

2011 FCA 142  
A-224-10

2011 CAF 142  
A-224-10

**Her Majesty the Queen** (*Appellant*)

**Sa Majesté la Reine** (*appelante*)

v.

c.

**Kevin Richard Buckingham** (*Respondent*)

**Kevin Richard Buckingham** (*intimé*)

A-225-10

A-225-10

**Kevin Richard Buckingham** (*Appellant*)

**Kevin Richard Buckingham** (*appelant*)

v.

c.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)

**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)

**INDEXED AS: BUCKINGHAM v. CANADA**

**RÉPERTORIÉ : BUCKINGHAM c. CANADA**

Federal Court of Appeal, Nadon, Pelletier and Mainville JJ.A.—Fredericton, April 6; Ottawa, April 21, 2011.

Cour d'appel fédérale, juges Nadon, Pelletier et Mainville, J.C.A.—Fredericton, 6 avril; Ottawa, 21 avril 2011.

*Income Tax — Corporations — Appeals from Tax Court of Canada (T.C.C.) decision that respondent (appellant in A-225-10) not liable as director of various corporations for amounts corporations failed to remit as source deductions under Income Tax Act (ITA), Canada Pension Plan, Employment Insurance Act but that respondent liable for failure to make GST/HST remittances under Excise Tax Act — Respondent, chairman, largest shareholder of corporation carrying on education services business — Corporation encountering serious financial difficulties, ceasing all operations in September 2003 — Assessed pursuant to Excise Tax Act, s. 323, ITA, s. 227.1 — T.C.C. applying objective standard, analysing remittances of employee source deductions issue separately from remittances of GST/HST issue — Whether applicable standard of care, diligence, skill under ITA, s. 227.1(3), objective standard; whether standard under ITA, s. 227.1(3) applying differently than under Excise Tax Act, s. 323(3); whether successful defence under ITA, s. 227.1(3) sustainable where directors' efforts focussing on curing failures to remit rather than on preventing them — Standard of care, skill, diligence required under ITA, s. 227.1(3), Excise Tax Act, s. 323(3) constituting objective standard — In order to rely on defences under ITA, Excise Tax Act, director must establish that attention turned to required remittances, that duty of care, diligence, skill exercised to prevent corporation's failure to remit amounts owed — No fundamental conceptual difference existing between employee source deductions remittances, GST/HST remittances justifying separate analysis of*

*Impôt sur le revenu — Sociétés — Appels d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (la C.C.I.) selon laquelle l'intimé (l'appellant dans A-225-10) n'est pas redevable, en sa qualité d'administrateur de diverses sociétés, des montants que les sociétés ont omis de verser à titre de retenues à la source en vertu de la Loi de l'impôt sur le revenu (la LIR), du Régime de pensions du Canada et de la Loi sur l'assurance-emploi, mais que sa responsabilité était engagée à l'égard des défauts de versement de la TPS/TVH en vertu de la Loi sur la taxe d'accise — L'intimé était le président du conseil et l'actionnaire le plus important d'une société par actions offrant des services d'éducation — Cette société a éprouvé de graves difficultés financières et a cessé toutes ses activités en septembre 2003 — Elle a fait l'objet d'une cotisation en vertu de l'art. 323 de la Loi sur la taxe d'accise et de l'art. 227.1 de la LIR — La C.C.I. a appliqué une norme objective, a analysé les versements des retenues à la source sur le salaire distinctement des versements de la TPS/TVH — La norme de soin, de diligence et d'habileté applicable fondée sur l'art. 227.1(3) de la LIR est-elle une norme objective?; La norme fondée sur l'art. 227.1(3) de la LIR s'applique-t-elle différemment lorsqu'elle est fondée sur l'art. 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise?; Un moyen de défense valable fondé sur l'art. 227.1(3) de la LIR est-il recevable si les efforts déployés par les administrateurs visent à remédier aux défauts de versement plutôt qu'à les prévenir? — La norme de soin, d'habileté et de diligence requise en vertu de l'art. 227.1(3) de la LIR et de l'art. 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise*

*duty of care, diligence, skill defence — Liability of directors under ITA, s. 227.1(1) not conditional on existence of sufficient cash in corporation to pay remittances of employee source deductions — Once T.C.C. finding that respondent's efforts no longer directed towards avoidance of failures to remit, defences under ITA, s. 227.1(3), Excise Tax Act, s. 323(3) not sustainable — T.C.C. therefore erring in finding that defence under ITA, s. 227.1(3) available to respondent — Appeal allowed in A-224-10; appeal dismissed in A-225-10.*

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Tax Court of Canada (T.C.C.) finding, inter alia, respondent (appellant in A-225-10) liable for failure to make GST/HST remittances under Excise Tax Act — Whether applicable standard of care, diligence, skill under Excise Tax Act, s. 323(3) objective standard; whether successful defence thereunder can be sustained where directors' efforts focussing on curing failures to remit rather than on preventing them — Standard of care, skill, diligence required under Excise Tax Act, s. 323(3) constituting objective standard — Once T.C.C. finding that respondent's efforts no longer directed towards avoidance of failures to remit, defence under s. 323(3) not sustainable — Therefore, T.C.C. correctly concluding that s. 323(3) defence not available to respondent.*

These were consolidated appeals from a Tax Court of Canada decision that the respondent (the appellant in A-225-10) was not liable as a director of various corporations for the amounts the corporations failed to remit as source deductions under the *Income Tax Act* (ITA), the *Canada Pension Plan*, and the *Employment Insurance Act* but that he was liable after February 2003 for the failure to make GST/HST remittances under the *Excise Tax Act*. In 1997, the respondent and his family acquired control of a corporation to carry on an education services business and it also had an online course division. Over the years, the corporation encountered serious financial difficulties and ceased all operations approximately in September 2003. The respondent was chairman of the

*constitue une norme objective — Pour invoquer des moyens de défense fondés sur la LIR et la Loi sur la taxe d'accise, l'administrateur doit démontrer qu'il s'est préoccupé des versements requis et qu'il s'est acquitté de son obligation de soin, de diligence et d'habileté afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants visés — Il n'y a aucune différence conceptuelle fondamentale entre les versements des retenues à la source sur les salaires et les versements de TPS/TVH qui justifierait une analyse distincte de l'obligation de soin, de diligence et d'habileté — La responsabilité des administrateurs visée à l'art. 227.1(1) de la LIR n'est pas assujettie à la condition que la société dispose de suffisamment de fonds pour effectuer les versements des retenues à la source sur les salaires — Une fois que la C.C.I. a conclu que les efforts déployés par l'intimé ne visaient plus à éviter les défauts de versement, les moyens de défense fondés sur l'art. 227.1(3) de la LIR et sur l'art. 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise ne pouvaient être retenus — La C.C.I. a donc commis une erreur en établissant que l'intimé pouvait invoquer un moyen de défense fondé sur l'art. 227.1(3) de la LIR — Appel accueilli dans A-224-10; appel rejeté dans A-225-10.*

*Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — La Cour canadienne de l'impôt (la C.C.I.) a établi, entre autres choses, que l'intimé (l'appelant dans A-225-10) était redevable de l'omission d'effectuer des versements de TPS/TVH en vertu de la Loi sur la taxe d'accise — La norme de soin, de diligence et d'habileté applicable fondée sur l'art. 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise est-elle une norme objective?; Un moyen de défense valable fondé sur cette disposition est-il recevable si les efforts déployés par les administrateurs visent à remédier aux défauts de versement plutôt qu'à les prévenir? — La norme de soin, de diligence et d'habileté fondée sur l'art. 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise constitue une norme objective — Une fois que la C.C.I. a conclu que les efforts déployés par l'intimé ne visaient plus à éviter les défauts de versement, le moyen de défense fondé sur l'art. 323(3) ne pouvait être retenu — Par conséquent, la C.C.I. a conclu, avec raison, que l'intimé ne pouvait pas invoquer un moyen de défense fondé sur l'art. 323(3).*

Il s'agissait d'appels conjoints d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt selon laquelle l'intimé (l'appelant dans A-225-10) n'était pas redevable, en sa qualité d'administrateur de diverses sociétés, des montants que ces sociétés ont omis de verser à titre de retenues à la source en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la LIR), du *Régime de pensions du Canada* et de la *Loi sur l'assurance-emploi*, mais que sa responsabilité était engagée, après le mois de février 2003, à l'égard des défauts de versement de TPS/TVH en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. En 1997, l'intimé et sa famille ont acquis le contrôle d'une société, qui avait aussi une division offrant des cours en ligne, afin d'exploiter une entreprise de services d'éducation. Au fil des ans, la société a dû faire face

board of the corporation and its largest shareholder. He was assessed pursuant to section 323 of the *Excise Tax Act* primarily for GST/HST remittances, which the corporation failed to make in March and June 2003. He was also assessed pursuant to section 227.1 of the ITA and other related Acts for the corporation's failure to remit employee source deductions for the period from October 2002 to August 2003. The respondent appealed all the assessments on the basis that he was not liable for these amounts given the provisions of subsection 227.1(3) of the ITA and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*, which exonerate a director of liability in certain circumstances where care, diligence and skill are exercised. The Tax Court of Canada found that an objective standard should be used for the purposes of applying both subsection 227.1(3) of the ITA and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*. It went on to analyse the issue regarding remittances of employee source deductions separately from the issue regarding remittances of GST/HST on the basis that GST/HST is paid by third parties while employee source deductions are funded by general business revenues. The appellant appealed the judgment concerning the employee source deductions remittances while the respondent appealed the judgment concerning the GST/HST remittances.

The issues were whether the applicable standard of care, diligence and skill under subsection 227.1(3) of the ITA and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* is an objective standard; whether the standard under subsection 227.1(3) of the ITA applies differently than under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* and whether a successful defence under subsection 227.1(3) of the ITA or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* can be sustained where the efforts of the directors are focussed on curing failures to remit rather than on preventing such failures.

*Held*, the appellant's appeal should be allowed while the respondent's appeal should be dismissed.

The standard of care, skill and diligence required under subsection 227.1(3) of the ITA and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* is an objective standard as set out by the Supreme Court of Canada in *Peoples Department Stores Inc. (Trustee of) v. Wise*. This standard has set aside the common law principle that a director's management of a corporation is to be judged according to his own personal skills, knowledge, abilities and capacities. Thus, the factual aspects of the circumstances surrounding the actions of the director are important as opposed to the subjective motivations of

à de graves difficultés financières et a cessé toutes ses activités en septembre 2003 ou peu après. L'intimé était le président du conseil d'administration de la société et son actionnaire le plus important. Il a fait l'objet d'une cotisation en vertu de l'article 323 de la *Loi sur la taxe d'accise* principalement en ce qui a trait aux versements de TPS/TVH que la société n'avait pas versés en mars et en juin 2003. Il a aussi fait l'objet d'une cotisation en vertu de l'article 227.1 de la LIR et de lois connexes pour le défaut de la société de verser les retenues à la source sur les salaires pour la période d'octobre 2002 à août 2003. L'intimé a interjeté appel de toutes les cotisations en alléguant qu'il n'était pas responsable de ces montants en vertu du paragraphe 227.1(3) de la LIR et du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, lesquels dérogent l'administrateur de sa responsabilité dans certains cas s'il a agi avec un certain degré de soin, de diligence et d'habileté. La Cour canadienne de l'impôt a établi qu'une norme objective devrait être utilisée aux fins de l'application des paragraphes 227.1(3) de la LIR et 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Elle a en outre analysé la question du versement des retenues à la source sur les salaires distinctement de celle relative au versement de la TPS/TVH, compte tenu du fait que la TPS/TVQ est payée par des tiers alors que les retenues à la source sur les salaires sont financées à même les revenus généraux de la société. L'appelante a interjeté appel du jugement concernant le versement des retenues à la source sur les salaires et l'intimé a interjeté appel du jugement concernant le versement de la TPS/TVH.

Il s'agissait d'établir si la norme de soin, de diligence et d'habileté applicable fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la LIR et le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est une norme objective; si la norme fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la LIR s'applique différemment lorsqu'elle est fondée sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* et si un moyen de défense valable fondé sur le paragraphe 227.1(3) ou le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est recevable lorsque les efforts déployés par les administrateurs visent principalement à remédier aux défauts de versement plutôt qu'à les prévenir.

*Arrêt* : l'appel de l'appelante doit être accueilli et l'appel de l'intimé doit être rejeté.

La norme de soin, d'habileté et de diligence requise en vertu du paragraphe 227.1(3) de la LIR et du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est une norme objective comme l'a énoncé la Cour suprême du Canada dans *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*. Cette norme objective écarte le principe de *common law* selon lequel la gestion d'une société par un administrateur doit être jugée suivant les compétences, les connaissances et les aptitudes personnelles de celui-ci. Ainsi, les éléments factuels du contexte dans lequel agit l'administrateur sont importants,

the director. Nevertheless, the particular circumstances of a director are not to be ignored and must be considered against an objective “reasonably prudent person” standard. Therefore, the Tax Court correctly found that the “objective subjective” standard has been replaced by the objective standard. Subsections 227.1(3) of the ITA and 323(3) of the *Excise Tax Act* require that the director’s duty of care, diligence and skill be exercised to prevent failures to remit. In order to rely on these defences, a director must thus establish that he turned his attention to the required remittances and that he exercised his duty of care, diligence and skill with a view to preventing a failure by the corporation to remit the concerned amounts.

The Tax Court’s separate analysis under subsection 227.1(3) of the ITA and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* resulted in two separate applications of the standard of care, diligence and skill defence: one for the remittances of source deductions and one for the remittances of GST/HST. However, employee source deductions are also paid by third parties, the employees, and there is thus no fundamental conceptual difference between employee source deductions remittances and GST/HST remittances that justify a separate analysis of the duty of care, diligence and skill defence on the sole basis of the funds’ origin. Consequently, the amounts withheld from employee remuneration for income tax, Canada Pension Plan and employment insurance purposes are deemed to have been paid by the employee for all purposes associated with these Acts. The cash-flow analysis proposed by the Tax Court was thus incompatible with the applicable provisions of the ITA. The liability of the directors under subsection 227.1(1) of the ITA is not conditional on the existence of sufficient cash in the corporation to pay the remittances of employee source deductions.

