' does include a receiver in the circumstances here present.

La LIR exige, par exemple, que «toute personne qui verse un traitement ou salaire ou autre rémunération à un employé doit en déduire ...». Si l'on présume pour le moment que la définition de «personne» comprend un séquestre*, cette personne est-elle tenue de faire des déductions sur des montants qui, en droit, au moment du paiement, ne constituaient pas du salaire mais des montants versés en règlement d'une créance privilégiée créée par la loi? Pour les motifs que j'ai exposés, je ne crois pas que l'on puisse interpréter la loi en ce sens.

Quant aux autres lois fédérales, abstraction faite des autres motifs que j'ai déjà énoncés, je viens à la même conclusion que dans le cas de la loi fiscale pour le motif supplémentaire que les termes tant de la LAC que du RPC envisagent expressément un versement par un employeur, et le séquestre en l'espèce n'est ni employeur ni mandataire de l'employeur.

A mon avis, il en découle donc que le privilège sur l'actif de Xyloid dont le séquestre a pris possession à sa nomination, existait au moment de cette nomination et qu'il a continué à grever cet actif pendant la période de post-nomination. Lorsque le séquestre a fait ces versements aux anciens employés de Xyloid, il ne leur distribuait pas un salaire, mais réglait simplement la créance privilégiée créée par la loi. Ce faisant, il est clair qu'il n'agissait pas comme mandataire de Xyloid mais simplement comme officier de la cour dans l'exé-

*D'autres tribunaux ont décidé (voir le juge d'appel Aylesworth dans *Royal Trust v. Montex*, [1972] 3 O.R. 132) que «personne» définie à l'al. 2(1)c) de la *Loi sur la taxe d'accise*, ne comprend pas un séquestre. La définition dans l'actuelle *Loi de l'impôt sur le revenu*, qui est semblable à celle de la *Loi sur la taxe d'accise*, se lit comme suit:

«personne» ou tout mot ou expression désignant une personne, comprend tout corps constitué et politique, les héritiers, exécuteurs testamentaires, administrateurs ou autres représentants légaux de cette personne, selon la loi de la partie du Canada visée par le contexte;

On ne trouve aucune explication de cette conclusion dans l'arrêt, mais le juge de première instance en l'espèce a appliqué cet arrêt et en est venu à la même conclusion. Je n'estime pas qu'il soit nécessaire de décider si le mot «personne» comprend un séquestre, mais si pareille conclusion était nécessaire, je serais porté à croire qu'en appliquant la définition de l'art. 248 aux termes du par. 153(1), le mot «personne» comprendrait effectivement le séquestre dans les circonstances de l'espèce.

agent of Xyloid but simply as an officer of the court in the discharge of its responsibilities under the order of appointment. See *Falconbridge on Mortgages*, 4th ed. (1977), pp. 759-60, quoted with approval by the Manitoba Court of Appeal in *International Woodworkers of America, Local 1-324 v. Wescana Inn Ltd. and Clarkson Company Limited*¹¹, at p. 204. See also R.W.S. Johnston, "Receivers", L.S.U.C. Special Lectures (1961) 101, at p. 105. This comment in the *Wescana* judgment, *supra*, at p. 204, seems at odds on this point with the judgment of the Court of Appeal in this case: see (1979), 29 CBR 276 at p. 283.

Therefore, I conclude that Dauphin succeeds and is entitled as against the respondent to retain the sum of \$3,474.83 claimed by the respondent with reference to the post-appointment period.

2. The pre-appointment period

I turn now to the pre-appointment period in respect of which additional conditions arise. From the record in these proceedings it is clear that Xyloid, contrary to the direction contained in each of the CPPA, the UIA and the ITA failed to keep "separate and apart from his own moneys ..." any amount so deducted or withheld upon the payment of wages to its then employees. Each of the three sections, after giving such a direction, provides in different ways that the moneys deducted or withheld are "in trust for Her Majesty". The terms of the CPPA and the UIA are identical and provide that these moneys shall be deemed to be held in trust; and furthermore "in the event of any liquidation, assignment or bankruptcy of an employer ... shall be deemed to be separate from and form no part of the estate in liquidation, assignment or bankruptcy, whether or not that amount has in fact been kept separate and apart from the employers own moneys or from the assets of the estate". Whether this provision, which is found in s. 24(4) of the CPPA and s. 71(3) of the UIA, is applicable turns upon the interpretation of the expression "liquidation, assignment or bankruptcy of an employer". Clearly, there has been no assignment or bankruptcy of Xyloid and the question

cution des obligations imposées par l'ordonnance de nomination. Voir *Falconbridge on Mortgages*, 4^e éd. (1977), aux pp. 759 et 760, que la Cour d'appel du Manitoba a cité avec approbation dans l'arrêt *International Woodworkers of America, Local 1-324 v. Wescana Inn Ltd. and Clarkson Company Limited*¹¹, à la p. 204. Voir aussi R.W.S. Johnston, «Receivers», L.S.U.C. Special Lectures (1961) 101, à la p. 105. Le commentaire dans l'arrêt *Wescana* précité, à la p. 204, paraît contredire sur ce point l'arrêt de la Cour d'appel en l'espèce: voir (1979), 29 CBR 276 à la p. 283.

