

**Her Majesty The Queen in right of the
Province of British Columbia** *Appellant*

v.

Henfrey Samson Belair Ltd. *Respondent*

and

**The Attorney General of Canada, the
Attorney General for Ontario, the Attorney
General of Quebec, the Attorney General of
Nova Scotia, the Attorney General for New
Brunswick, the Attorney General of
Manitoba, the Attorney General for Alberta
and the Attorney General of Newfoundland**
Intervenors

INDEXED AS: BRITISH COLUMBIA v. HENFREY SAMSON
BELAIR LTD.

File No.: 20515.

1989: April 21; 1989: July 13.

Present: Lamer, Wilson, La Forest, L'Heureux-Dubé,
Gonthier, Cory and McLachlin JJ.

ON APPEAL FROM THE COURT OF APPEAL FOR
BRITISH COLUMBIA

*Bankruptcy — Priority — Statutorily created trust
for tax collected — Tax collected commingled with
bankrupt's assets — All assets applied to reduce bank's
indebtedness — Whether or not province should be
given priority over other creditors because of statutorily
created trust — Bankruptcy Act, R.S.C. 1970, c. B-3,
ss. 47(a), 107(1)(j) — Social Service Tax Act, R.S.B.C.
1979, c. 388, s. 18.*

Tops Pontiac Buick Ltd. collected provincial sales tax
in the course of its business operations, as required by
the *Social Service Tax Act*, and mingled the tax collect-
ed with its other assets. A creditor placed Tops in
receivership and Tops then made an assignment in
bankruptcy. The receiver sold the assets and applied the
full proceeds to reduce the bank's indebtedness.

The province contended that the *Social Service Tax
Act* created a statutory trust over the assets of Tops
equal to the amount of the sales tax collected but not
remitted, and that it had priority over the bank and all
other creditors for this amount. The chambers judge

**Sa Majesté La Reine du chef de la province
de la Colombie-Britannique** *Appelante*

c.

^a **Henfrey Samson Belair Ltd.** *Intimée*

et

^b **Le procureur général du Canada, le procureur
général de l'Ontario, le procureur général du
Québec, le procureur général de la
Nouvelle-Écosse, le procureur général du
Nouveau-Brunswick, le procureur général du
Manitoba, le procureur général de l'Alberta et
le procureur général de Terre-Neuve**
Intervenants

RÉPERTORIÉ: COLOMBIE-BRITANNIQUE c. HENFREY
SAMSON BELAIR LTD.

^d N° du greffe: 20515.

1989: 21 avril; 1989: 13 juillet.

^e Présents: Les juges Lamer, Wilson, La Forest,
L'Heureux-Dubé, Gonthier, Cory et McLachlin.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL DE LA
COLOMBIE-BRITANNIQUE

*Faillite — Priorité — Fiducie créée par la Loi à
l'égard des taxes perçues — Taxes perçues et confon-
dues avec les biens de la faillie — Affectation de tous
les biens de la faillie à la réduction de la créance de la
Banque — La province doit-elle avoir priorité sur les
autres créanciers en raison de la fiducie créée par la
loi? — Loi sur la faillite, S.R.C. 1970, chap. B-3, art.
47a), 107(1)(j) — Social Service Tax Act, R.S.B.C.
1979, chap. 388, art. 18.*

^h La société Tops Pontiac Buick Ltd. a perçu la taxe
provinciale de vente dans le cours de ses opérations
commerciales, comme elle était tenue de le faire en vertu
de la *Social Service Tax Act*, et elle a confondu les
montants de taxe perçus avec ses autres biens. Un
créancier de Tops l'a placée sous séquestre et Tops a
alors déclaré faillite et fait cession de ses biens. Le
séquestre a vendu les biens et consacré la totalité du
produit de cette vente à la réduction de la créance de la
Banque.

ⁱ La province a soutenu que la *Social Service Tax Act*
créée une fiducie sur les biens de Tops jusqu'à concu-
rence du montant de taxe de vente perçu mais non remis
et qu'à l'égard de ce montant, elle a priorité sur la
Banque et sur tous les autres créanciers. Le juge en

held that the *Social Service Tax Act* did not create a trust and that the province had no priority under the *Bankruptcy Act*. The Court of Appeal held that the legislation created a statutory trust but the *Bankruptcy Act* did not confer priority on such a trust. At issue here is whether the statutory trust created by s. 18 of the British Columbia *Social Service Tax Act* gives the province priority over other creditors under the *Bankruptcy Act*.