A director of a corporation cannot justify a defence under the terms of subsection 227.1(3) of the ITA where he condones the continued operation of the corporation by diverting employee source deductions to other purposes. In this case, although the respondent had a reasonable expectation that the sale of the online course development division could result in a large payment which could be used to satisfy creditors, he consciously transferred part of the risks associated with this transaction to the Crown by continuing operations knowing that employee source deductions would not be remitted. This is precisely what subsection 227.1 of the ITA seeks to avoid. Once the Tax Court found that the respondent’s efforts after February 2003 were no longer directed towards the avoidance of failures to remit the taxes owed, no

contrairement aux motifs subjectifs de celui-ci. Néanmoins, les circonstances propres à un administrateur doivent être prises en compte et doivent être considérées au regard de la norme objective d’une « personne raisonnablement prudente ». Par conséquent, la Cour canadienne de l’impôt a établi, avec raison, que la norme « subjective objective » a été remplacée par la norme objective. Le paragraphe 227.1(3) de la LIR et le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise* requièrent que l’administrateur s’acquitte de son obligation de soin, de diligence et d’habileté de manière à prévenir les défauts de versement. Pour invoquer ces moyens de défense, l’administrateur doit par conséquent démontrer qu’il s’est préoccupé des versements requis et qu’il s’est acquitté de son obligation de soin, de diligence et d’habileté afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants visés.

L’analyse distincte de la Cour canadienne de l’impôt en vertu des paragraphes 227.1(3) de la LIR et 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise* a donné lieu à deux applications distinctes du moyen de défense fondé sur la norme de soin, de diligence et d’habileté : une pour les versements des retenues à la source et l’autre pour les versements de TPS/TVH. Or, les retenues à la source sur les salaires sont également payées par des tiers, les employés, et il n’y a par conséquent pas de différence conceptuelle fondamentale entre les versements des retenues à la source sur les salaires et les versements de TPS/TVH qui justifierait une analyse distincte de l’obligation de soin, de diligence et d’habileté sur le seul fondement de l’origine des fonds. Par conséquent, les sommes retenues sur la rémunération des employés au titre de l’impôt sur le revenu, du Régime de pensions du Canada et de l’assurance-emploi sont réputées avoir été payées par les employés à toutes les fins prévues par ces lois. L’analyse du flux de trésorerie proposée par la Cour canadienne de l’impôt était par conséquent incompatible avec les dispositions applicables de la LIR. La responsabilité des administrateurs visée au paragraphe 227.1(1) de la LIR n’est pas assujettie à la condition que la société dispose de suffisamment de fonds pour effectuer les versements des retenues à la source sur les salaires.

L’administrateur d’une société qui avalise la poursuite des activités de sa société en réaffectant à d’autres fins des retenues à la source sur les salaires ne peut établir une défense fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la LIR. Dans le cas présent, même si l’intimé avait une attente raisonnable que la vente de la division de production de cours en ligne donnerait lieu à un paiement important pouvant servir à satisfaire les créanciers, il a consciemment fait assumer par la Couronne une partie des risques associés à cette transaction en continuant les activités tout en sachant que les retenues à la source ne seraient pas versées. Il s’agit précisément du méfait que le paragraphe 227.1(3) de la LIR vise à éviter. Une fois que la Cour canadienne de l’impôt a tiré la conclusion que les efforts déployés par l’intimé après le mois de février 2003 ne visaient

successful defence under either subsection 227.1(3) of the ITA or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* could be sustained. The Tax Court was consequently correct in concluding that a defence under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* was not available after February 2003 but it erred in not applying the same reasoning to the defence under subsection 227.1(3) of the ITA concerning the failures to remit employee source deductions after February 2003.

plus à éviter les défauts de versement, le moyen de défense fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la LIR ou le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne pouvait être retenu. La Cour canadienne de l'impôt a en conséquence eu raison de conclure qu'un moyen de défense fondé sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne pouvait être invoqué après le mois de février 2003, mais elle a commis une erreur en n'appliquant pas le même raisonnement au moyen de défense fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la LIR en ce qui concerne les défauts de verser les retenues à la source sur les salaires après le mois de février 2003.

#### STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Canada Business Corporations Act*, R.S.C., 1985, c. C-44, ss. 1 (as am. by S.C. 1994, c. 24, s. 1(F)), 122(1)(b) (as am. *idem*, s. 13(F); 2001, c. 14, s. 135, Sch., item 43(E)).  
*Canada Pension Plan*, R.S.C., 1985, c. C-8, ss. 21(1) (as am by S.C. 1993, c. 24, s. 143), (5), 21.1(1) (as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.)), c. 6, s. 2; S.C. 2004, c. 25, s. 112(E)), (2) (as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.)), c. 6, s. 2).  
*Employment Insurance Act*, S.C. 1996, c. 23, ss. 82(1), (7), 83(1) (as am. by S.C. 2004, c. 25, s. 134(E)), (2).  
*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 228(1) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, s. 210), (2) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1996, c. 21, s. 65; 1997, c. 10, s. 210), 323 (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 2004, c. 25, s. 200; 2005, c. 30, s. 24).  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, ss. 153(1)(a) (as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 151; 2007, c. 35, s. 49), (3), 227(4) (as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 226), 227.1 (as am. by S.C. 2004, c. 25, s. 202; 2006, c. 4, s. 87).

#### CASES CITED

##### APPLIED:

*Peoples Department Stores Inc. (Trustee of) v. Wise*, 2004 SCC 68, [2004] 3 S.C.R. 461, 244 D.L.R. (4th) 564, 49 B.L.R. (3d) 165; *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, 211 D.L.R. (4th) 577, [2002] 7 W.W.R. 1.

##### CONSIDERED:

*Soper v. Canada*, [1998] 1 F.C. 124, (1997), 149 D.L.R. (4th) 297, [1997] 3 C.T.C. 242 (C.A.); *Canada (Attorney General) v. McKinnon*, [2001] 2 F.C. 203, (2000), 194 D.L.R. (4th) 164, *sub nom. Worrell v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 79 (C.A.); *Smith v. Canada*, 2001 FCA 84, 198 D.L.R. (4th) 257, 23 C.B.R. (4th) 310.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. (1985), ch. C-44, art. 1 (mod. par L.C. 1994, ch. 24, art. 1(F)), 122(1)(b) (mod. *idem*, art. 13(F); 2001, ch. 14, art. 135, ann., n° 43(A)).  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 153(1)a) (mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 151; 2007, ch. 35, art. 49), (3), 227(4) (mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 226), 227.1 (mod. par L.C. 2004, ch. 25, art. 202; 2006, ch. 4, art. 87).  
*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 228(1) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 210), (2) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1996, ch. 21, art. 65; 1997, ch. 10, art. 210), 323 (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 2004, ch. 25, art. 200; 2005, ch. 30, art. 24).  
*Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23, art. 82(1), (7), 83(1) (mod. par L.C. 2004, ch. 25, art. 134(A)), (2).  
*Régime de pensions du Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-8, art. 21(1) (mod. par L.C. 1993, ch. 24, art. 143), (5), 21.1(1) (édicte par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.)), ch. 6, art. 2; L.C. 2004, ch. 25, art. 112(A)), (2) (édicte par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.)), ch. 6, art. 2).

#### JURISPRUDENCE CITÉE

##### DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, 2004 CSC 68, [2004] 3 R.C.S. 461; *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235.

##### DÉCISIONS EXAMINÉES :

*Soper c. Canada*, [1998] 1 C.F. 124; *Canada (Procureur général) c. McKinnon*, [2001] 2 C.F. 203 (C.A.); *Smith c. Canada*, 2001 CAF 84.

## REFERRED TO:

*Higgins v. The Queen*, 2007 TCC 469, [2007] G.S.T.C. 103, 2007 G.T.C. 999-50; *Hartrell v. Canada*, 2008 FCA 59, 40 B.L.R. (4th) 34, [2008] 3 C.T.C. 24; *Liddle v. The Queen*, 2009 TCC 451, 2009 DTC 1296, [2009] G.S.T.C. 121, 2009 G.T.C. 994; *BCE Inc. v. 1976 Debentureholders*, 2008 SCC 69, [2008] 3 S.C.R. 560, 301 D.L.R. (4th) 80, 52 B.L.R. (4th) 1; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559, 212 D.L.R. (4th) 1, [2002] 5 W.W.R. 1; *Pointe-Claire (City) v. Quebec (Labour Court)*, [1997] 1 S.C.R. 1015, (1997), 146 D.L.R. (4th) 1, 46 Admin. L.R. (2d) 1; *R. v. Ulybel Enterprises Ltd.*, 2001 SCC 56, [2001] 2 S.C.R. 867, 206 Nfld. & P.E.I.R. 304, 230 D.L.R. (4th) 513; *Canada v. Corsano*, [1999] 3 F.C. 173, (1999), 172 D.L.R. (4th) 708, [1999] 2 C.T.C. 395 (C.A.); *Ruffo v. Canada (Minister of National Revenue)*, 2000 CanLII 15199, [2000] 4 C.T.C. 39, 2000 DTC 6317 (F.C.A.).

## AUTHORS CITED

McGuinness, Kevin P. *Canadian Business Corporations Law*, 2nd ed. Markham, Ont.: LexisNexis Canada, 2007.  
Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5th ed. Markham, Ont.: LexisNexis Canada, 2008.

APPEALS from a Tax Court of Canada decision (2010 TCC 247, [2010] 5 C.T.C. 2183, 2010 DTC 1190, [2010] G.S.T.C. 71) that the respondent (appellant in A-225-10) was not liable as a director of various corporations for the amounts the corporations failed to remit as source deductions under the *Income Tax Act*, the *Canada Pension Plan* and the *Employment Insurance Act* but that he was liable after February 2003 for the failure to make GST/HST remittances under the *Excise Tax Act*. Appeal allowed in A-224-10; appeal dismissed in A-225-10.

## APPEARANCES

*Cecil Woon* for appellant.  
*D. Andrew Rouse* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD

*Deputy Attorney General of Canada* for appellant.  
*Peters Oley Rouse*, Fredericton, for respondent.

## DÉCISIONS CITÉES :

*Higgins c. La Reine*, 2007 CCI 469; *Hartrell c. Canada*, 2008 CAF 59; *Liddle c. La Reine*, 2009 CCI 451; *BCE Inc. c. Détenteurs de débentures de 1976*, 2008 CSC 69, [2008] 3 R.C.S. 560; *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559; *Pointe-Claire (Ville) c. Québec (Tribunal du travail)*, [1997] 1 R.C.S. 1015; *R. c. Ulybel Enterprises Ltd.*, 2001 CSC 56, [2001] 2 R.S.C. 867; *Canada c. Corsano*, [1999] 3 C.F. 173 (C.A.); *Ruffo c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2000 CanLII 15199 (C.A.F.).

## DOCTRINE CITÉE

McGuinness, Kevin P. *Canadian Business Corporations Law*, 2<sup>e</sup> éd. Markham, Ont. : LexisNexis Canada, 2007.  
Sullivan, Ruth. *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5<sup>e</sup> éd. Markham, Ont. : LexisNexis Canada, 2008.

APPELS d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt (2010 CCI 247) selon laquelle l'intimé (l'appelant dans A-225-10) n'était pas redevable, en sa qualité d'administrateur de diverses sociétés, des montants que les sociétés ont omis de verser à titre de retenues à la source en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, du *Régime de pensions du Canada* et de la *Loi sur l'assurance-emploi*, mais que sa responsabilité était engagée, après le mois de février 2003, à l'égard des défauts de versement de TPS/TVH en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*. Appel accueilli dans A-224-10; appel rejeté dans A-225-10.

## ONT COMPARU

*Cecil Woon* pour l'appelante.  
*D. Andrew Rouse* pour l'intimé.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*Le sous-procureur général du Canada* pour l'appelante.  
*Peters Oley Rouse*, Fredericton, pour l'intimé.

*The following are the reasons for judgment rendered in English by*

[1] MAINVILLE J.A.: In reasons cited as 2010 TCC 247 (reasons), Webb J. of the Tax Court of Canada found that the respondent was not liable as a director of various corporations for the amounts the corporations failed to remit as source deductions under the *Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, the *Canada Pension Plan*, R.S.C., 1985, c. C-8 and the *Employment Insurance Act*, S.C. 1996, c. 23, but was so liable after February 2003 for the failure to make GST/HST remittances under the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15.

[2] The Crown appeals the judgment concerning the employee source deductions remittances in file A-224-10, while the respondent appeals the judgment concerning the GST/HST remittances in file A-225-10. Both appeals have been consolidated.

[3] These consolidated appeals raise the issue of the appropriate standard of care, diligence and skill required of a director under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* (and related provisions of the *Canada Pension Plan* and of the *Employment Insurance Act*) and under subsection 323(3) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12] of the *Excise Tax Act*.

### Context

[4] The respondent and his family acquired control of Mosaic Technologies Corporation (Mosaic) around 1997 in order to carry on an education services business. Shortly thereafter, Mosaic secured educational facilities in various locations across Canada. Mosaic also had a division that prepared online courses for large corporations and governments.

[5] The shares of Mosaic started to trade on the TSX Venture Exchange in 1998 or 1999. The company

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

[1] LE JUGE MAINVILLE, J.C.A. : Dans des motifs répertoriés sous la référence 2010 CCI 247 (les motifs), le juge Webb de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que l'intimé n'était pas redevable, en sa qualité d'administrateur de diverses sociétés, des montants que les sociétés ont omis de verser à titre de retenues à la source en vertu de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, du *Régime de pensions du Canada*, L.R.C. (1985), ch. C-8, et de la *Loi sur l'assurance-emploi*, L.C. 1996, ch. 23, mais que sa responsabilité était engagée, après le mois de février 2003, à l'égard des défauts de versement de la TPS/TVH en vertu de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15.