En conséquence, je conclus que Dauphin a gain de cause et a droit de conserver la somme de \$3,474.83 que l'intimée réclame à l'égard de la période de post-nomination.

2. La période de pré-nomination

Je passe maintenant à la période de pré-nomination à l'égard de laquelle des éléments supplémentaires entrent en ligne de compte. Il ressort clairement du dossier que, contrairement aux obligations imposées respectivement par le RPC, la LAC et la LIR, Xyloid a omis de conserver "distinct et séparé de ses propres fonds ..." tout montant déduit ou retenu du salaire de ses employés d'alors. Après avoir créé cette obligation, chacune des trois dispositions établit de différentes façons que les sommes déduites ou retenues le sont "en fiducie pour Sa Majesté". Les termes employés par le RPC et la LAC sont presque identiques et établissent que ces montants sont réputés détenus en fiducie; et de plus qu'"en cas de liquidation, de cession ou de faillite d'un employeur, ... (ce montant) doit être considéré comme étant séparé et ne formant pas partie des biens en liquidation, cession ou faillite, que ce montant ait été ou non, en fait, conservé distinct et séparé des propres fonds de l'employeur et de la masse des biens". L'application de cette disposition, que l'on trouve au par. 24(4) du RPC et en des termes presque identiques au par. 71(3) de la LAC, dépend de l'interprétation de l'expression "liquidation, cession ou faillite d'un employeur". Il

¹¹ (1977), 27 C.B.R. (N.S.) 201.

¹¹ (1977), 27 C.B.R. (N.S.) 201.

therefore is, has there been a liquidation of Xyloid. The term has been variously defined in legal and other dictionaries and the following are illustrative.

Stroud's Judicial Dictionary, 4th ed., vol. 3, at p. 1555:

Liquidation. Voluntary liquidation of a company, though merely for the purpose of reconstruction, is none the less a "liquidation" within a clause of forfeiture in a lease to the company (*Horsey v. Steiger* [1898] 2 Q.B. 259). But a voluntary liquidation is equivalent to "bankruptcy", as that latter word was used in Conveyancing and Law of Property Act 1881 (c. 41), s. 14(6,i), and Conveyancing and Law of Property Act 1892 (c. 13), s. 2(2); ...

Shorter Oxford English Dictionary, 1959, p. 1150:

Liquidation ...

1. Law. The action or process of ascertaining and apportioning the amounts of a debt, etc.
2. The clearing off or settling (of a debt) 1786.
3. The action or process of winding up a company; the state or condition of being wound up; esp. in phr. to go into l. 1869.

Black's Law Dictionary

Liquidation. The act or process of settling or making clear, fixed, and determinate that which before was uncertain or unascertained. Payment, satisfaction, or collection; realization on assets and discharge of liabilities. To clear away (to lessen) a debt. *Craddock-Terry Co. v. Powell*, 180 Va. 242, 22 S.E.2d 30, 34. To pay or settle. In re *Klink's Estate*, 310 Ill.App. 609, 35 N.E.2d 684, 687. To take over for collection. *Belden v. Modern Finance Co.*, Ohio App., 61 N.E.2d 801, 804, 44 O.L.A. 163. Winding up or settling with creditors and debtors. *Wilson v. Superior Court in and for Santa Clara County*, 2 Cal.2d 632, 43 P.2d 286, 288. Winding up of corporation so that assets are distributed to those entitled to receive them. Process of reducing assets to cash, discharging liabilities and dividing surplus or loss.

The term as employed in our law generally, whether or not it be qualified by the presence of the words 'assignment' or 'bankruptcy', relates either to the realization of assets to pay debts or to the total disposition of the undertaking of an entity

est clair qu'il n'y a pas eu de cession ni de faillite de Xyloid et la question est donc de savoir s'il y a eu une liquidation. Le terme a été défini de différentes façons par les dictionnaires juridiques et les autres, ce qu'illustrent les définitions suivantes:

Stroud's Judicial Dictionary, 4^e éd., vol. 3, à la p. 1555:

[TRADUCTION] Liquidation. La liquidation volontaire d'une compagnie, bien que dans le seul but de réorganisation, n'en constitue pas moins une "liquidation" au sens d'une clause de résiliation dans un bail consenti à la compagnie (*Horsey v. Steiger* [1898] 2 Q.B. 259). Mais une liquidation volontaire équivaut à une "faillite", au sens où ce terme a été employé dans la *Conveyancing and Law of Property Act 1881* (chap. 41), art. 14(6,i), et la *Conveyancing and Law of Property Act 1892* (chap. 13), par. 2(2); ...