Held (Cory J. dissenting): The appeal should be dismissed.

Per Lamer, Wilson, La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier and McLachlin JJ.: The statutory trust created by the provincial legislation is not a trust within s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* but merely a Crown claim under s. 107(1)(j). Section 47(a), which concerns "property held by the bankrupt in trust for any other person", permits removal of property which can be specifically identified as not belonging to the bankrupt under general principles of trust law from the distribution scheme established by the *Bankruptcy Act*. Section 107(1)(j), on the other hand, does not deal with rights conferred by general law, but with the statutorily created claims of federal and provincial tax collectors. If sections 47(a) and 107(1)(j) are read in this way, no conflict arises between them. This construction of ss. 47(a) and 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act* conforms with the principle that provinces cannot create priorities under the *Bankruptcy Act* by their own legislation.

Section 18 of *Social Service Tax Act* deems a statutory trust at the moment the tax is collected. The trust property is identifiable at that time and the requirements for a trust under the principles of trust law are met. The money when collected would therefore be exempt from distribution to creditors by reason of s. 47(a). The trust at common law ceases to exist, however, when the tax money collected is mingled with other money so that it cannot be traced and is no longer identifiable. The province has a claim secured only by a charge or lien created by s. 18(2) of the *Social Service Tax Act*, and s. 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act* would accordingly apply. Here, no specific property impressed with a trust could be identified and s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* did not extend to the province's claim.

Per Cory J. (dissenting): The moneys collected as sales tax by a vendor belong to the province and the vendor is in every sense of the word a trustee for them. The province did not need to rely on the vendor's

chambre a statué que la *Social Service Tax Act* ne crée pas de fiducie et que la province n'a pas la priorité en vertu de la *Loi sur la faillite*. La Cour d'appel a statué que les dispositions législatives créent une fiducie, mais que la *Loi sur la faillite* ne confère pas de priorité à l'égard de cette fiducie. La question en litige est de savoir si la fiducie légale créée par l'art. 18 de la *Social Service Tax Act* de la Colombie-Britannique confère à la province la priorité sur les autres créanciers en vertu de la *Loi sur la faillite*.

Arrêt (le juge Cory est dissident): Le pourvoi est rejeté.

Les juges Lamer, Wilson, La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier et McLachlin: La fiducie créée par la loi provinciale est non pas une fiducie au sens de l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite*, mais simplement une réclamation de la Couronne au sens de l'al. 107(1)j). L'alinéa 47a), qui vise «les biens détenus par le failli en fiducie pour toute autre personne», permet de soustraire, du régime de répartition établi par la *Loi sur la faillite*, les biens qui peuvent être spécifiquement identifiés comme n'appartenant pas au failli selon les principes généraux du droit des fiducies. D'autre part, l'al. 107(1)j) porte non pas sur les droits conférés par le droit général, mais sur les créances établies par la loi en faveur du fisc fédéral et provincial. Interprétés de cette façon, les al. 47a) et 107(1)j) ne se contredisent pas. Cette interprétation des al. 47a) et 107(1)j) de la *Loi sur la faillite* respecte le principe selon lequel les provinces ne peuvent, par leur propre loi, modifier l'ordre de priorité établi en vertu de la *Loi sur la faillite*.

Aux termes de l'art. 18 de la *Social Service Tax Act*, il y a une fiducie légale réputée au moment de la perception de la taxe. À ce moment-là, le bien en fiducie est identifiable et la fiducie répond aux exigences d'une fiducie établie en vertu des principes généraux du droit. Au moment de sa perception, la somme serait donc exclue, en raison de l'al. 47a), de la répartition des biens entre les créanciers. Cependant, il n'y a plus de fiducie, en *common law*, lorsque le montant de taxe perçu est confondu avec les autres sommes de sorte qu'il devient impossible de le retracer et de l'identifier. La province a une créance garantie seulement par un privilège créé par le par. 18(2) de la *Social Service Tax Act* et l'al. 107(1)j) de la *Loi sur la faillite* s'appliquerait donc. En l'espèce, il n'est possible d'identifier aucun bien précis sujet à une fiducie et l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* ne s'applique pas à la créance de la province.