[2] La Couronne interjette appel du jugement concernant les versements de retenues à la source sur les salaires dans le dossier A-224-10, alors que l'intimé interjette appel du jugement concernant les versements de la TPS/TVH dans le dossier A-225-10. Les deux appels ont été joints.

[3] Ces appels conjoints soulèvent la question de la norme appropriée de soin, de diligence et d'habileté requise d'un administrateur en vertu du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (et les dispositions connexes du *Régime de pensions du Canada* et de la *Loi sur l'assurance-emploi*) et en vertu du paragraphe 323(3) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12] de la *Loi sur la taxe d'accise*.

### Le contexte

[4] L'intimé et sa famille ont acquis le contrôle de Mosaic Technologies Corporation (Mosaic) vers 1997 afin d'exploiter une entreprise de services d'éducation. Peu après, Mosaic a acquis des installations éducatives à divers endroits du Canada. Mosaic avait aussi une division qui produisait des cours en ligne pour de grandes sociétés et les gouvernements.

[5] Les actions de Mosaic ont commencé à se négocier à la Bourse de croissance TSX en 1998 ou 1999. La

incurred an operating loss of \$970 866 in 1999, made a profit of \$253 110 in 2000 and then incurred losses of \$451 161 in 2001 and \$1 446 396 in 2002. After various unsuccessful efforts in 2002 and in early 2003 to secure additional capital and financing, the corporation unsuccessfully attempted to sell its assets and part of its business in order to pay its creditors. Mosaic ceased all operations in or shortly after September of 2003.

[6] The respondent was the chairman of the board of Mosaic and its largest shareholder. The trial Judge found that he was involved in its day-to-day operations and played a significant role in these operations.

[7] The respondent was assessed pursuant to section 323 [s. 323(1) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 2005, c. 30, s. 24), (2)(c) (as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 2004, c. 25, s. 200)] of the *Excise Tax Act* for GST/HST remittances which Mosaic had failed to make in March and June of 2003, as well as for associated penalties and interest. He was also assessed pursuant to section 227.1 [s. 227.1(1) (as am. by S.C. 2006, c. 4, s. 87), (2)(c) (as am. by S.C. 2004, c. 25, s. 202)] of the *Income Tax Act*, section 21.1 [s. 21.1(1) (as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 6, s. 2; S.C. 2004, c. 25, s. 112(E)), (2) (as enacted by R.S.C., 1985 (1st Supp.), c. 6, s. 2)] of the *Canada Pension Plan* and section 83 [s. 83(1) (as am. by S.C. 2004, c. 25, s. 134(E))] of the *Employment Insurance Act* for Mosaic's failure to remit employee source deductions for the period of October 2002 to August 2003, as well as for associated penalties and interest. Similar assessments were made against the respondent for the failures to remit employee source deductions by the various subsidiaries of Mosaic, namely Multimedia Ventures (Alberta) Inc., Multimedia Ventures Inc., and 6678 British Columbia Ltd.

[8] The respondent appealed all of these assessments to the Tax Court of Canada solely on the basis that he was not liable for these amounts as a result of the provisions of subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* which exonerate

société a subi une perte d'exploitation de 970 866 \$ en 1999, a fait des profits de 253 110 \$ en 2000, puis a subi des pertes de 451 161 \$ en 2001 et de 1 446 396 \$ en 2002. Après plusieurs efforts infructueux en 2002 et au début de 2003 pour obtenir des capitaux et du financement additionnels, la société a tenté en vain de vendre ses actifs et une partie de son entreprise afin de payer ses créanciers. Mosaic a mis complètement fin à ses activités en septembre 2003 ou peu après.

[6] L'intimé était le président du conseil d'administration de Mosaic et son actionnaire le plus important. Le juge de première instance a conclu qu'il s'occupait des activités quotidiennes de Mosaic au jour le jour et qu'il jouait un rôle important dans son exploitation.

[7] L'intimé a fait l'objet d'une cotisation en vertu de l'article 323 [art. 323(1) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 2005, ch. 30, art. 24), (2)c) (édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 2004, ch. 25, art. 200)] de la *Loi sur la taxe d'accise* pour les montants de TPS/TVH que Mosaic n'avait pas versés en mars et juin 2003, ainsi que pour les pénalités et intérêts afférents. Il a également fait l'objet d'une cotisation en vertu de l'article 227.1 [art. 227.1(1) (mod. par L.C. 2006, ch. 4, art. 87), (2)c) (mod. par L.C. 2004, ch. 25, art. 202)] de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de l'article 21.1 [art. 21.1(1) (édicte par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 6, art. 2; L.C. 2004, ch. 25, art. 112(A)), (2) (édicte par L.R.C. (1985) (1<sup>er</sup> suppl.), ch. 6, art. 2)] du *Régime des pensions du Canada* et de l'article 83 [art. 83(1) (mod. par L.C. 2004, ch. 25, art. 134(A))] de la *Loi sur l'assurance-emploi* pour le défaut de Mosaic de verser les retenues à la source sur les salaires pour la période d'octobre 2002 à août 2003, et pour les pénalités et les intérêts afférents. Des cotisations similaires ont été établies contre l'intimé en raison du défaut de diverses filiales de Mosaic, soit Multimedia Ventures (Alberta) Inc., Multimedia Ventures Inc. et 6678 British Columbia Ltd., de verser les retenues à la source sur les salaires.

[8] L'intimé a interjeté appel de toutes ces cotisations devant la Cour canadienne de l'impôt en se fondant uniquement sur sa prétention qu'il n'était pas responsable de ces montants en vertu du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du paragraphe 323(3)

a director of liability where he “exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.”

#### The reasons of the trial Judge

[9] Relying on his decision in *Higgins v. The Queen*, 2007 TCC 469, [2007] G.S.T.C. 103, the trial Judge concluded, at paragraphs 16 to 18 of his reasons, that the “objective subjective” test set out in *Soper v. Canada*, [1998] 1 F.C. 124 (C.A.) (*Soper*), regarding the standard of care, diligence and skill required under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act*, had been modified by the Supreme Court of Canada’s decision in *Peoples Department Stores Inc. (Trustee of) v. Wise*, 2004 SCC 68, [2004] 3 S.C.R. 461 (*Peoples Department Stores*). The trial Judge found that an objective standard should thus be used for the purposes of applying both subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*, and that this standard incorporated the “reasonable business decision” test laid out in *Peoples Department Stores*.

[10] The question for the trial Judge was therefore whether the respondent had acted prudently on a reasonably informed basis and whether his business decisions were reasonable in light of the circumstances about which he knew or ought to have known in order to prevent the failures to remit (reasons, at paragraphs 31, 56 and 82).

[11] The trial Judge was however of the view that the analysis required in relation to remittances of employee source deductions should be dealt with separately from the analysis related to remittances of GST/HST. The need for a distinct analysis flowed, in the trial Judge’s view, from the fact that the “amounts for payroll deductions are not funded from a third party but are paid from whatever resources the company might have available to it” (reasons, at paragraph 33). For the trial Judge, the remittance obligations related to source deductions are

de la *Loi sur la taxe d’accise*, lesquels dégagent l’administrateur de sa responsabilité s’« il a agi avec le degré de soin, de diligence et d’habileté pour prévenir le manquement qu’une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables ».

#### Les motifs du juge de première instance

[9] S’appuyant sur sa décision dans *Higgins c. La Reine*, 2007 CCI 469, le juge de première instance a conclu, aux paragraphes 16 à 18 de ses motifs, que le critère « objectif subjectif » énoncé dans l’arrêt *Soper c. Canada*, [1998] 1 C.F. 124 (C.A.) (*Soper*), en ce qui a trait à la norme de soin, de diligence et d’habileté requise en vertu du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu*, a été modifié par la Cour suprême du Canada dans l’arrêt *Magasins à rayons Peoples inc. (Syndic de) c. Wise*, 2004 CSC 68, [2004] 3 R.C.S. 461 (*Magasins à rayons Peoples*). Le juge de première instance a conclu qu’il convenait donc d’utiliser une norme objective afin d’appliquer le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* ainsi que le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise*, et que cette norme comprenait le critère de la décision d’affaires raisonnable énoncé dans l’arrêt *Magasins à rayons Peoples*.

[10] Le juge de première instance a identifié la question à laquelle il devait répondre comme étant celle de savoir si l’intimé avait agi prudemment en s’appuyant sur les renseignements dont il disposait et si ses décisions d’affaires étaient raisonnables compte tenu de ce qu’il savait ou aurait dû savoir afin de prévenir les défauts de versement (les motifs, aux paragraphes 31, 56 et 82).

[11] Le juge de première instance était toutefois d’avis qu’il devait effectuer une analyse quant aux versements des retenues à la source sur les salaires distincte de celle relative aux versements de la TPS/TVH. La nécessité d’effectuer des analyses distinctes découlait, selon le juge de première instance, du fait que les « montants pour les retenues à la source ne proviennent pas d’un tiers; ils sont payés à l’aide des ressources que la société peut avoir à sa disposition » (les motifs, au paragraphe 33). Pour le juge de première instance, les

part of employee costs and are funded through the general revenues of the corporation which may be insufficient to fund these remittances. On the other hand, remittances of the GST/HST are funded by third parties from whom the GST/HST is collected. This distinction lead the trial Judge to conclude that two separate analyses of the standard of care, diligence and skill were required, one for the remittances of source deductions, and one for the remittances of GST/HST (reasons, at paragraphs 33 and 74–75).

[12] Turning his attention to the employee source deductions remittances, the trial Judge accepted the respondent's evidence that reasonable business measures were taken in 2002 and in January and February of 2003 to address the financial difficulties of Mosaic and to avoid failures to remit taxes, including work on a proposed equity issue, attempts to secure a line of credit, reductions in expenditures, and attempts to merge with another company.

[13] The trial Judge found, at paragraphs 58 to 65 of his reasons, that the facts before him were similar to those in *Canada (Attorney General) v. McKinnon*, [2001] 2 F.C. 203, *sub nom. Worrell v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 79 (C.A.) (*Worrell*), where emphasis was placed on the continued effort to find new investors. The trial Judge also referred to this Court's decision in *Smith v. Canada*, 2001 FCA 84, 198 D.L.R. (4th) 257, for the principle that a director is only required to act reasonably. He concluded, at paragraphs 66 to 73 of his reasons, that the respondent had done all that he could in the circumstances to secure additional funding for Mosaic through various means, and that consequently he had met the standard of care required of him under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act*.

[14] The trial Judge further noted that following the failure to secure new funding, as of February 2003, the efforts of Mosaic turned towards the sale of its

obligations relatives aux versements des retenues à la source font partie des coûts associés aux employés et sont acquittées grâce aux revenus généraux de la société, lesquels peuvent ne pas suffire pour assurer ces versements. En revanche, les versements de TPS/TVH sont financés par des tiers, desquels la TPS/TVH est perçue. Cette distinction a conduit le juge de première instance à conclure que deux analyses distinctes de la norme de soin, de diligence et d'habileté étaient requises, une pour les versements de retenues à la source et une autre pour les versements de la TPS/TVH (les motifs, aux paragraphes 33 ainsi que 74 et 75).

[12] En ce qui concerne les versements des retenues à la source sur les salaires, le juge de première instance a accepté le témoignage de l'intimé selon lequel des mesures d'affaires raisonnables avaient été prises en 2002, ainsi qu'en janvier et février 2003, pour régler les difficultés financières de Mosaic et pour prévenir les défauts de versement d'impôt, notamment des initiatives en vue d'une émission d'actions proposée, des tentatives pour obtenir une marge de crédit, des réductions des dépenses et des tentatives de fusion avec une autre société.

[13] Le juge de première instance a conclu, aux paragraphes 58 à 65 de ses motifs, que les faits qui lui avaient été présentés étaient similaires à ceux de l'affaire *Canada (Procureur général) c. McKinnon*, [2001] 2 C.F. 203 (C.A.) (*sub nom. Worrell c. Canada*), [2001] 1 C.T.C. 79 (*Worrell*), dans lequel la Cour a accordé beaucoup d'importance aux efforts continus déployés pour trouver de nouveaux investisseurs. Le juge de première instance a également renvoyé à l'arrêt *Smith c. Canada*, 2001 CAF 84, de notre Cour, pour appuyer le principe selon lequel l'administrateur est seulement tenu d'agir raisonnablement. Il a conclu, aux paragraphes 66 à 73 de ses motifs, que l'intimé avait fait tout son possible dans les circonstances pour obtenir par différents moyens du financement additionnel pour Mosaic, et qu'il avait en conséquence satisfait à la norme de diligence que lui imposait le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[14] Le juge de première instance a en outre souligné qu'après ses vaines tentatives pour obtenir du financement additionnel, Mosaic a entrepris à compter de

assets in order to pay creditors, including the arrears in employee source deductions remittances. Mosaic notably entered into a \$1.6 million arrangement in May of 2003 for the sale of its online course development division. An amount of \$600 000 was received from this sale in June of 2003 and used to pay various creditors, of which \$100 000 was sent to the Receiver General as a partial payment of the outstanding remittances. However, the \$1 million balance of the sale price was never subsequently received.

[15] The trial Judge further recognized, at paragraphs 69 to 72 of his reasons, that even if the focus of the respondent's efforts after February of 2003 was directed towards selling assets in order to pay arrears or to correct failures in remittances, rather than towards preventing failures to occur, and even if the employee source deductions remittances had been diverted, a defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* could nevertheless be successful:

It also seems reasonable that while the Appellant is trying to arrange for a capital injection or a merger or the sale of a division or assets, that the company should continue to operate as long as there is a reasonable expectation that such events would occur. It does not seem to me that this reasonable expectation would have ended before the deal with GITI collapsed. After the deal with GITI collapsed in February 2003, the steps changed from seeking capital injections to liquidating assets. It seems to me that the liquidation of assets was more directed towards paying arrears (or correcting defaults) than it would be in preventing defaults from occurring.