Shorter Oxford English Dictionary, 1959, p. 1150:

[TRADUCTION] Liquidation ...

1. Droit. L'action ou le processus qui consiste à calculer et à répartir le montant d'une dette, etc.
2. La compensation ou le règlement (d'une dette) 1786.
3. L'action ou le processus qui consiste à dissoudre (winding-up) une compagnie; l'état ou le résultat de la dissolution; not. dans l'express. se mettre en liquidation 1869.

Black's Law Dictionary

[TRADUCTION] Liquidation. L'acte ou le processus qui consiste à régler ou compenser, à fixer et à déterminer ce qui était auparavant incertain ou indéterminé. Paiement, règlement ou perception; réalisation de l'actif et acquittement des dettes. Supprimer (diminuer) une dette. *Craddock-Terry Co. v. Powell*, 180 Va. 242, 22 S.E. 2d 30, 34. Payer ou régler. In re *Klink's Estate*, 310 Ill. App. 609, 35 N.E. 2d 684, 687. Prendre en charge pour perception. *Belden v. Modern Finance Co.*, Ohio App., 61 N.E. 2d 801, 804, 44 O.L.A. 163. Dissolution ou règlement avec les créanciers et débiteurs. *Wilson v. Superior Court in and for Santa Clara County*, 2 Cal. 2d 632, 43 P. 2d 286, 288. Dissolution d'une société de sorte que l'actif est distribué à ceux qui y ont droit. Processus qui consiste à transformer l'actif en argent comptant, à acquitter les dettes et à diviser le surplus ou la perte.

Le terme est généralement employé dans notre droit, qu'il soit ou non accompagné des termes "cession" ou "faillite", à l'égard soit de la réalisation de l'actif pour régler des dettes soit de la vente totale d'une entité incluant non seulement la réali-

including not only the realization of assets to pay debts but for the distribution of any net surplus to the owners of the entity prior to its termination. Where the term is used as in the pension and unemployment statutes with reference to the liquidation "of an employer", it is clear, in my view, that the term carries its broad and general meaning, that is the process of disposing of an undertaking and terminating the existence of the entity. As that has not happened here, the provisions of subs. (4) of the CPPA and (3) of the UIA are not applicable. Osler J., sitting at trial in *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*¹², reaches the same conclusion by still another avenue when he states:

On the facts of the present case, it appears that the receiver has in reality been engaged in liquidating the defendant's enterprise. However, as was pointed out by counsel for the trustee, liquidation is not the inevitable result of a receivership and indeed, there have been many successful receiverships which have resulted in the enterprise being handed back to its owner as a going concern. It cannot be known with any degree of certainty at the moment of the appointment of a receiver whether in fact liquidation is inevitable and the effect of the various statutes must be assessed as at that moment. The task of the receiver might well be made an impossible one if the application of these statutes were made to await the outcome of his endeavours rather than being ascertainable upon his appointment.

It may be argued that the term 'liquidation' would apply to the lesser project, that is to say realization of assets for the purpose of paying a debt, where the debt in question was secured by an all-embracing charge reaching, as is apparently the case here, 100 per cent of the assets. The argument would be that since the process of realization reduces the undertaking to zero, the entity has, in one sense at least, been put in liquidation. As a legal proposition, however, it is not sound because even in that circumstance, the charter still remains in existence, and upon the discharge of the receiver, the entity remains under the control of its owners and although its assets may be nil and although some of its liabilities may still survive in law, it cannot be said that the entity has either been liquidated or placed in liquidation.

sation de l'actif pour régler les dettes, mais la distribution du surplus net aux propriétaires de l'entité avant qu'elle disparaisse. Lorsque le terme est utilisé dans les lois sur les pensions et l'assurance-chômage à l'égard de la liquidation "d'un employeur", il est clair, à mon avis, qu'il l'est dans son sens large et général, c'est-à-dire le processus qui consiste à vendre une entreprise et à mettre fin à l'existence de l'entité. Comme cela ne s'est pas produit ici, les dispositions des par. (4) du RPC et (3) de la LAC ne sont pas applicables. Le juge Osler, siégeant en première instance dans *Royal Trust Co. v. Montex Apparel Industries Ltd.*¹², en vient à la même conclusion par une autre voie lorsqu'il dit:

[TRADUCTION] Suivant les faits en l'espèce, le séquestre a réellement procédé à la liquidation de l'entreprise de la défenderesse. Cependant, comme l'a fait remarquer l'avocat du fiduciaire, une mise sous séquestre n'a pas pour résultat inévitable la liquidation et, d'ailleurs, de nombreuses mises sous séquestre ont eu pour résultat heureux la remise de l'entreprise en état de fonctionnement à ses propriétaires. Il est impossible de savoir avec certitude au moment de la nomination du séquestre si la liquidation est en fait inévitable et c'est à ce moment-là qu'il faut évaluer la portée des diverses lois. Retarder l'application de ces lois jusqu'à la fin de la tâche du séquestre plutôt que de la déterminer au moment de sa nomination pourrait bien rendre cette tâche impossible.