Le juge Cory (dissident): Les sommes perçues par un marchand au titre de la taxe de vente appartiennent à la province et le marchand est, au sens strict du terme, un fiduciaire à l'égard des sommes ainsi perçues. La pro-

keeping separate bank accounts to protect its trust property but rather could and did implement a registration system that allowed it to specify precisely the amount owing through a system of bookkeeping. If the tax were not paid to the province then a vendor must have stolen the funds, converted them to its own use or most charitably lost the funds for which it would be responsible and for which it would be accountable to the province.

The *Bankruptcy Act* prevents the provinces from creating priorities but it does not prevent them from creating a deemed trust or lien. It protects funds which, at the moment they were paid, were truly trust funds and the validity of the trust need not be determined exclusively on the basis of common law. Since section 18 of the *Social Service Tax Act* and ss. 47(a) and 107 of the *Bankruptcy Act* do not conflict, the doctrine of federal paramountcy cannot apply and s. 18 should prevail. The property at issue which was subject to s. 18 of the *Social Service Tax Act* never at any time became the property of the bankrupt and was therefore not subject to distribution as the property of the bankrupt pursuant to s. 107 of the *Bankruptcy Act*.

The trust, created by s. 18, contained the three essential characteristics required of a trust by equity: certainty of intention, subject matter and of objects. The statute established certainty of intention and of object and through the use of a clear formula established the trust property. A statutorily constituted trust has an advantage over a privately constituted trust in that it is recognized without the beneficiary's having to undertake the often inordinately expensive action of tracing commingled funds. This advantage should not deprive the statutory trust property of its trust character or take it outside the policies determined by this Court.

Cases Cited

By McLachlin J.

Applied: *Deputy Minister of Revenue v. Rainville*, [1980] 1 S.C.R. 35; *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 S.C.R. 785; **referred to:** *Re Phoenix Paper Products Ltd.* (1983), 48 C.B.R. (N.S.) 113.

vince n'a pas eu besoin d'exiger que le marchand ouvre des comptes de banque distincts pour protéger ses fonds en fiducie. Elle a plutôt établi, ce qu'elle pouvait faire, un système d'enregistrement lui permettant de déterminer avec précision, par un régime de comptabilité, les sommes qui lui sont dues. Si la taxe n'est pas versée à la province, un marchand doit alors avoir ou volé ces sommes, ou les avoir détournées à son propre usage ou encore, si l'on est indulgent, avoir perdu les sommes dont il était responsable et comptable à la province.

La *Loi sur la faillite* empêche les provinces d'établir des priorités, mais elle ne les empêche pas d'établir une fiducie ou un privilège réputés. La *Loi* protège les sommes qui, dès leur versement, constituent véritablement des fonds en fiducie et il n'est pas nécessaire de déterminer la validité de la fiducie exclusivement en fonction de la *common law*. Puisqu'il n'y a pas de conflit entre l'art. 18 de la *Social Service Tax Act*, d'une part, et l'al. 47a) et l'art. 107 de la *Loi sur la faillite*, d'autre part, la théorie de la prépondérance de la loi fédérale ne peut s'appliquer et l'art. 18 devrait prévaloir. Le bien en cause, qui était visé par l'art. 18 de la *Social Service Tax Act*, n'est jamais devenu la propriété de la faillie et n'était donc pas sujet à répartition comme l'étaient les biens de la faillie en vertu de l'art. 107 de la *Loi sur la faillite*.

La fiducie créée par l'art. 18 comporte les trois caractéristiques essentielles requises d'une fiducie en *equity*: la certitude quant à l'intention, la certitude quant aux biens sujets à la fiducie et la certitude quant aux bénéficiaires. La *Loi* établit la certitude quant à l'intention et la certitude quant au bénéficiaire, de même qu'un moyen clair de déterminer le bien qui est en fiducie. Une fiducie établie par la loi offre un avantage sur une fiducie établie par un particulier en ce que son existence est reconnue sans que le bénéficiaire ait à engager l'action excessivement coûteuse en droit de suite sur les sommes confondues. Cet avantage ne devrait pas dépouiller les biens en fiducie légale de leur caractère fiduciaire ni les soustraire à l'application des principes énoncés par cette Cour.