There would be a time delay from the time when the GITI deal collapsed and the employment of employees could be terminated. Reasonable notice is required to terminate employment without cause. As Justice Major noted in *The Queen in right of the Province of British Columbia v. Ossie Sylvester*, [1997] 2 S.C.R. 315:

1 Employment involves, among other things, a contract between the employer and employee. An employee who is wrongfully dismissed without reasonable notice of termination is entitled to damages for breach of contract. These damages represent the salary the employee would

février 2003 des mesures visant à liquider des éléments de son actif afin de payer ses créanciers, dont les arriérés des versements de retenues à la source sur les salaires. Mosaic a notamment conclu une entente de 1,6 millions de dollars en mai 2003 pour la vente de sa division de production de cours en ligne. Un montant de 600 000 \$ a été reçu pour cette vente en juin 2003 et il a servi à payer divers créanciers, la somme de 100 000 \$ ayant notamment été envoyée au receveur général à titre de paiement partiel à l'égard des versements dus. Cependant, le solde d'un million de dollars sur le prix de vente n'a jamais été reçu.

[15] Le juge de première instance a en outre reconnu, aux paragraphes 69 à 72 de ses motifs, que même si les efforts de l'intimé après le mois de février 2003 visaient principalement à vendre des éléments d'actif afin de payer des arriérés ou de remédier à des défauts de versement plutôt qu'à prévenir des défauts, et même si les retenues à la source sur les salaires avaient été réaffectées, un moyen de défense fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* pouvait néanmoins être retenu :

Il semble également raisonnable que, pendant que l'appelant essayait d'organiser une injection de capitaux, une fusion ou la vente d'une division ou des éléments d'actif, la société continue à exploiter son entreprise tant qu'il existait une attente raisonnable que ces événements se produisent. Il me semble que cette attente raisonnable n'aurait pas pris fin avant que le marché prévu avec GITI échoue. Après l'échec de ce marché, au mois de février 2003, les mesures à prendre ont changé, et au lieu de chercher à obtenir des injections de capitaux, on a cherché à liquider les éléments d'actif. Il me semble que la liquidation des éléments d'actif visait davantage à assurer le paiement des arriérés (ou à remédier aux défauts) qu'à prévenir quelque défaut.

Il s'écoulerait un certain temps entre le moment où le marché qui devait être conclu avec GITI a échoué et le moment où il pouvait être mis fin à l'emploi des employés. Il faut donner un préavis raisonnable pour procéder à un congédiement non motivé. Comme le juge Major l'a fait remarquer dans l'arrêt *Sylvester c. Colombie-Britannique*, [1997] 2 R.C.S. 315 :

1 L'emploi suppose, entre autres choses, un contrat entre l'employeur et l'employé. L'employé qui est congédié injustement et qui ne reçoit pas de préavis raisonnable de cessation d'emploi a droit à des dommages-intérêts pour rupture de contrat. Ces dommages-intérêts représentent le

have earned had the employee worked during the notice period, less any amounts credited to mitigation.

Employees simply cannot be dismissed without proper notice. This would mean that the obligation to pay salaries (or compensation for proper notice) will continue after any decision is made to dismiss employees and such costs (which will give rise to requirements to remit amounts under the applicable legislation) will be incurred regardless of whether the company has sufficient revenue to cover such costs. No third party is necessarily providing the funds to the company to cover such costs.

As well since Maxim was acquiring a division it seems reasonable that the employees of that division would be retained until the sale was completed and it seems to me that the Appellant would have had a reasonable expectation that the deal with Maxim would close. [Emphasis added.]

[16] The trial Judge nevertheless reached a different conclusion concerning the failure to remit GST/HST. He rejected the defence of the respondent, which had been essentially the same as that submitted for the failure to remit employee source deductions, and explained his decision to do so in the following terms (reasons, at paragraph 82):

The liquidation of assets was not undertaken to prevent failures to remit GST/HST. As noted by the Appellant, the decision to sell assets was made to realize cash so that the company could pay its bills. This would be done to cure defaults in remittances, not prevent failures to remit. As a result, it does not seem to me that the Appellant has satisfied the standard of care imposed on him pursuant to subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* to prevent the failure to remit the net tax that was payable on April 30, 2003 and July 30, 2003.

#### The position of the Crown

[17] The Crown argues that the trial Judge committed an error in law by incorporating a cash-flow analysis into the duty of care, diligence and skill defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act*. This, in the Crown's view, significantly expands the defence available under that subsection and, if accepted, would pass to the Crown part of the risk associated with continuing

salaires que l'employé aurait gagné s'il avait travaillé au cours de la période visée par le préavis, déduction faite de toute somme devant être affectée à la limitation des dommages.

On ne peut tout simplement pas congédier des employés sans un préavis approprié. Cela voudrait dire que l'obligation de verser les salaires (ou une indemnité tenant lieu de préavis) continuera après qu'il est décidé de congédier les employés et que pareils coûts (qui donneront lieu à des obligations de versement en vertu de la loi applicable) seront versés, et ce, peu importe que la société ait ou non suffisamment de revenus pour les couvrir. Aucun tiers ne fournit nécessairement à la société les fonds nécessaires pour couvrir ces coûts.

De plus, étant donné que Maxim acquérait une division, il semble raisonnable que les employés de cette division continuent à exercer leur emploi tant que la vente n'était pas conclue et il me semble qu'il aurait été raisonnable pour l'appelant de s'attendre à ce que le marché soit conclu avec Maxim. [Non souligné dans l'original.]

[16] Le juge de première instance a néanmoins tiré une conclusion différente en ce qui a trait aux défauts de versement de la TPS/TVH. Il a rejeté le moyen de défense de l'intimé, qui était essentiellement le même que celui invoqué à l'égard du défaut de verser les retenues à la source sur les salaires, et il a expliqué comme suit sa décision à cet égard (les motifs, au paragraphe 82) :

La liquidation des actifs n'a pas été effectuée en vue de prévenir les omissions de verser la TPS/TVH. Comme l'appelant l'a fait remarquer, la décision de vendre les actifs a été prise afin d'obtenir de l'argent pour que la société puisse acquitter ses factures. Une telle mesure viserait à remédier aux défauts et non à les prévenir. Par conséquent, il me semble que l'appelant n'a pas satisfait à la norme de diligence, que lui imposait le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, de prévenir l'omission de verser la taxe nette qui était payable le 30 avril et le 30 juillet 2003.

#### La thèse de la Couronne

[17] La Couronne soutient que le juge de première instance a commis une erreur de droit en incorporant une analyse relative à la trésorerie dans la défense fondée sur l'obligation de soin, de diligence et d'habileté prévue au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Selon la Couronne, cette approche élargit considérablement la portée du moyen de défense fondé

a business which is facing financial difficulties. This is particularly offensive for the Crown in light of the trial Judge's finding, at paragraph 33 of his reasons, that the respondent had "admitted that the amounts that had been deducted from the payroll payments were being used to pay other bills."

[18] By using amounts withheld on employee source deductions to pay third-party creditors, the respondent tried to refinance his business in an effort to save it. Preferential payments were made to creditors other than the Crown purely for the purpose of continuing and preserving the continued operation of the business in order to attempt to salvage the respondent's investment. For the Crown, this is exactly the mischief which section 227.1 of the *Income Tax Act* was intended to avoid.

[19] The Crown asserts that the trial Judge failed to draw the distinction made in *Worrell* between actions which might be reasonable from a business point of view, and actions which would have prevented the failure to remit employee source deductions, and he thus erred in equating a general business intent with the more specific requirements of section 227.1 of the *Income Tax Act* which are directed to preventing the failure to remit.

#### The position of the respondent

[20] In the respondent's view, *Worrell* stands for the proposition that insofar as the directors can demonstrate that they have made serious and reasonable efforts to resolve the financial difficulties faced by their corporation, they have met the standard of care, diligence and skill required to sustain a defence under either subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*.

[21] In this case, the trial Judge recognized that the respondent had made serious and reasonable efforts to

sur cette disposition et aurait pour effet, si cette approche est acceptée, de faire assumer à la Couronne une partie du risque associé à la poursuite de l'exploitation d'une entreprise exposée à des difficultés financières. Cette situation est particulièrement choquante pour la Couronne compte tenu de la conclusion du juge de première instance, au paragraphe 33 de ses motifs, selon laquelle l'intimé a « admis que les montants qui avaient été retenus de la paie étaient utilisés pour acquitter d'autres frais ».

[18] En utilisant des montants prélevés à même les retenues à la source sur les salaires pour payer des tiers créanciers, l'intimé a essayé de refinancer son entreprise afin de la sauver. Des paiements préférentiels ont été faits à des créanciers autres que la Couronne dans le seul but d'assurer le maintien et la sauvegarde des activités de l'entreprise afin de protéger l'investissement de l'intimé. Pour la Couronne, cette situation correspond exactement au méfait que l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise à prévenir.

[19] La Couronne soutient que le juge de première instance n'a pas fait la distinction énoncée dans l'arrêt *Worrell* entre des mesures qui peuvent être raisonnables d'un point de vue d'affaires et des mesures qui auraient pu prévenir les défauts de versement des retenues à la source sur les salaires, et qu'il a ainsi commis une erreur en mettant sur un pied d'égalité un objectif d'affaires général et les exigences plus précises de l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* qui visent à prévenir les défauts de versement.

#### La thèse de l'intimé

[20] De l'avis de l'intimé, l'arrêt *Worrell* appuie le principe selon lequel les administrateurs qui peuvent démontrer avoir fait des efforts sérieux et raisonnables pour résoudre les difficultés financières auxquelles leur société est exposée satisfont à la norme de soin, de diligence et d'habileté requise pour étayer la défense prévue au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou au paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*.

[21] En l'espèce, le juge de première instance a reconnu que l'intimé avait fait des efforts sérieux et

resolve the financial difficulties of Mosaic and of its subsidiaries, and applied the principles set out in *Worrell* to find that the respondent had successfully established a defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act*.

[22] The respondent adds that the trial Judge erred in law by failing to follow *Worrell* with respect to the GST/HST remittances. Rather, the trial Judge carried out a separate and distinct analysis of these remittances based on his concern that GST/HST funds are received from third parties, while source deductions are funded from the general revenues of the business. For the respondent, the trial Judge erred in drawing this sharp contrast between GST/HST and source deduction remittances. Treating the GST/HST remittances separately from the source deduction remittances also resulted in the trial Judge reaching contradictory findings of fact.

#### The issues

[23] These consolidated appeals raise three principal issues:

- a. Is the applicable standard of care, diligence and skill under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* an objective standard?
- b. Does the standard under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* apply differently than under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*?
- c. Can a successful defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* be sustained where the efforts of the directors are focussed on curing failures to remit rather than towards preventing such failures?

raisonnables pour résoudre les difficultés financières de Mosaic et de ses filiales, et il a appliqué les principes énoncés dans l'arrêt *Worrell* pour conclure que l'intimé avait réussi à établir une défense fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*.

[22] L'intimé ajoute que le juge de première instance a commis une erreur de droit en ne suivant pas l'arrêt *Worrell* en ce qui avait trait aux versements de TPS/TVH. Le juge de première instance s'est plutôt livré à une analyse distincte de ces versements, en se fondant sur la nécessité de tenir compte du fait que les fonds de la TPS/TVH sont reçus de tiers, tandis que les retenues à la source proviennent des revenus généraux de l'entreprise. Selon l'intimé, le juge de première instance a commis une erreur en établissant cette nette distinction entre les versements de TPS/TVH et les versements des retenues à la source. Cette distinction a également conduit le juge de première instance à tirer des conclusions contradictoires en regard des faits.

#### Les questions en litige

[23] Les appels conjoints soulèvent trois questions principales :

- a. La norme de soin, de diligence et d'habileté applicable fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est-elle une norme objective?
- b. La norme fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* s'applique-t-elle différemment lorsqu'elle est fondée sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*?
- c. Un moyen de défense valable fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est-il recevable si les efforts déployés par les administrateurs visent à remédier aux défauts de versement plutôt qu'à prévenir de tels défauts?

### Standard of review

[24] The decision of *Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235, sets out the applicable standard of appellate review in an appeal from a judgment of the Tax Court of Canada. The standard of review on a question of law is correctness, while findings of fact are not to be disturbed unless it can be established that the trial Judge made a palpable and overriding error. The application of a legal standard to a set of facts is a question of mixed fact and law which is also subject to deference unless an extricable question of law can be identified.

[25] Whether a defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* has been established requires the application of a legal standard to a set of facts. Accordingly, these determinations generally constitute questions of mixed fact and law that are reviewable on a standard of palpable and overriding error: *Hartrell v. Canada*, 2008 FCA 59, 40 B.L.R. (4th) 34, at paragraph 3. However, the three issues raised by these consolidated appeals also raise extricable questions of law to which a standard of correctness applies.

### The pertinent legislative provisions

[26] Paragraph 153(1)(a) [as am. by S.C. 2001, c. 17, s. 151; 2007, c. 35, s. 49] of the *Income Tax Act* provides for income tax withholdings from employee wages, and for the remittance of these withholdings to the Receiver General. Subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act* sets out that the directors of a corporation which has failed to so withhold and remit are jointly and severally, or solidarily, liable together with the corporation to pay the concerned amount and any related interest or penalties. Subsections 227.1(2) and (3) of the *Income Tax Act* provide for certain limitations on this liability of directors, notably by allowing a defence of care, diligence and skill:

### La norme de contrôle

[24] L'arrêt *Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235, énonce la norme de contrôle applicable en appel à un jugement de la Cour canadienne de l'impôt. La norme de contrôle applicable à une question de droit est celle de la décision correcte, et les conclusions de fait ne doivent pas être infirmées sauf s'il peut être établi que le juge de première instance a commis une erreur manifeste et dominante. L'application d'une norme juridique à un ensemble de faits est une question mixte de fait et de droit qui commande la retenue sauf lorsqu'il est possible d'en dégager une question de droit.