On peut soutenir que le terme «liquidation» s'applique au projet moindre de la réalisation de l'actif pour régler une dette, lorsque la dette en question est garantie par un privilège général grevant, comme c'est apparemment le cas en l'espèce, cent pour cent de l'actif. Le fondement de l'argument serait que, puisque la réalisation réduit l'entreprise à zéro, l'entité, dans un sens au moins, a été mise en liquidation. En droit, cependant, ce n'est pas une proposition valable car, même dans ce cas, la charte demeure, et sur libération du séquestre, l'entité demeure sous le contrôle de ses propriétaires et, bien que son actif puisse être nul et qu'une partie de son passif puisse encore exister en droit, on ne peut dire que l'entité a été liquidée ou mise en liquidation.

¹² [1972] 2 O.R. 673.

¹² [1972] 2 O.R. 673.

The appropriate definition of the word as employed in the relevant sections is that relating to the liquidation of an entity inasmuch as the term is used in the CPPA and UIA with reference to "the liquidation . . . of an employer". In s. 227(5) of the *Income Tax Act* the term is used in company with "assignment" or "bankruptcy" but without express reference to an entity, such as an employer. The subsection goes on to refer, however, to "the estate in liquidation" which plainly refers to the 'liquidation' of the entity and not simply to the liquidation of a part of its assets in the process of payment of a particular secured debt. Furthermore, the three words 'liquidation, assignment or bankruptcy' together all pertain to an entity which has either gone into liquidation, made an assignment, or been placed in bankruptcy. This is particularly the case where, as here, the subsection requires that the amounts so withheld be kept separate and apart from the moneys of a person effecting the withholding, and hence the 'liquidation, assignment or bankruptcy' relates to that person as an entity and not only to the assets of that entity. Hence the meaning to be properly applied to the word 'liquidation' in each of these three statutes is liquidation of the employer entity. In legal matters, such a term connotes the winding up of the entity by realizing upon its assets, paying off its liabilities, and distributing the surplus, if any, rateably amongst shareholders according to their precedence. There is here, of course, no such proceeding with reference to Xyloid and hence the provisions of subs. (4) of s. 24 of the CPPA, subs. (3) of s. 71 of the UIA and s. 227(4) and (5) of the *Income Tax Act* have no application.

In each of those two subsections there is the further term to the trust-establishing provision that deductions shall be deemed to be separate and apart from the estate in liquidation whether or not in fact the deduction has been kept separate from the employer's own money. This term might well reach the circumstance here where Xyloid made no such segregation of funds, but these provisions are not here applicable.

La définition correcte du terme employé dans les dispositions pertinentes est celle qui a trait à la liquidation d'une entité puisque dans le RPC et la LAC, le terme est employé à l'égard de «la liquidation . . . d'un employeur». Au paragraphe 227(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* le terme est employé avec les mots «cession» ou «faillite» mais ne fait pas expressément référence à une entité, comme un employeur. Le paragraphe fait cependant mention des «biens en liquidation», ce qui renvoie clairement à la «liquidation» de l'entité et non simplement à la liquidation d'une partie de son actif dans le cadre du règlement d'une dette donnée garantie. De plus, les trois termes «liquidation, cession ou faillite» pris ensemble renvoient tous à une entité qui a été mise en liquidation, a fait une cession ou a été mise en faillite. C'est notamment le cas lorsque, comme en l'espèce, le paragraphe exige que les montants ainsi retenus soient conservés séparés et distincts des fonds de la personne qui fait la retenue, et par conséquent la «liquidation, cession ou faillite» se rapporte à cette personne comme entité et pas seulement à l'actif de cette entité. Le sens qu'il faut donc donner au terme «liquidation» dans chacune de ces trois lois est celui de liquidation de l'entité de l'employeur. En matière juridique, ce terme signifie la dissolution de l'entité par la réalisation de son actif, le règlement de son passif et la distribution du surplus, s'il y en a un, aux actionnaires, proportionnellement et selon leur rang. Il est évident qu'aucune procédure de cette nature n'a été entreprise en l'espèce à l'égard de Xyloid et les dispositions des par. 24(4) du RPC, 71(3) de la LAC et 227(4) et (5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne s'appliquent donc pas.

Ces deux paragraphes ajoutent chacun une condition supplémentaire à la disposition établissant la fiducie, savoir, que les déductions doivent être considérées comme séparées et distinctes des biens en liquidation, qu'elles aient été ou non, en fait, tenues séparées des propres fonds de l'employeur. Cette condition pourrait bien viser les circonstances présentes puisque Xyloid n'a pas tenu ces fonds séparés, mais ces dispositions ne s'appliquent pas en l'espèce.

The *Income Tax Act* provision (s. 227(5)) does not include the extended provision with reference to a deeming of separation in the event of liquidation and hence the respondent, even if the event of liquidation had occurred, would have no assistance from the statute in determining a segregation of accounts.