Jurisprudence

Citée par le juge McLachlin

Arrêts appliqués: *Sous-ministre du Revenu c. Rainville*, [1980] 1 R.C.S. 35; *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 R.C.S. 785; **arrêt mentionné:** *Re Phoenix Paper Products Ltd.* (1983), 48 C.B.R. (N.S.) 113.

By Cory J. (dissenting)

Royal Trust Co. v. Tucker, [1982] 1 S.C.R. 250; *John M. M. Troup Ltd. v. Royal Bank of Canada*, [1962] S.C.R. 487; *Re Deslauriers Construction Products Ltd.* (1970), 3 O.R. 599; *Dauphin Plains Credit Union Ltd. v. Xyloid Industries Ltd.*, [1980] 1 S.C.R. 1182; *Multiple Access Ltd. v. McCutcheon*, [1982] 2 S.C.R. 161; *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 S.C.R. 785; *Re Diplock's Estate*, [1948] Ch. 465, [1948] 2 All E.R. 318, aff'd sub nom. *Min. of Health v. Simpson*, [1951] A.C. 251, [1950] 2 All E.R. 1137 (H.L.); *Deputy Minister of Revenue v. Rainville*, [1980] 1 S.C.R. 35; *Federal Business Development Bank v. Quebec (Commission de la santé et de la sécurité du travail)*, [1988] 1 S.C.R. 1061.

Statutes and Regulations Cited

Bankruptcy Act, R.S.C. 1970, c. B-3, ss. 47(a), 107(1)(j).
Builders' Lien Act, R.S.A. 1980, c. B-12, s. 16.1.
Business Corporations Act, S.A. 1981, c. B-15, s. 191(1).
Canada Pension Plan, R.S.C., 1985, c. C-8, s. 23(4).
Construction Lien Act, 1983, S.O. 1983, c. 6, s. 7.
Employment Standards Act, R.S.A. 1980, c. E-10.1, s. 113.
Health Insurance Act, R.S.O. 1980, c. 197, s. 18.
Health Insurance Premiums Regulation, Alta. Reg. 217/81.
Insurance Act, R.S.A. 1980, c. I-5, s. 123(1).
Insurance Act, R.S.O. 1980, c. 218, s. 359.
Mechanics' Lien Act, R.S.O. 1950, c. 227.
Pension Benefits Act, S.O. 1987, c. 35, s. 58.
Real Estate Agents' Licensing Act, R.S.A. 1980, c. R-5, s. 14.
Revenue Act, R.S.B.C. 1979, c. 367.
Social Service Tax Act, R.S.B.C. 1979, c. 388, ss. 5, 6, 8, 9, 10, 18(1), (2), 27.
Social Services Tax Act Regulations, B.C. Reg. 84/58, Division 5.

Authors Cited

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Hardy, Anne E. *Crown Priority in Insolvency*. Toronto: Carswells, 1986.
 Waters, D. W. M. *Law of Trusts in Canada*, 2nd ed. Toronto: Carswells, 1984.

APPEAL from a judgment of the British Columbia Court of Appeal (1987), 13 B.C.L.R.

Citée par le juge Cory (dissident)

Royal Trust Co. c. Tucker, [1982] 1 R.C.S. 250; *John M. M. Troup Ltd. v. Royal Bank of Canada*, [1962] R.C.S. 487; *Re Deslauriers Construction Products Ltd.* (1970), 3 O.R. 599; *Dauphin Plains Credit Union Ltd. c. Xyloid Industries Ltd.*, [1980] 1 R.C.S. 1182; *Multiple Access Ltd. c. McCutcheon*, [1982] 2 R.C.S. 161; *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 R.C.S. 785; *Re Diplock's Estate*, [1948] Ch. 465, [1948] 2 All E.R. 318, conf. sous l'intitulé *Min. of Health v. Simpson*, [1951] A.C. 251, [1950] 2 All E.R. 1137 (H.L.); *Sous-ministre du Revenu c. Rainville*, [1980] 1 R.C.S. 35; *Banque fédérale de développement c. Québec (Commission de la santé et de la sécurité du travail)*, [1988] 1 R.C.S. 1061.