[25] La question de savoir si une défense fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* a été établie requiert l'application d'une norme juridique à un ensemble de faits. En conséquence, il s'agit là généralement de questions mixtes de fait et de droit susceptibles de contrôle selon la norme de l'erreur manifeste et dominante : *Hartrell c. Canada*, 2008 CAF 59, au paragraphe 3. Cependant, l'on peut dégager des trois questions soulevées par les présents appels conjoints des questions de droit susceptibles de contrôle selon la norme de la décision correcte.

### Les dispositions législatives pertinentes

[26] L'alinéa 153(1)a [mod. par L.C. 2001, ch. 17, art. 151; 2007, ch. 35, art. 49] de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit des retenues d'impôts à la source sur les salaires et le versement de ces retenues au receveur général. Le paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoit que les administrateurs d'une société ayant fait défaut d'effectuer ces retenues et ces versements sont solidairement responsables avec la société du paiement de ces sommes, ainsi que des intérêts et pénalités afférents. Les paragraphes 227.1(2) et (3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* prévoient certaines restrictions à cette responsabilité des administrateurs, notamment en permettant une défense fondée sur le soin, la diligence et l'habileté :

Withholding	<p><b>153.</b> (1) Every person paying at any time in a taxation year</p> <p>(a) salary, wages or other remuneration, other than amounts described in subsection 115(2.3) or 212(5.1),</p> <p style="text-align: center;">...</p> <p>shall deduct or withhold from the payment the amount determined in accordance with prescribed rules and shall, at the prescribed time, remit that amount to the Receiver General on account of the payee's tax for the year under this Part or Part XI.3, as the case may be, and, where at that prescribed time the person is a prescribed person, the remittance shall be made to the account of the Receiver General at a designated financial institution.</p> <p style="text-align: center;">...</p>	<p><b>153.</b> (1) Toute personne qui verse au cours d'une année d'imposition l'un des montants suivants :</p> <p>a) un traitement, un salaire ou autre rémunération, à l'exception des sommes visées aux paragraphes 115(2.3) ou 212(5.1);</p> <p style="text-align: center;">[...]</p> <p>doit en déduire ou en retenir la somme fixée selon les modalités réglementaires et doit, au moment fixé par règlement, remettre cette somme au receveur général au titre de l'impôt du bénéficiaire ou du dépositaire pour l'année en vertu de la présente partie ou de la partie XI.3. Toutefois, lorsque la personne est visée par règlement à ce moment, la somme est versée au compte du receveur général dans une institution financière désignée.</p> <p style="text-align: center;">[...]</p>	Retenue
Liability of directors for failure to deduct	<p><b>227.1</b> (1) Where a corporation has failed to deduct or withhold an amount as required by subsection 135(3) or 135.1(7) or section 153 or 215, has failed to remit such an amount or has failed to pay an amount of tax for a taxation year as required under Part VII or VIII, the directors of the corporation at the time the corporation was required to deduct, withhold, remit or pay the amount are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay that amount and any interest or penalties relating to it.</p>	<p><b>227.1</b> (1) Lorsqu'une société a omis de déduire ou de retenir une somme, tel que prévu aux paragraphes 135(3) ou 135.1(7) ou aux articles 153 ou 215, ou a omis de verser cette somme ou a omis de payer un montant d'impôt en vertu de la partie VII ou VIII pour une année d'imposition, les administrateurs de la société, au moment où celle-ci était tenue de déduire, de retenir, de verser ou de payer la somme, sont solidairement responsables, avec la société, du paiement de cette somme, y compris les intérêts et les pénalités s'y rapportant.</p>	Responsabilité des administrateurs pour défaut d'effectuer les retenues
Limitations on liability	<p>(2) A director is not liable under subsection 227.1(1), unless</p> <p>(a) a certificate for the amount of the corporation's liability referred to in that subsection has been registered in the Federal Court under section 223 and execution for that amount has been returned unsatisfied in whole or in part;</p> <p>(b) the corporation has commenced liquidation or dissolution proceedings or has been dissolved and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in that subsection has been proved within six months after the earlier of the date of commencement of the proceedings and the date of dissolution; or</p>	<p>(2) Un administrateur n'encourt la responsabilité prévue au paragraphe (1) que dans l'un ou l'autre des cas suivants :</p> <p>a) un certificat précisant la somme pour laquelle la société est responsable selon ce paragraphe a été enregistré à la Cour fédérale en application de l'article 223 et il y a eu défaut d'exécution totale ou partielle à l'égard de cette somme;</p> <p>b) la société a engagé des procédures de liquidation ou de dissolution ou elle a fait l'objet d'une dissolution et l'existence de la créance à l'égard de laquelle elle encourt la responsabilité en vertu de ce paragraphe a été établie dans les six mois suivant le premier en date du jour où les procédures ont été engagées et du jour de la dissolution;</p>	Restrictions relatives à la responsabilité

(c) the corporation has made an assignment or a bankruptcy order has been made against it under the *Bankruptcy and Insolvency Act* and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in that subsection has been proved within six months after the date of the assignment or bankruptcy order.

c) la société a fait une cession ou une ordonnance de faillite a été rendue contre elle en vertu de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité* et l'existence de la créance à l'égard de laquelle elle encourt la responsabilité en vertu de ce paragraphe a été établie dans les six mois suivant la date de la cession ou de l'ordonnance de faillite.

Idem

(3) A director is not liable for a failure under subsection 227.1(1) where the director exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.

(3) Un administrateur n'est pas responsable de l'omission visée au paragraphe (1) lorsqu'il a agi avec le degré de soin, de diligence et d'habileté pour prévenir le manquement qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables.

Idem

[27] Subsections 21(1) [as am. by S.C. 1993, c. 24, s. 143] and 21.1(1) and (2) of the *Canada Pension Plan* set out similar withholding and remittance obligations in relation to contributions to the Canada Pension Plan:

[27] Les paragraphes 21(1) [mod. par L.C. 1993, ch. 24, art. 143] et 21.1(1) et (2) du *Régime de pensions du Canada* prévoient des obligations de retenues et de versements similaires à l'égard des cotisations au régime des pensions du Canada :

Amount to be deducted and remitted by employer

**21.** (1) Every employer paying remuneration to an employee employed by the employer at any time in pensionable employment shall deduct from that remuneration as or on account of the employee's contribution for the year in which the remuneration for the pensionable employment is paid to the employee such amount as is determined in accordance with prescribed rules and shall remit that amount, together with such amount as is prescribed with respect to the contribution required to be made by the employer under this Act, to the Receiver General at such time as is prescribed and, where at that prescribed time the employer is a prescribed person, the remittance shall be made to the account of the Receiver General at a financial institution (within the meaning that would be assigned by the definition "financial institution" in subsection 190(1) of the *Income Tax Act* if that definition were read without reference to paragraphs (d) and (e) thereof).

**21.** (1) Tout employeur payant une rémunération à un employé à son service, à une date quelconque, dans un emploi ouvrant droit à pension est tenu d'en déduire, à titre de cotisation de l'employé ou au titre de la cotisation pour l'année au cours de laquelle la rémunération au titre de l'emploi ouvrant droit à pension est payée à cet employé, le montant déterminé conformément à des règles prescrites; l'employeur remet au receveur général, à la date prescrite, ce montant ainsi que le montant qui est prescrit à l'égard de la cotisation qu'il est tenu de verser selon la présente loi. De plus, lorsque l'employeur est une personne prescrite à la date prescrite, le montant est versé au compte du receveur général dans une institution financière (au sens du paragraphe 190(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, compte non tenu des alinéas d) et e) de la définition de cette expression).

Montant devant être déduit et remis par l'employeur

...

[...]

Liability

**21.1** (1) If an employer who fails to deduct or remit an amount as and when required under subsection 21(1) is a corporation, the persons who were the directors of the corporation at the time when the failure occurred are jointly and severally or solidarily liable, together with the

**21.1** (1) En cas d'omission par un employeur personne morale de verser ou de déduire un montant de la manière et au moment prévus au paragraphe 21(1), les personnes qui en étaient les administrateurs à la date de l'omission sont solidairement responsables envers Sa Majesté du

Responsabilité des administrateurs

	corporation, to pay to Her Majesty that amount and any interest or penalties relating to it.	paiement de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités qui s'y rapportent.	
Application of <i>Income Tax Act</i> provisions	(2) Subsections 227.1(2) to (7) of the <i>Income Tax Act</i> apply, with such modifications as the circumstances require, in respect of a director of a corporation referred to in subsection (1).	(2) Les paragraphes 227.1(2) à (7) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> s'appliquent, compte tenu des adaptations de circonstance, à l'administrateur d'une personne morale visée au paragraphe (1).	Application de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>
[28]	Similar provisions are also found in subsections 82(1) and 83(1) and (2) of the <i>Employment Insurance Act</i> :	[28] Les paragraphes 82(1) et 83(1) et (2) de la <i>Loi sur l'assurance-emploi</i> prévoient également des dispositions similaires :	
Deduction and payment of premiums	<b>82.</b> (1) Every employer paying remuneration to a person they employ in insurable employment shall  (a) deduct the prescribed amount from the remuneration as or on account of the employee's premium payable by that insured person under section 67 for any period for which the remuneration is paid; and  (b) remit the amount, together with the employer's premium payable by the employer under section 68 for that period, to the Receiver General at the prescribed time and in the prescribed manner.  ...	<b>82.</b> (1) L'employeur qui paie une rétribution à une personne exerçant à son service un emploi assurable est tenu de retenir sur cette rétribution, au titre de la cotisation ouvrière payable par cet assuré en vertu de l'article 67 pour toute période à l'égard de laquelle cette rétribution est payée, un montant déterminé conformément à une mesure d'ordre réglementaire et de le verser au receveur général avec la cotisation patronale correspondante payable en vertu de l'article 68, au moment et de la manière prévus par règlement.  [...]	Retenue et paiement des cotisations
Liability of directors	<b>83.</b> (1) If an employer who fails to deduct or remit an amount as and when required under subsection 82(1) is a corporation, the persons who were the directors of the corporation at the time when the failure occurred are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay Her Majesty that amount and any related interest or penalties.	<b>83.</b> (1) Dans les cas où un employeur qui est une personne morale omet de verser ou de déduire un montant de la manière et au moment prévus au paragraphe 82(1), les administrateurs de la personne morale au moment de l'omission et la personne morale sont solidairement responsables envers Sa Majesté de ce montant ainsi que des intérêts et pénalités qui s'y rapportent.	Responsabilité des administrateurs
Application of <i>Income Tax Act</i> provisions	(2) Subsections 227.1(2) to (7) of the <i>Income Tax Act</i> apply, with such modifications as the circumstances require, to a director of the corporation.	(2) Les paragraphes 227.1(2) à (7) de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i> s'appliquent, avec les adaptations nécessaires, à l'administrateur de la personne morale.	Application de la <i>Loi de l'impôt sur le revenu</i>
[29]	Paragraphs 228(1) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1997, c. 10, s. 210] and (2) [as enacted by S.C. 1990, c. 45, s. 12; 1996, c. 21, s. 65; 1997, c. 10, s. 210] of the <i>Excise Tax Act</i> require the filing of returns and the payment of remittances for the net tax owed in relation to goods and services, while subsection 323(1)	[29] Les paragraphes 228(1) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1997, ch. 10, art. 210] et (2) [édicte par L.C. 1990, ch. 45, art. 12; 1996, ch. 21, art. 65; 1997, ch. 10, art. 210] de la <i>Loi sur la taxe d'accise</i> requièrent la production de déclarations et le versement de la taxe nette due relativement aux biens et aux services, alors	

provides that the directors of a corporation which has failed to so remit are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation to pay the concerned amounts and any related interest or penalties. Subsections 323(2) and (3) provide for certain limitations on the liability of directors which are similar to those set out in the *Income Tax Act* for employee source deductions:

que le paragraphe 323(1) prévoit que les administrateurs d'une personne morale ayant fait défaut d'effectuer ces versements sont solidairement tenus, avec cette personne morale, de payer les montants visés ainsi que les intérêts et pénalités afférents. Les paragraphes 323(2) et (3) prévoient certaines restrictions à la responsabilité des administrateurs, qui sont similaires à celles énoncées dans la *Loi de l'impôt sur le revenu* relativement aux retenues à la source des employés :

Calculation of net tax	<b>228.</b> (1) Every person who is required to file a return under this Division shall, in the return, calculate the net tax of the person for the reporting period for which the return is required to be filed, except where subsection (2.1) or (2.3) applies in respect of the reporting period.	<b>228.</b> (1) La personne tenue de produire une déclaration en application de la présente section doit y calculer sa taxe nette pour la période de déclaration qui y est visée, sauf si les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration.	Calcul de la taxe nette
Remittance	(2) Where the net tax for a reporting period of a person is a positive amount, the person shall, except where subsection (2.1) or (2.3) applies in respect of the reporting period, remit that amount to the Receiver General,  (a) where the person is an individual to whom subparagraph 238(1)(a)(ii) applies in respect of the reporting period, on or before April 30 of the year following the end of the reporting period; and  (b) in any other case, on or before the day on or before which the return for that period is required to be filed.  ...	(2) La personne est tenue de verser au receveur général le montant positif de sa taxe nette pour une période de déclaration dans le délai suivant, sauf les paragraphes (2.1) ou (2.3) s'appliquent à la période de déclaration :  (a) si elle est un particulier auquel le sous alinéa 238(1)a)(ii) s'applique pour la période, au plus tard le 30 avril de l'année suivant la fin de la période;  (b) dans les autres cas, au plus tard le jour où la déclaration visant la période est à produire.  [...]	Versement
Liability of directors	<b>323.</b> (1) If a corporation fails to remit an amount of net tax as required under subsection 228(2) or (2.3) or to pay an amount as required under section 230.1 that was paid to, or was applied to the liability of, the corporation as a net tax refund, the directors of the corporation at the time the corporation was required to remit or pay, as the case may be, the amount are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay the amount and any interest on, or penalties relating to, the amount.	<b>323.</b> (1) Les administrateurs d'une personne morale au moment où elle était tenue de verser, comme l'exigent les paragraphes 228(2) ou (2.3), un montant de taxe nette ou, comme l'exige l'article 230.1, un montant au titre d'un remboursement de taxe nette qui lui a été payé ou qui a été déduit d'une somme dont elle est redevable, sont, en cas de défaut par la personne morale, solidairement tenus, avec cette dernière, de payer le montant ainsi que les intérêts et pénalités afférents.	Responsabilité des administrateurs
Limitations	(2) A director of a corporation is not liable under subsection (1) unless  (a) a certificate for the amount of the corporation's liability referred to in that subsection	(2) L'administrateur n'encourt de responsabilité selon le paragraphe (1) que si :  (a) un certificat précisant la somme pour laquelle la personne morale est responsable a été	Restrictions

has been registered in the Federal Court under section 316 and execution for that amount has been returned unsatisfied in whole or in part;

(b) the corporation has commenced liquidation or dissolution proceedings or has been dissolved and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in subsection (1) has been proved within six months after the earlier of the date of commencement of the proceedings and the date of dissolution; or

(c) the corporation has made an assignment or a bankruptcy order has been made against it under the *Bankruptcy and Insolvency Act* and a claim for the amount of the corporation's liability referred to in subsection (1) has been proved within six months after the date of the assignment or bankruptcy order.