This may be of considerable significance in the law of trusts in that trust property must ordinarily be identifiable, and the specific *res* of a trust set aside before it can be said that the trust has come into being. (*Vide Waters, The Law of Trusts in Canada, 1974, p. 64 et seq., Mussoorie Bank v. Raynor*¹³, *Perry v. Perry*¹⁴.) We of course are not here concerned with the general law of trusts but rather with the operation of the cited statutes.

The payments by Xyloid, therefore, in the pre-appointment period post-date the accrual of the wage entitlement. Xyloid failed to maintain the deductions separate and apart from its own moneys and assets, and Xyloid was not in liquidation, was not in bankruptcy, and had made no assignment, and therefore the express waiver of the requirement of separation legislated in two of the three statutes does not avail the respondent. Therefore, I conclude that, as in the case of the post-appointment period, the appellant is entitled to those moneys withheld by the receiver with reference to deductions made in this period as well. (To the same effect, *Bank of Nova Scotia v. Middleton Motors Limited*¹⁵.)

While the issues with which we are here concerned have not come directly to this Court before, I find the reasoning followed by other Courts supportive of the conclusion I have reached. For example, the Supreme Court of Ontario in *Royal Trust Company v. Montex Apparel Industries Limited*, (at trial¹⁶) and (Court of Appeal¹⁷) concluded, with reference to the UIA, that a corporation under the administration of a receiver and

Le paragraphe 227(5) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ne contient pas la disposition élargie qui crée une présomption en cas de liquidation et, par conséquent, même s'il y avait eu liquidation, l'intimée ne trouverait aucun secours dans la Loi pour établir une séparation des comptes.

Ceci peut avoir une importance considérable en droit des fiducies, parce que les biens en fiducie doivent habituellement être identifiables et l'objet spécifique de la fiducie mis à part avant que l'on puisse dire que la fiducie est née. (Voir *Waters, The Law of Trusts in Canada, 1974, p. 64 et suiv., Mussoorie Bank v. Raynor*¹³, *Perry v. Perry*¹⁴.) En l'espèce, ce n'est pas le droit général des fiducies qui nous occupe, mais plutôt l'application des lois précitées.

Par conséquent, les paiements effectués par Xyloid pendant la période de pré-nomination sont postérieurs à la naissance du droit au salaire. Xyloid n'a pas conservé les déductions séparées et distinctes de ses propres fonds et de son actif, et elle n'était pas en liquidation ni en faillite ni n'avait fait de cession; par conséquent, l'intimée ne peut se prévaloir de la dispense expresse de l'obligation de séparer les fonds, établie dans deux des trois lois. Je conclus donc que, comme pour la période de post-nomination, l'appelante a droit aux montants qu'a retenus le séquestre à l'égard des déductions faites durant cette période. (Dans le même sens, voir *Bank of Nova Scotia v. Middleton Motors Limited*¹⁵.)

Bien que ce soit la première fois que cette Cour est appelée à se prononcer directement sur ces questions, je considère que le raisonnement suivi par d'autres cours appuie la conclusion à laquelle je suis venu. Par exemple, la Cour suprême de l'Ontario dans *Royal Trust Company v. Montex Apparel Industries Limited* (première instance)¹⁶ et (Cour d'appel)¹⁷ a conclu, à propos de la LAC, qu'une société administrée par un séquestre-gérant

¹³ (1882), 7 App. Cas. 321.

¹⁴ [1918] 2 W.W.R. 485 (Man. C.A.).

¹⁵ (1978), 78 D.T.C. 6307.

¹⁶ [1972] 2 O.R. 673.

¹⁷ [1972] 3 O.R. 132.

¹³ (1882), 7 App. Cas. 321.

¹⁴ [1918] 2 W.W.R. 485 (C.A. Man.).

¹⁵ (1978), 78 D.T.C. 6307.

¹⁶ [1972] 2 O.R. 673.

¹⁷ [1972] 3 O.R. 132.

manager appointed under a bond mortgage is not in liquidation, assignment or bankruptcy and accordingly, what is now s. 71(3) did not apply. Similar issues arose in the Courts in Nova Scotia in *Re KRA Restaurants Ltd. v. Toronto Dominion Bank et al.*¹⁸ The Court was there concerned with the identical problem as here with reference to the CPPA and the UIA. Hart J. concluded that these provisions do not create in the Crown in the Right of Canada any priority as regards moneys withheld in a period analogous to the pre-appointment period hereunder, over secured creditors. In the end, the Court interpreted these provisions as creating a trust which impresses only those funds realized from assets which remain after the trustee in bankruptcy has satisfied the secured creditors.