Diligence

(3) A director of a corporation is not liable for a failure under subsection (1) where the director exercised the degree of care, diligence and skill to prevent the failure that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.

### Analysis

#### *The standard of care, diligence and skill*

[30] There has been some debate in recent years as to whether the objective standard of care, diligence and skill developed by the Supreme Court of Canada in *Peoples Department Stores* in relation to paragraph 122(1)(b) [as am. by S.C. 1994, c. 24, s. 13(F); 2001, c. 14, s. 135, Sch., item 43(E)] of the *Canada Business Corporations Act*, R.S.C., 1985, c. C-44 [s. 1 (as am. by S.C. 1994, c. 24, s. 1(F))] (CBCA) can extend to subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and to subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* which use almost identical language in their English versions and similar language in their French versions: *Hartrell v. Canada*, above, at paragraph 12; compare *Higgins v. The Queen*, above, at paragraphs 6 to 11, with *Liddle v. The Queen*, 2009 TCC 451, 2009 DTC 1296, at paragraphs 33 to 35. Paragraph 122(1)(b) of the CBCA reads as follows:

enregistré à la Cour fédérale en application de l'article 316 et il y a eu défaut d'exécution totale ou partielle à l'égard de cette somme;

b) la personne morale a entrepris des procédures de liquidation ou de dissolution, ou elle a fait l'objet d'une dissolution, et une réclamation de la somme pour laquelle elle est responsable a été établie dans les six mois suivant le premier en date du début des procédures et de la dissolution;

c) la personne morale a fait une cession, ou une ordonnance de faillite a été rendue contre elle en application de la *Loi sur la faillite et l'insolvabilité*, et une réclamation de la somme pour laquelle elle est responsable a été établie dans les six mois suivant la cession ou l'ordonnance.

(3) L'administrateur n'encourt pas de responsabilité s'il a agi avec autant de soin, de diligence et de compétence pour prévenir le manquement visé au paragraphe (1) que ne l'aurait fait une personne raisonnablement prudente dans les mêmes circonstances.

Diligence

### Analyse

#### *La norme de soin, de diligence et d'habileté*

[30] La jurisprudence n'a pas été constante ces dernières années sur la question de savoir si la norme objective de soin, de diligence et d'habileté énoncée par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples* au regard de l'alinéa 122(1)b) [mod. par L.C. 1994, ch. 24, art. 13(F); 2001, ch. 14, art. 135, ann., art. 43(A)] de la *Loi canadienne sur les sociétés par actions*, L.R.C. (1985), ch. C-44 [art. 1 (mod. par L.C. 1994, ch. 24, art. 1(F))] (LCSA), pouvait s'appliquer au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et au paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* dont les libellés sont presque identiques dans leurs versions anglaises et similaires dans leurs versions françaises : *Hartrell c. Canada*, précité, au paragraphe 12; comparer *Higgins c. La Reine*, précité, aux paragraphes 6 à 11, avec *Liddle c. La Reine*, 2009 CCI 451, aux paragraphes 33 à 35. L'alinéa 122(1)b) de la LCSA est rédigé comme suit :

Duty of care  
of directors  
and officers

**122.** (1) Every director and officer of a corporation in exercising their powers and discharging their duties shall

...

(b) exercise the care, diligence and skill that a reasonably prudent person would exercise in comparable circumstances.

[31] Though similar, the provisions of paragraph 122(1)(b) of the CBCA and of subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* have fundamentally different purposes. The different purposes to which these various provisions relate must inform the application of the standard of care, diligence and skill in each case.

[32] The duty of care in paragraph 122(1)(b) of the CBCA does not refer to an identifiable party as the beneficiary of the duty: *Peoples Department Stores*, at paragraph 57. Thus, the identity of the beneficiaries of the duty of care under paragraph 122(1)(b) of the CBCA is open-ended and includes all creditors. This provision sets out a standard of behaviour that should reasonably be expected, though it does not provide an independent foundation for claims: *BCE Inc. v. 1976 Debentureholders*, 2008 SCC 69, [2008] 3 S.C.R. 560, at paragraph 44.

[33] On the other hand, subsection 227.1(1) of the *Income Tax Act* and subsection 323(1) of the *Excise Tax Act* specifically provide that the directors “are jointly and severally, or solidarily, liable, together with the corporation, to pay that amount and any interest or penalties relating to” the remittances the corporation is required to make. Subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* do not set out a general duty of care, but rather provide for a defence to the specific liability set out in subsections 227.1(1) and 323(1) of these respective Acts, and the burden is on the directors to prove that the conditions required to successfully plead such a defence have been met. The duty of care in subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* also specifically targets the prevention of the failure by the corporation to remit identified tax

**122.** (1) Les administrateurs et les dirigeants doivent, dans l’exercice de leurs fonctions, agir :

[...]

b) avec le soin, la diligence et la compétence dont ferait preuve, en pareilles circonstances, une personne prudente.

Devoir des  
administra-  
teurs et  
dirigeants

[31] Bien qu’elles soient similaires, les dispositions de l’alinéa 122(1)b) de la LCSA et du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise* ont des objets foncièrement différents. Les objets différents visés par ces diverses dispositions doivent avoir une incidence sur la norme de soin, de diligence et d’habileté applicable dans chaque cas.

[32] L’énoncé de l’obligation de soin à l’alinéa 122(1)b) de la LCSA ne précise pas une partie identifiable qui serait le bénéficiaire de l’obligation : *Magasins à rayons Peoples*, au paragraphe 57. Par conséquent, l’identité des bénéficiaires de l’obligation de diligence visée à l’alinéa 122(1)b) de la LCSA n’est pas assujettie à une restriction et comprend tous les créanciers. Cette disposition énonce une norme de conduite à laquelle on peut raisonnablement s’attendre, mais elle ne peut servir de fondement indépendant à un recours : *BCE Inc. c. Détenteurs de débetures de 1976*, 2008 CSC 69, [2008] 3 R.C.S. 560, au paragraphe 44.

[33] En revanche, le paragraphe 227.1(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et le paragraphe 323(1) de la *Loi sur la taxe d’accise* prévoient expressément que les administrateurs « sont solidairement responsables, avec la société, du paiement de cette somme, y compris les intérêts et les pénalités [se] rapportant » aux versements que la société est tenue d’effectuer. Le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise* ne prévoient pas une obligation générale de diligence, mais plutôt un moyen de défense visant la responsabilité précise prévue aux paragraphes 227.1(1) et 323(1) de ces lois respectives, et il incombe aux administrateurs de démontrer que les conditions requises pour se prévaloir avec succès d’une telle défense sont remplies. L’obligation de diligence prévue au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de*

withholdings, including notably employee source deductions. Subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* has a similar focus. The directors must thus establish that they exercised the degree of care, diligence and skill required “to prevent the failure”. The focus of these provisions is clearly on the prevention of failures to remit.

[34] This *caveat* being stated, I agree with the trial Judge that the “objective subjective” standard set out in *Soper* has been replaced by the objective standard laid down by the Supreme Court of Canada in *Peoples Department Stores*. I come to this conclusion in light of the language used in subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and in subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*, and also by applying the principle of the presumption of coherence between statutes.

[35] The words of legislation are to be read in their entire context and in their grammatical and ordinary sense harmoniously with the scheme of the legislation, the purpose of the legislation, and the intention of Parliament: *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, 2002 SCC 42, [2002] 2 S.C.R. 559, at paragraph 26. Both subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* refer to the degree of care, diligence and skill “that a reasonably prudent person would have exercised in comparable circumstances.” The reference to a reasonably prudent person is a clear indication that the test is objective rather than subjective.

[36] Moreover, the language used in paragraph 122(1)(b) of the CBCA is similar to that used in both subsections 227.1(3) of the *Income Tax Act* and 323(3) of the *Excise Tax Act*. This is not a mere coincidence, but rather a further indication that the standard of care, diligence and skill required by all these provisions is similar. Similar legislative language dealing with similar matters should be given a similar interpretation unless the legislative context indicates otherwise: *Pointe-Claire (City) v. Quebec (Labour Court)*, [1997] 1 S.C.R. 1015, at paragraph 61; *R. v. Ulybel Enterprises Ltd.*, 2001 SCC

*l'impôt sur le revenu* vise aussi expressément à empêcher la société de faire défaut de verser des retenues d'impôts précises, notamment les retenues à la source sur les salaires. Le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* a un objet similaire. Les administrateurs doivent établir qu'ils ont exercé le degré de soin, de diligence et d'habileté requis « pour prévenir le manquement ». L'objet de ces dispositions est clairement de prévenir les défauts de versement.

[34] Cette précision étant faite, je conviens avec le juge de première instance que la norme « objective subjective » énoncée dans l'arrêt *Soper* a été remplacée par la norme objective établie par la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples*. J'arrive à cette conclusion compte tenu du libellé du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, et en appliquant le principe de la présomption de cohérence entre les lois.

[35] Il faut lire les termes d'une loi dans leur contexte global en suivant le sens ordinaire et grammatical qui s'harmonise avec l'esprit de la loi, l'objet de la loi et l'intention du législateur : *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, 2002 CSC 42, [2002] 2 R.C.S. 559, au paragraphe 26. Le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ainsi que le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* renvoient tous deux au degré de soin, de diligence et d'habileté « qu'une personne raisonnablement prudente aurait exercé dans des circonstances comparables ». Le renvoi à une personne raisonnablement prudente indique clairement que le critère est objectif plutôt que subjectif.

[36] De plus, le libellé de l'alinéa 122(1)(b) de la LCSA est similaire à celui des paragraphes 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*. Il ne s'agit pas d'une simple coïncidence, mais plutôt d'une autre indication que la norme de soin, de diligence et d'habileté requise par toutes ces dispositions est similaire. Il convient de donner une interprétation similaire à des libellés similaires traitant de questions similaires sauf s'il existe une indication contraire dans le contexte législatif : *Pointe-Claire (Ville) c. Québec (Tribunal du travail)*, [1997] 1 R.C.S.

56, [2001] 2 S.C.R. 867, at paragraph 52; *Bell ExpressVu Limited Partnership v. Rex*, above, at paragraph 27; Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5th ed. (Markham, Ontario: LexisNexis Canada, 2008) at pages 223 to 225.

[37] Consequently, I conclude that the standard of care, skill and diligence required under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* is an objective standard as set out by the Supreme Court of Canada in *Peoples Department Stores*.

[38] This objective standard has set aside the common law principle that a director's management of a corporation is to be judged according to his own personal skills, knowledge, abilities and capacities: *Peoples Department Stores*, at paragraphs 59 to 62. To say that the standard is objective makes it clear that the factual aspects of the circumstances surrounding the actions of the director are important as opposed to the subjective motivations of the director: *Peoples Department Stores*, at paragraph 63. The emergence of stricter standards puts pressure on corporations to improve the quality of board decisions through the establishment of good corporate governance rules: *Peoples Department Stores*, at paragraph 64. Stricter standards also discourage the appointment of inactive directors chosen for show or who fail to discharge their duties as director by leaving decisions to the active directors. Consequently, a person who is appointed as a director must carry out the duties of that function on an active basis and will not be allowed to defend a claim for malfeasance in the discharge of his or her duties by relying on his or her own inaction: Kevin P. McGuinness, *Canadian Business Corporations Law*, 2nd ed. (Markham, Ontario: LexisNexis Canada, 2007), at § 11.9.

[39] An objective standard does not however entail that the particular circumstances of a director are to be ignored. These circumstances must be taken into account, but must be considered against an objective

1015, au paragraphe 61; *R. c. Ulybel Enterprises Ltd.*, 2001 CSC 56, [2001] 2 R.C.S. 867, au paragraphe 52; *Bell ExpressVu Limited Partnership c. Rex*, précité, au paragraphe 27; Ruth Sullivan, *Sullivan on the Construction of Statutes*, 5<sup>e</sup> édition (Markham, Ontario : LexisNexis Canada, 2008), aux pages 223 à 225.

[37] Par conséquent, je conclus que la norme de soin, de diligence et d'habileté exigée au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et au paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est une norme objective comme l'a énoncé la Cour suprême du Canada dans l'arrêt *Magasins à rayons Peoples*.

[38] Cette norme objective écarte le principe de common law selon lequel la gestion d'une société par un administrateur doit être jugée suivant les compétences, les connaissances et les aptitudes personnelles de celui-ci : *Magasins à rayons Peoples*, aux paragraphes 59 à 62. Si l'on qualifie cette norme d'objective, il devient évident que ce sont les éléments factuels du contexte dans lequel agissent l'administrateur qui sont importants, plutôt que les motifs subjectifs de ce dernier : *Magasins à rayons Peoples*, au paragraphe 63. L'apparition de normes plus strictes force les sociétés à améliorer la qualité des décisions des conseils d'administration au moyen de l'établissement de bonnes règles de régie d'entreprise : *Magasins à rayons Peoples*, au paragraphe 64. Des normes plus strictes empêchent aussi la nomination d'administrateurs inactifs choisis pour l'apparence ou qui ne remplissent pas leurs obligations d'administrateurs en laissant aux administrateurs actifs le soin de prendre les décisions. Par conséquent, une personne nommée administrateur doit activement s'acquitter des devoirs qui s'attachent à sa fonction, et il ne lui sera pas permis de se défendre contre une allégation de malfeasance dans l'exécution de ses obligations en invoquant son inaction : Kevin P. McGuinness, *Canadian Business Corporations Law*, 2<sup>e</sup> édition (Markham, Ontario : LexisNexis Canada, 2007), à § 11.9.

[39] Une norme objective ne signifie toutefois pas qu'il ne doit pas être tenu compte des circonstances propres à un administrateur. Ces circonstances doivent être prises en compte, mais elles doivent être considérés

“reasonably prudent person” standard. As noted in *Peoples Department Stores*, at paragraph 62:

The statutory duty of care in s. 122(1)(b) of the CBCA emulates but does not replicate the language proposed by the Dickerson Report. The main difference is that the enacted version includes the words “in comparable circumstances”, which modifies the statutory standard by requiring the context in which a given decision was made to be taken into account. This is not the introduction of a subjective element relating to the competence of the director, but rather the introduction of a contextual element into the statutory standard of care. It is clear that s. 122(1)(b) requires more of directors and officers than the traditional common law duty of care outlined in, for example, *Re City Equitable Fire Insurance*, *supra* [[1925] 1 Ch. 407].

[40] The focus of the inquiry under subsections 227.1(3) of the *Income Tax Act* and 323(3) of the *Excise Tax Act* will however be different than that under paragraph 122(1)(b) of the CBCA, since the former require that the director’s duty of care, diligence and skill be exercised to prevent failures to remit. In order to rely on these defences, a director must thus establish that he turned his attention to the required remittances and that he exercised his duty of care, diligence and skill with a view to preventing a failure by the corporation to remit the concerned amounts.

*Does the standard under subsection 323(3) of the Excise Tax Act apply differently than under subsection 227.1(3) of the Income Tax Act?*

[41] Since GST/HST is paid by third parties, while employee source deductions are funded by general business revenues which may be insufficient to allow their payment, the trial Judge was of the view that an analysis under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* must be carried out separately from an analysis under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act*. This distinction resulted in two different applications of the standard of care, diligence and skill defence.

au regard de la norme objective d’une « personne raisonnablement prudente ». Comme l’a souligné la Cour dans l’arrêt *Magasins à rayons Peoples*, au paragraphe 62 :

Le texte de l’al. 122(1)(b) de la LCSA qui énonce l’obligation de diligence reprend presque mot à mot celui que propose le Rapport Dickerson. La principale différence réside dans le fait que la version qui a été adoptée comprend les mots « en pareilles circonstances », ce qui modifie la norme légale en exigeant qu’il soit tenu compte du contexte dans lequel une décision donnée a été prise. Le législateur n’a pas introduit un élément subjectif relatif à la compétence de l’administrateur, mais plutôt un élément contextuel dans la norme de diligence prévue par la loi. Il est clair que l’al. 122(1)(b) est plus exigeant à l’égard des administrateurs et des dirigeants que la norme traditionnelle de diligence prévue par la common law et expliquée, par exemple, dans la décision *Re City Equitable Fire Insurance*, précitée [[1925] 1 Ch. 407].

[40] L’objectif de l’examen prévu aux paragraphes 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* et 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise* diffèrera toutefois de celui qu’exige l’alinéa 122(1)(b) de la LCSA, car les premières dispositions requièrent que l’administrateur s’acquitte de son obligation de soin, de diligence et d’habileté de manière à prévenir les défauts de versement. Pour invoquer ces moyens de défense, l’administrateur doit par conséquent démontrer qu’il s’est préoccupé des versements requis et qu’il s’est acquitté de son obligation de soin, de diligence et d’habileté afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants visés.

*La norme fondée sur le paragraphe 323(3) de la Loi sur la taxe d’accise s’applique-t-elle différemment lorsqu’elle est fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la Loi de l’impôt sur le revenu?*

[41] Comme la TPS/TVH est payée par des tiers, alors que les retenues à la source sur les salaires proviennent des revenus généraux d’entreprise qui peuvent ne pas suffire pour assurer leur paiement, le juge de première instance était d’avis que l’analyse requise au titre du paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* devait être distincte de l’analyse requise au titre du paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d’accise*. Cette distinction a donné lieu à deux manières différentes

[42] However, employee source deductions are also paid by third parties, the employees, and there is therefore no fundamental conceptual difference between employee source deductions remittances and GST/HST remittances which justify a separate analysis of the duty of care, diligence and skill defence on the sole basis of the origin of the funds. This notably flows from subsection 153(3) of the *Income Tax Act* which states that any amount withheld from employee remuneration “shall, for all the purposes of this Act, be deemed to have been received at that time by the person to whom the remuneration, benefit, payment, fees, commissions or other amounts were paid.” Similar provisions are found in subsection 21(5) of the *Canada Pension Plan* and in subsection 82(7) of the *Employment Insurance Act*.

[43] Consequently, the amounts withheld from employee remuneration for income tax, Canada Pension Plan and employment insurance purposes are deemed to have been paid by the employee for all purposes associated with these Acts, including for the purposes of assessing the liability of directors for the failure of their corporation to remit the amounts so withheld.

[44] In addition, subsection 227(4) [as am. by S.C. 1998, c. 19, s. 226] of the *Income Tax Act* provides that those who deduct or withhold an amount under this Act are deemed to hold the amount separate and apart in trust for Her Majesty and for payment in the manner and at the time provided under the Act.

[45] The cash-flow analysis proposed by the trial Judge is thus incompatible with the applicable provisions of the *Income Tax Act*. The liability of the directors under subsection 227.1(1) is not conditional on the existence of sufficient cash in the corporation to pay the remittances of employee source deductions, quite the contrary.

d’appliquer la défense fondée sur la norme de soin, de diligence et d’habileté.

[42] Or, les retenues à la source sur les salaires sont également payées pas des tiers, les employés, et il n’y a par conséquent pas de différence conceptuelle fondamentale entre les versements des retenues à la source sur les salaires et les versements de TPS/TVH qui justifierait une analyse distincte de l’obligation de soin, de diligence et d’habileté sur le seul fondement de l’origine des fonds. Cette interprétation découle notamment du paragraphe 153(3) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* selon lequel toute somme retenue sur la rémunération des employés « est, pour l’application générale de la présente loi, réputée avoir été reçue à ce moment par la personne à qui la rémunération, la prestation, le paiement, les honoraires, les commissions ou d’autres sommes ont été payés ». Le paragraphe 21(5) du *Régime de pensions du Canada* et le paragraphe 82(7) de la *Loi sur l’assurance-emploi* comportent des dispositions similaires.

[43] Par conséquent, les sommes retenues sur la rémunération des employés au titre de l’impôt sur le revenu, du Régime de pensions du Canada et de l’assurance-emploi sont réputées avoir été payées par les employés à toutes les fins prévues par ces lois, notamment celle de déterminer la responsabilité des administrateurs pour le défaut de leur société de verser les sommes ainsi retenues.

[44] De plus, le paragraphe 227(4) [mod. par L.C. 1998, ch. 19, art. 226] de la *Loi de l’impôt sur le revenu* prévoit que toute personne qui déduit ou retient un montant en vertu de la Loi est réputée le détenir en fiducie, de manière séparée, en vue de le verser à Sa Majesté selon les modalités et dans le délai prévus par la Loi.

[45] L’analyse du flux de trésorerie proposée par le juge de première instance est par conséquent incompatible avec les dispositions applicables de la *Loi de l’impôt sur le revenu*. La responsabilité des administrateurs visée au paragraphe 227.1(1) n’est pas assujettie à la condition que la société dispose de suffisamment de fonds pour effectuer les versements des retenues à la source sur les salaires, bien au contraire.

[46] The cash-flow analysis proposed by the trial Judge also assumes that the time frame in which to assess the director's conduct begins when the corporation runs out of cash. The assessment of the director's conduct rather begins when it becomes apparent to the director, acting reasonably and with due care, diligence and skill, that the corporation is entering a period of financial difficulties: *Soper*, at paragraph 50.

[47] The distinction proposed by the trial Judge would also convert the liability of directors under section 323 of the *Excise Tax Act* into an absolute liability, which is clearly not the intention of Parliament in light of subsection 323(3) of that Act. The distinction would also result in directors having a lesser responsibility in relation to employee source deductions remittances than in relation to GST/HST remittances, a distinction which is not supported by the words of either section 227.1 of the *Income Tax Act* or section 323 of the *Excise Tax Act*. Since both these legislative provisions are drafted in similar terms, they should consequently be applied in a similar fashion. The introduction of a distinction which is not set out in the legislation should be avoided.

*Can a defence under subsection 227.1(3) of the Income Tax Act or under subsection 323(3) of the Excise Tax Act be sustained where the efforts of the directors are focussed on curing failures to remit rather than preventing such failures?*

[48] An important question arising from this appeal is whether a successful defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* can be sustained where the directors continue to operate the business of the corporation knowing that this could lead to and has in fact resulted in failures to remit in circumstances where they have a reasonable expectation that the failures could be cured, notably through asset sales or through the sale of part or all of

[46] L'analyse du flux de trésorerie proposée par le juge de première instance suppose aussi que le cadre temporel durant lequel la conduite de l'administrateur est évaluée commence au moment où la société manque de fonds. L'examen de la conduite de l'administrateur commence plutôt lorsqu'il devient évident pour l'administrateur, agissant raisonnablement et avec le soin, la diligence et l'habileté qui sont requises, que la société entame une période de difficultés financières : *Soper*, au paragraphe 50.

[47] La distinction proposée par le juge de première instance ferait également de la responsabilité des administrateurs prévue au paragraphe 323 de la *Loi sur la taxe d'accise* une responsabilité absolue, ce qui n'est clairement pas l'intention du Parlement à la lumière du paragraphe 323(3) de cette loi. Cette distinction ferait également de la responsabilité des administrateurs à l'égard du versement des retenues à la source sur les salaires une responsabilité moindre que celle qui leur incombe à l'égard du versement de la TPS/TVH, une distinction que n'étaient nullement les libellés de l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et de l'article 323 de la *Loi sur la taxe d'accise*. Ces deux dispositions législatives étant rédigées dans des termes similaires, elles devraient donc être appliquées de manière similaire. Il faut éviter d'introduire une distinction qui n'est pas énoncée dans la législation.

*Un moyen de défense valable fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la Loi de l'impôt sur le revenu ou sur le paragraphe 323(3) de la Loi sur la taxe d'accise est-il recevable si les efforts déployés par les administrateurs visent à remédier aux défauts de versements plutôt qu'à prévenir de tels défauts?*

[48] Le présent appel soulève l'importante question de savoir si une défense fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* est recevable lorsque les administrateurs continuent d'exploiter leur entreprise tout en sachant que cela entraîne, ou pourrait entraîner, un défaut de versement, mais qu'ils ont néanmoins une expectation raisonnable de remédier audit défaut, notamment au moyen de la vente d'éléments

the business. The trial Judge took two apparently contradictory positions in this matter, accepting such a defence in regard to the employee source deductions remittances (reasons, at paragraphs 69 to 72) but rejecting it in regard to the GST/HST remittances (reasons, at paragraph 82).

[49] The traditional approach has been that a director's duty is to prevent the failure to remit, not to condone it in the hope that matters can be rectified subsequently: *Canada v. Corsano*, [1999] 3 F.C. 173 (C.A.), at paragraph 35; *Ruffo v. Canada (Minister of National Defence)*, 2000 CanLII 15199, [2000] 4 C.T.C. 39 (F.C.A.). Contrary to the suppliers of a corporation who may limit their financial exposure by requiring cash-in-advance payments, the Crown is an involuntary creditor. The level of the Crown's exposure to the corporation can thus increase if the corporation continues its operations by paying the net salaries of the employees without effecting employee source deductions remittances, or if the corporation decides to collect GST/HST from customers without reporting and remitting these amounts in a timely fashion. In circumstances where a corporation is facing financial difficulties, it may be tempting to divert these Crown remittances in order to pay other creditors and thus ensure the continuation of the operations of the corporation. It is precisely such a situation which both section 227.1 of the *Income Tax Act* and section 323 of the *Excise Tax Act* seek to avoid. The defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* and under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* should not be used to encourage such failures by allowing a due diligence defence for directors who finance the activities of their corporation with Crown monies on the expectation that the failures to remit could eventually be cured.

[50] The respondent however relies on *Worrell* for the proposition that this traditional approach has been modified. *Worrell* concerned the application of the defence of care, diligence and skill in circumstances where the corporation's ability to make remittance payments was

d'actif ou de la vente totale ou partielle de l'entreprise. Le juge de première instance a adopté deux points de vue apparemment contradictoires sur cette question, ayant accepté une telle défense en ce qui a trait aux versements des retenues à la source sur les salaires (les motifs, aux paragraphes 69 à 72), et l'ayant rejetée en ce qui a trait aux versements de la TPS/TVH (les motifs, au paragraphe 82).