The position of the respondent under the ITA is more difficult to establish in competition with the claims of the appellant because the ITA does not include the deeming provision found in the other two statutes, but simply leaves the matter to be decided on two simple provisions in s. 227, the first being a deeming provision that amounts deducted are held in trust for Her Majesty and the second being a directive that moneys so deducted shall be kept separate from the moneys of the person making the deduction and the further direction that in the event of any liquidation, the amounts shall remain separate and apart from the estate in liquidation. The provision of the ITA, at least in one respect, however, is more helpful to the respondent than the provisions of the other two statutes because the reference to liquidation does not specify that it be the liquidation "of an employer", nor does it direct that moneys withheld shall remain apart from the estate in liquidation on the liquidation of an employer, etc.; rather the provision simply states "and in the event of any liquidation ... the said amount shall remain apart ...". It may be argued that "any liquidation" is broader than "liquidation of an employer" in the sense that the former, unlike the latter, would include the liquidation of the assets of a debtor without amounting to a formal liquidation of the

nommé en vertu d'une obligation hypothécaire n'est pas en liquidation, cession ou faillite et que, par conséquent, l'actuel par. 71(3) ne s'applique pas. Des questions semblables ont été soulevées devant les tribunaux de la Nouvelle-Écosse dans *Re KRA Restaurants Ltd. v. Toronto Dominion Bank et al.*¹⁸ La Cour faisait face à un problème identique au nôtre à l'égard du RPC et de la LAC. Le juge Hart a conclu que ces dispositions ne confèrent à Sa Majesté du chef du Canada aucune préférence sur des créanciers garantis quant aux montants retenus pendant une période analogue à la période de pré-nomination en l'espèce. En conclusion, la Cour a interprété ces dispositions comme établissant une fiducie qui ne touche que le solde de la réalisation de l'actif une fois que le syndic de faillite a désintéressé les créanciers garantis.

La situation de l'intimée aux termes de la LIR est plus difficile à établir par rapport aux réclamations de l'appelante parce que la LIR ne contient pas la présomption que l'on trouve dans les deux autres lois. La question doit être tranchée d'après deux paragraphes simples de l'art. 227: le premier établit une présomption que les montants déduits sont détenus en fiducie pour Sa Majesté, le second prescrit que les montants ainsi déduits doivent être tenus séparés des fonds de la personne qui fait la déduction et, de plus, qu'en cas de liquidation, les montants doivent demeurer à part et ne former aucune partie des biens en liquidation. Toutefois la disposition de la LIR, du moins à un égard, est plus favorable à l'intimée que les dispositions des deux autres lois parce que la mention de la liquidation ne spécifie pas qu'il doit s'agir de la liquidation «d'un employeur», ni ne prescrit que les montants retenus doivent demeurer séparés des biens en liquidation au moment de la liquidation d'un employeur, etc.; la disposition établit plutôt que «dans le cas d'une liquidation ... ces montants doivent demeurer à part ...». L'on peut soutenir que l'expression «une liquidation» est plus large que l'expression «liquidation d'un employeur» en ce sens que la première, contrairement à la seconde, comprendrait la liquidation de l'actif d'un débiteur sans constituer une liquidation formelle de l'entre-

¹⁸ (1977), 74 D.L.R. (3d) 272.

¹⁸ (1977), 74 D.L.R. (3d) 272.

undertaking of the debtor or the existence in law of the debtor. I do not so interpret subs. (5). The word "liquidation" is again used in association with assignment or bankruptcy and refers to an estate in liquidation. In the context of the subparagraph, liquidation, in my view, relates to the winding up of the legal entity and the consequential retirement of indebtedness and distribution of the net residue to the ultimate owners thereof as, for example, the shareholders.

It was urged by the appellant that the ITA should fall into the category of statutes which receive a strict or penal interpretation by the courts. Such a canon of statutory interpretation has, in recent years, lost a great deal of its force, perhaps due in part to the position of taxing statutes in the scheme of government regulation of the economic affairs of the community or indeed to the practice of including in the ITA what might generally be described as rights to deductions, to special rates of taxation, to postpone liability, and other affirmative rights in the taxpaying sector of society. The application of the old rules of strict and beneficial construction no longer fit such statutes *in toto*, and sometimes not at all. *Vide W.A. Sheaffer Pen Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue*¹⁹; *Lumbers v. Minister of National Revenue*²⁰. In any case, in the context of these proceedings, it is difficult to classify subs. (4) and (5) of s. 227, being as they are mechanical provisions with reference to the disposition of funds withheld from taxpayers pursuant to the statute, and being taxing provisions calling for strict interpretation in the historic sense of that term in the field of statutory interpretation.

It is readily apparent that the direct result of the interpretation of these three statutes in the manner I have done produces an anomaly. The taxpayer and the insured, who are here one and the same person, under the three statutory patterns loses the benefit of part of the wages which he has earned from the third party employer. Under the pension plan, he does not receive credit which, but for the default of his employer, he would have received in the pension plan established by the CPPA. Simi-

prise du débiteur ou la fin de son existence juridique. Je n'interprète pas le par. (5) de cette façon. Le terme «liquidation» est de nouveau employé en conjonction avec cession ou faillite et renvoie à des biens en liquidation. Dans le contexte de ce paragraphe, la liquidation se rapporte à mon avis à la dissolution de l'entité juridique, au règlement des dettes qui s'ensuit et à la distribution du solde net aux propriétaires réels, par exemple, les actionnaires.