[49] L'approche traditionnelle est celle voulant que l'administrateur a le devoir de prévenir les défauts de versement, et non de les avaliser dans l'espoir qu'il sera ensuite possible de remédier aux problèmes : *Canada c. Corsano*, [1999] 3 C.F. 173 (C.A.), au paragraphe 35; *Ruffo c. Canada (Ministre du revenu national)*, 2000 CanLII 15199 (C.A.F.). Contrairement aux fournisseurs d'une société qui peuvent limiter leurs risques financiers en exigeant des paiements comptants en avance, la Couronne est un créancier involontaire. Le niveau des risques encourus par la Couronne à l'égard d'une société peut donc accroître si la société poursuit ses activités en versant aux employés les salaires nets sans effectuer les versements des retenues à la source sur ces salaires, ou si la société décide de percevoir la TPS/TVH des clients sans déclarer et verser ces montants en temps opportun. Une société qui fait face à des difficultés financières pourrait s'hasarder à réaffecter les versements dus à la Couronne afin de payer d'autres créanciers et ainsi assurer la poursuite de ses activités. C'est précisément une telle conjoncture que les articles 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et 323 de la *Loi sur la taxe d'accise* visent à éviter. Le moyen de défense prévu au paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* et au paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne devrait pas servir à encourager de tels défauts de versement en permettant aux administrateurs d'invoquer une défense de diligence raisonnable lorsqu'ils financent les activités de leur société à l'aide de remises dues à la Couronne, en espérant remédier plus tard à ces défauts.

[50] L'intimé invoque toutefois l'arrêt *Worrell* à l'appui de sa prétention selon laquelle cette approche traditionnelle aurait été modifiée. L'arrêt *Worrell* portait sur l'application de la défense fondée sur le soin, la diligence et l'habileté dans le contexte où la capacité de la

at the discretion of its bank and where it was reasonable for the directors to believe that, by continuing the business of the corporation, they could restore its fortunes. While recognizing that it will normally not be sufficient for directors to simply carry on a business knowing that a failure to remit was likely but hoping that the company's future would revive with an upturn in the economy or in its market position, the Court also recognized in *Worrell* that where a reasonable expectation supported this belief in order to avoid future failures to remit, the defence of due diligence could be established in certain exceptional circumstances. *Worrell* must however be read in light of the particular facts of that case, including notably "the limitations placed on [the directors] by the bank's *de facto* control of the company's finances" (*Worrell*, at paragraph 79), and it should therefore not be understood as providing for a new approach to the due diligence defence.

[51] It is thus important to note that *Worrell* did not modify the focus of the defence of care, diligence and skill, which is to prevent the failure to remit, not to cure failures to do so. As noted in *Worrell*, at paragraph 34:

However, whether the directors thereby did enough to exempt themselves from liability for the unremitted source deductions and GST will depend, in part at least, on the fourth principle to be found in the case law: the due diligence required of company directors by subsection 227.1(3) is to prevent [emphasis in original] the failure to remit. This has been held to mean that, if directors become liable *prima facie* for a company's failure to remit, they normally cannot claim the benefit of subsection 227.1(3) if their efforts were capable only of enabling them to remedy defaults after they have occurred. Accordingly, of the measures taken in an attempt to rescue [their corporation], the most relevant to this inquiry are limited to the ones that were logically capable of preventing failures to remit the source deductions and GST when they became due. [Emphasis added.]

société d'effectuer des versements était à la discrétion de sa banque et où il était raisonnable de la part des administrateurs de croire qu'en continuant les activités de la société, ils pourraient la remettre à flot. La Cour, dans l'arrêt *Worrell*, a reconnu qu'il ne suffit normalement pas que les administrateurs continuent simplement à exploiter leur entreprise tout en sachant qu'un défaut de versement est probable, mais en se fondant sur l'espoir que la société sera remise à flot à la suite d'une reprise de l'économie ou d'une amélioration de sa position sur le marché; cependant, la Cour a également reconnu dans l'arrêt *Worrell* que lorsqu'une attente raisonnable appuyait cette croyance afin d'éviter à l'avenir des défauts de versements, le moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable pouvait être retenu dans certaines circonstances exceptionnelles. Il convient toutefois d'interpréter l'arrêt *Worrell* à la lumière des faits particuliers de cette affaire, notamment des « restrictions [qu']imposait [aux administrateurs] le contrôle de fait exercé par la banque sur les finances de la compagnie » (*Worrell*, au paragraphe 79) et il ne faut donc pas interpréter cet arrêt comme s'il constituait une nouvelle approche à l'égard du moyen de défense fondé sur la diligence raisonnable.

[51] Il est par conséquent important de souligner que l'arrêt *Worrell* n'a pas modifié l'objet du moyen de défense fondé sur le soin, la diligence et l'habileté qui vise à prévenir les défauts de versement et non à y remédier. Ainsi que la Cour l'a indiqué dans l'arrêt *Worrell*, au paragraphe 34 :

Cependant, que ces administrateurs en aient fait assez ou non pour s'exonérer de la responsabilité tenant au défaut de versement des retenues à la source et de la TPS, cela dépend, du moins en partie, du quatrième principe dégagé par la jurisprudence, savoir que la diligence raisonnable imposée aux administrateurs de société par le paragraphe 227.1(3) consiste à prévenir [souligné dans l'original] ce défaut. Il a été jugé que ce principe signifie que si ceux-ci deviennent à première vue responsables du défaut de versement de la compagnie, ils ne peuvent normalement se réclamer du bénéfice du paragraphe 227.1(3) si leurs efforts n'avaient pour effet que de les mettre en état de remédier au défaut après coup. Il s'ensuit que des mesures prises en vue de remettre [leur société] à flot, celles qui comptent le plus pour notre propos se limitent à celles qui étaient logiquement à même de prévenir le défaut de verser, à l'échéance, les retenues à la source et la TPS. [Non souligné dans l'original.]

[52] Parliament did not require that directors be subject to an absolute liability for the remittances of their corporations. Consequently, Parliament has accepted that a corporation may, in certain circumstances, fail to effect remittances without its directors incurring liability. What is required is that the directors establish that they were specifically concerned with the tax remittances and that they exercised their duty of care, diligence and skill with a view to preventing a failure by the corporation to remit the concerned amounts.

[53] In this case, the trial Judge found that until February 2003, the respondent had a reasonable expectation that the efforts being made would succeed in avoiding the failures to remit taxes, but that subsequent to that time, the efforts were rather aimed at curing defaults in remittances (reasons, at paragraph 69, reproduced above). This finding of fact has not been challenged before us. Thus, by the end of February 2003 the respondent no longer had any reasonable expectation of preventing the failures of employee source deductions remittances and of GST/HST remittances.

[54] However, the trial Judge further found that it was reasonable for the respondent to believe that the sale of the online course development division for \$1.6 million could provide funds for the payment of arrears on remittances. Was this sufficient to dispel the respondent's liability for the remittances for the period after February 2003? The trial Judge found that it was in relation to the employee source deduction remittances, but not in relation to GST/HST remittances.

[55] The trial Judge justified his approach based on the reasoning that even if all the employees had been laid-off shortly after February 2003, reasonable notice would have been required giving rise to related source deductions remittances regardless of whether the company had sufficient revenues to cover such costs. He further found that in light of the contemplated sale of the online course development division for \$1.6 million, it was reasonable

[52] Le Parlement n'a pas requis des administrateurs qu'ils soient assujettis à une responsabilité absolue relativement aux versements de leurs sociétés. En conséquence, le Parlement accepte qu'une société puisse, dans certaines circonstances, ne pas effectuer des versements sans que la responsabilité de ses administrateurs ne soit engagée. Ce qui est requis des administrateurs, c'est qu'ils démontrent qu'ils se sont effectivement préoccupés des versements fiscaux et qu'ils se sont acquittés de leur obligation de soin, de diligence et d'habileté afin de prévenir le défaut de la société de verser les montants visés.

[53] En l'espèce, le juge de première instance a conclu que, jusqu'au mois de février 2003, l'intimé avait une attente raisonnable que les efforts déployés permettraient d'éviter les défauts de versement, mais qu'après cette date les efforts visaient plutôt à remédier aux défauts de versements (les motifs, au paragraphe 69, reproduit ci-dessus). Cette conclusion de fait n'a pas été contestée devant nous. Par conséquent, dès la fin du mois de février 2003, l'intimé ne pouvait plus raisonnablement s'attendre à prévenir les défauts de versement des retenues à la source sur les salaires et de la TPS/TVH.

[54] Cependant, le juge de première instance a en outre conclu qu'il était raisonnable de la part de l'intimé de croire que la vente de la division de production de cours en ligne pour 1,6 millions de dollars pouvait permettre d'obtenir des fonds pour le paiement des arriérés de versements. Cela suffisait-il à écarter la responsabilité de l'intimé à l'égard des versements pour la période postérieure à février 2003? Le juge de première instance a répondu par l'affirmative relativement aux versements des retenues à la source sur les salaires, mais il a répondu par la négative relativement aux versements de la TPS/TVH.

[55] Le juge de première instance a justifié son approche en se fondant sur le raisonnement que, même si tous les employés avaient été mis à pied peu après le mois de février 2003, un avis raisonnable aurait été requis, ce qui aurait donné lieu à des versements de retenues à la source connexes sans égard à la question de savoir si la société avait des revenus suffisants pour s'acquitter de tels coûts. Il a en outre conclu, à la lumière de la vente

that the employees of that division be retained until the sale was completed. I find neither of these arguments persuasive.

[56] A director of a corporation cannot justify a defence under the terms of subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* where he condones the continued operation of the corporation by diverting employee source deductions to other purposes. The entire scheme of section 227.1 of the *Income Tax Act*, read as a whole, is precisely designed to avoid such situations. In this case, though the respondent had a reasonable (but erroneous) expectation that the sale of the online course development division could result in a large payment which could be used to satisfy creditors, he consciously transferred part of the risks associated with this transaction to the Crown by continuing operations knowing that employee source deductions would not be remitted. This is precisely the mischief which subsection 227.1 of the *Income Tax Act* seeks to avoid.

[57] Once the trial Judge found as a matter of fact that the respondent's efforts after February 2003 were no longer directed towards the avoidance of failures to remit, no successful defence under either subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* or subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* could be sustained.

[58] The trial Judge was consequently correct in concluding that a defence under subsection 323(3) of the *Excise Tax Act* was not available after February 2003 in light of his finding that the respondent's focus had shifted away from avoiding failures to remit the taxes owed. The trial Judge however erred in not applying the same reasoning to the defence under subsection 227.1(3) of the *Income Tax Act* concerning the failures to remit employee source deductions after February 2003.

espérée de la division de production de cours en ligne, qu'il était raisonnable de retenir les employés de cette division jusqu'à la conclusion finale de la vente. Je suis d'avis que ces arguments ne sont ni l'un ni l'autre convaincants.

[56] L'administrateur d'une société qui avalise la poursuite des activités de sa société en réaffectant à d'autres fins des retenues à la source sur les salaires ne peut établir une défense fondée sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Tout le régime de l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, lu dans son ensemble, est précisément conçu pour éviter de telles situations. En l'espèce, l'intimé avait une attente raisonnable (mais erronée) que la vente de la division de production de cours en ligne donnerait lieu à un paiement important pouvant servir à satisfaire les créanciers, mais il a consciemment fait assumer par la Couronne une partie des risques associés à cette transaction en continuant les activités tout en sachant que les retenues à la source ne seraient pas versées. Il s'agit précisément du méfait que le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* vise à éviter.

[57] Une fois que le juge de première instance a tiré la conclusion de fait que les efforts déployés par l'intimé après le mois de février 2003 ne visaient plus à éviter les défauts de versements, le moyen de défense fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* ou le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne pouvait être retenu.

[58] Le juge de première instance a en conséquence eu raison de conclure qu'un moyen de défense fondé sur le paragraphe 323(3) de la *Loi sur la taxe d'accise* ne pouvait être invoqué après le mois de février 2003, compte tenu de sa conclusion voulant que l'objectif de l'intimé n'était plus d'éviter les défauts de versement des taxes dues. Le juge de première instance a toutefois commis une erreur en n'appliquant pas le même raisonnement au moyen de défense fondé sur le paragraphe 227.1(3) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* en ce qui concerne les défauts de verser les retenues à la source sur les salaires après le mois de février 2003.

Conclusion

[59] I would grant the appeal in file A-224-10, set aside the judgment of the Tax Court of Canada in docket 2008-2817(IT)G and, giving the judgment which should have been rendered, refer the matter back to the Minister of National Revenue for reconsideration and reassessment on the basis that the respondent is liable under section 227.1 of the *Income Tax Act*, section 21.1 of the *Canada Pension Plan* and section 83 of the *Employment Insurance Act* as a director of Mosaic Technologies Corporation, Multimedia Ventures (Alberta) Inc., Multimedia Ventures Inc. and 6678 British Columbia Ltd. for the amounts these corporations failed to remit under these Acts for the period subsequent to February 2003 as well as for any interest or penalties relating to these amounts.

[60] I would also dismiss the appeal in file A-225-10. I would order only one set of costs in favour of the Crown in file A-224-10.

NADON J.A.: I agree.

PELLETIER J.A.: I agree.

Conclusion

[59] J'accueillerais l'appel dans le dossier A-224-10, j'annulerais le jugement de la Cour canadienne de l'impôt dans le dossier 2008-2817(IT)G et, prononçant le jugement qui aurait dû être rendu, je renverrais l'affaire au ministre du Revenu national pour qu'il procède à un nouvel examen et à une nouvelle cotisation en tenant compte du fait que l'intimé est redevable, en vertu de l'article 227.1 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, de l'article 21.1 du *Régime de pensions du Canada* et de l'article 83 de la *Loi sur l'assurance-emploi*, en sa qualité d'administrateur de Mosaic Technologies Corporation, Multimedia Ventures (Alberta) Inc., Multimedia Ventures Inc. et 6678 British Columbia Ltd., des montants que ces sociétés ont fait défaut de verser en application de ces lois, pendant la période postérieure au mois de février 2003, ainsi que des intérêts et pénalités afférents à ces montants.

[60] Je rejetterais également l'appel dans le dossier A-225-10. Je n'ordonnerais qu'un seul mémoire de dépens en faveur de la Couronne dans le dossier A-224-10.

LE JUGE NADON, J.C.A. : Je suis d'accord.

LE JUGE PELLETIER, J.C.A. : Je suis d'accord.