L'appelante a fait valoir que la LIR fait partie de la catégorie des lois auxquelles les tribunaux doivent donner une interprétation stricte ou pénale. Pareille règle d'interprétation des lois a perdu beaucoup de son importance ces dernières années, en partie peut-être à cause de la place des lois fiscales dans l'ensemble de la réglementation gouvernementale des affaires économiques de la collectivité ou, bien sûr, de la pratique qui consiste à inclure dans la LIR ce que l'on pourrait généralement qualifier de droits à des déductions, à des taux spéciaux d'imposition, au report de l'assujettissement, et d'autres droits positifs conférés aux contribuables. L'application des anciennes règles d'interprétation stricte et avantageuse ne convient plus totalement, et parfois plus du tout, à ces lois. Voir *W. A. Sheaffer Pen Company of Canada Limited v. Minister of National Revenue*¹⁹; *Lumbers c. Ministre du Revenu national*²⁰. Quoi qu'il en soit, dans le présent contexte, il est difficile de classer les par. 227(4) et (5), qui sont effectivement des mécanismes relatifs au traitement des fonds retenus des contribuables conformément à la Loi, et des dispositions fiscales qui commandent une interprétation stricte au sens historique de ce terme dans le domaine de l'interprétation des lois.

Il est clair que l'interprétation que je donne de ces trois lois a pour résultat immédiat de créer une anomalie. Le contribuable et assuré, en l'espèce une seule et même personne, perd aux termes des trois mécanismes législatifs le bénéfice d'une partie du salaire qu'il a gagné au service du tiers employeur. Au titre du régime de pensions, il ne reçoit pas le montant qui, n'eût été le défaut de son employeur, aurait été crédité à son régime de pensions établi par le RPC. De même, aucune

¹⁹ (1953), 53 D.T.C. 1223.

²⁰ [1943] Ex. C.R. 202, [1944] S.C.R. 167.

¹⁹ (1953), 53 D.T.C. 1223.

²⁰ [1943] R.C. de l'E. 202, [1944] R.C.S. 167.

larly, his account under the UIA will not reflect any contribution as a result of moneys which were diverted from his earnings in the manner detailed above before those earnings reached the employee. Under the ITA, his tax position is clouded, to say the least, by the collapse of the employer. A deduction in the result having been effected at source one way or another does not find itself as a credit to the tax account of the employee. It may be that his taxable income will, under the taxing statute, be limited to the proceeds paid over by the receiver on the retirement of the wage lien and to the cash amount paid over by the employer in the pre-appointment period to the employee. In either or both of these events, the tax impact will be less than the impact of taxation would be were the gross wages channelled through the tax screen. Nevertheless, the employee will receive a lesser proportionate credit, at least in theory, than would have been the case had the employer not fallen into default on its secured debt. I use the word "theoretical" because the actual dollar impact will vary according to the amount of outside earnings, if any, in the taxation year in question of the employee, which is of course unknown in these proceedings.

I adverted at the outset to the difficulty arising in the disposition of this appeal because of the fact that the record does not disclose whether the distribution by the receiver of moneys to the employees in the two periods originated in whole or in part from realizations by the receiver under the specific charge included in the debenture or under the chattel mortgage registered against the personal property of Xyloid or under the floating charge contained in the debenture. The Court was informed by counsel in the course of the hearing that the case has proceeded at all levels on the basis that the moneys employed by the receiver in making the two payments to the employees came from realizations on the assets of Xyloid on the enforcement of the floating charge. This floating charge, of course, crystallized and came into effect in law as against the assets of Xyloid upon the appointment of the receiver-manager by the Court on March 31, 1977. Up to that date, there had been no allocation or separation by Xyloid of the deductions effected by it under these statutes. The

cotisation ne sera portée à son compte aux termes de la LAC pour les montants qui ont été prélevés de ses gains de la manière décrite précédemment avant qu'il ne les touche. Aux termes de la LIR, sa situation fiscale est embrouillée, c'est le moins que l'on puisse dire, par l'effondrement de son employeur. Finalement une déduction à la source effectuée d'une façon ou d'autre n'est pas portée au crédit du compte d'impôt de l'employé. Il se peut que son revenu imposable se limite, aux termes de la loi fiscale, aux montants versés par le séquestre lors de la radiation du privilège pour les salaires et aux montants d'argent comptant que l'employeur a versé à l'employé pendant la période de pré-nomination. Dans les deux cas, les répercussions fiscales seront moindres que si le salaire brut devait franchir le filtre fiscal. Néanmoins l'employé aura un crédit proportionnellement moindre, du moins en théorie, à celui qu'il aurait eu si l'employeur n'avait pas été en défaut relativement à sa dette garantie. Je dis «en théorie» parce que les répercussions monétaires réelles varieront selon le montant que l'employé tirera éventuellement d'autres sources pendant l'année d'imposition en cause, montant qui est évidemment inconnu en l'espèce.

J'ai mentionné au départ la difficulté que pose la solution du présent pourvoi parce que le dossier n'indique pas si les sommes que le séquestre a distribuées aux employés pendant les deux périodes provenaient en totalité ou en partie du produit de la réalisation effectuée en vertu du privilège spécifique prévu par l'obligation, de l'hypothèque mobilière enregistrée sur les biens meubles de Xyloid ou du privilège général donné par l'obligation. Les avocats ont informé la Cour à l'audition que, dans toutes les cours, on avait tenu pour acquis que les fonds utilisés par le séquestre pour effectuer les deux versements aux employés provenaient de la réalisation de l'actif de Xyloid en vertu du privilège général. Ce privilège général, bien sûr, s'est cristallisé et a pris effet en droit contre l'actif de Xyloid le 31 mars 1977 à la nomination du séquestre-gérant par la cour. Avant cette date, Xyloid n'avait ni réparti ni tenu séparées les déductions qu'elle avait faites conformément à ces lois. Xyloid avait alors \$137 en caisse. Avant cette date, il n'y avait eu ni procédure de la

cash on hand of Xyloid at that date was \$137. There had been at that date no proceedings in the nature of liquidation proceedings, no bankruptcy proceedings, and no assignment by Xyloid. In the result, therefore, it matters not whether the funds came from the enforcement of one security or the other. There was no deemed separation of deductions or withholdings from the assets or estate of the estate of Xyloid; and under the ITA there could be no statutory deeming of such separation in any case; and finally, the receiver was not a person within the meaning of subs. (4) of s. 227 who deducted anything "under this Act" inasmuch as the receiver, as I have said, simply made a payment in retirement of a provincial statutory lien. Xyloid is the person contemplated in subs. (4), and for reasons already set forth, deductions by Xyloid were not constituted a trust of property separate and apart from the estate of Xyloid when the assets of Xyloid passed upon the enforcement of security into the hands of the receiver.

Courts elsewhere and before this have bemoaned the results thrust upon them by the interaction of federal and provincial laws with reference to debtor-creditor priorities. The resolution of anomalies in this complex field is a legislative process. The duty of the Court is to interpret the legislation as it finds it. The result must follow, and if it is a result with which the community interests do not coincide, it is a matter for the Legislature. For these reasons, I would allow the appeal, set aside the Order of the Manitoba Court of Appeal, and restore the Order entered at trial, with costs throughout to the appellant, Dauphin Plains Credit Union Limited.

Appeal allowed in part, with costs in this Court, ESTEY and CHOUINARD JJ. dissenting in part.

Solicitors for the plaintiff, appellant: Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg.

Solicitor for the applicant, respondent: Roger Tassé, Ottawa.

nature d'une liquidation, ni procédures de faillite, ni cession de biens de la part de Xyloid. En conséquence, il importe peu que les fonds proviennent de l'exécution d'une garantie ou d'une autre. Il n'y avait aucune présomption de séparation des déductions ou retenues prélevées de l'actif ou des biens de Xyloid; de toute façon, il ne pouvait y avoir pareille présomption de séparation en vertu de la LIR; enfin, le séquestre n'est pas, au sens du par. 227(4), une personne qui a déduit quelque chose «en vertu de la présente loi», vu que, comme je l'ai dit, il a simplement effectué un paiement pour acquitter une créance privilégiée créée par une loi provinciale. Xyloid est la personne visée au par. 4 et, pour les motifs qui précèdent, les déductions faites par Xyloid ne constituaient pas une fiducie séparée et distincte des biens de Xyloid lorsque son actif est passé aux mains du séquestre au moment de l'exécution de la garantie.

Les tribunaux ont déjà déploré ailleurs les résultats que leur impose l'interaction des lois fédérales et provinciales relatives au rang des débiteurs-créanciers. La correction des anomalies dans ce domaine complexe relève du pouvoir législatif. La Cour a le devoir d'interpréter les lois telles qu'elles existent. Si le résultat qui en découle obligatoirement ne coïncide pas avec les intérêts de la collectivité, c'est à la législature d'intervenir. Pour ces motifs, je suis d'avis d'accueillir le pourvoi, d'infirmier l'ordre de la Cour d'appel du Manitoba et de rétablir l'ordonnance prononcée en première instance, avec dépens en faveur de l'appelante, Dauphin Plains Credit Union Limited, dans toutes les cours.

Pourvoi accueilli en partie avec dépens en cette Cour, les juges ESTEY et CHOUINARD étant dissidents en partie.

Procureurs de la demanderesse, appelante: Aikins, MacAulay & Thorvaldson, Winnipeg.

Procureur de la requérante, intimée: Roger Tassé, Ottawa.