Lois et règlements cités

Builders' Lien Act, R.S.A. 1980, chap. B-12, art. 16.1.
Business Corporations Act, S.A. 1981, chap. B-15, art. 191(1).
Employment Standards Act, R.S.A. 1980, chap. E-10.1, art. 113.
Health Insurance Premiums Regulation, Alta. Reg. 217/81.
Insurance Act, R.S.A. 1980, chap. I-5, art. 123(1).
Loi de 1983 sur le privilège dans l'industrie de la construction, L.O. 1983, chap. 6, art. 7.
Loi de 1987 sur les régimes de retraite, L.O. 1987, chap. 35, art. 58.
Loi sur l'assurance-maladie, L.R.O. 1980, chap. 197, art. 18.
Loi sur la faillite, S.R.C. 1970, chap. B-3, art. 47(a), 107(1)(j).
Loi sur les assurances, L.R.O. 1980, chap. 218, art. 359.
Mechanics' Lien Act, R.S.O. 1950, chap. 227.
Real Estate Agents' Licensing Act, R.S.A. 1980, chap. R-5, art. 14.
Régime de pensions du Canada, L.R.C. (1985), chap. C-8, art. 23(4).
Revenue Act, R.S.B.C. 1979, chap. 367.
Social Service Tax Act, R.S.B.C. 1979, chap. 388, art. 5, 6, 8, 9, 10, 18(1), (2), 27.
Social Services Tax Act Regulations, B.C. Reg. 84/58, section 5.

Doctrine citée

Driedger, Elmer A. *Construction of Statutes*, 2nd ed. Toronto: Butterworths, 1983.
 Hardy, Anne E. *Crown Priority in Insolvency*. Toronto: Carswells, 1986.
 Waters, D. W. M. *Law of Trusts in Canada*, 2nd ed. Toronto: Carswells, 1984.

POURVOI contre un arrêt de la Cour d'appel de la Colombie-Britannique (1987), 13 B.C.L.R.

(2d) 346; 40 D.L.R. (4th) 728; [1987] 4 W.W.R. 673; 65 C.B.R. (N.S.) 24; 5 A.C.W.S. (3d) 47, dismissing an appeal from a judgment of Meredith J. in chambers (1986), 5 B.C.L.R. (2d) 212, 61 C.B.R. (N.S.) 59. Appeal dismissed, Cory J. dissenting.

William A. Pearce and *J. G. Pottinger*, for the appellant.

Wendy G. Baker, Q.C., and *Gillian E. Parson*, for the respondent.

James M. Mabbutt, Q.C., for the intervener the Attorney General of Canada.

Janet E. Minor and *Timothy Macklem*, for the intervener the Attorney General for Ontario.

Yves de Montigny and *Madeleine Aubé*, for the intervener the Attorney General of Quebec.

Reinhold M. Endres, for the intervener the Attorney General of Nova Scotia.

Richard Burns, for the intervener the Attorney General for New Brunswick.

W. Glenn McFetridge and *Dirk D. Blevins*, for the intervener the Attorney General of Manitoba.

Robert C. Maybank, for the intervener the Attorney General for Alberta.

W. G. Burke-Robertson, Q.C., for the intervener the Attorney General of Newfoundland.

The judgment of Lamer, Wilson, La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier and McLachlin JJ. was delivered by

MCLACHLIN J.—The issue on this appeal is whether the statutory trust created by s. 18 of the British Columbia *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, c. 388, gives the province priority over other creditors under the *Bankruptcy Act*, R.S.C. 1970, c. B-3.

Tops Pontiac Buick Ltd. collected sales tax for the provincial government in the course of its business operations, as it was required to do by the *Social Service Tax Act*. Tops mingled the tax collected with its other assets. When the Canadian Imperial Bank of Commerce placed Tops in receivership pursuant to its debenture and Tops

(2d) 346, 40 D.L.R. (4th) 728, [1987] 4 W.W.R. 673, 65 C.B.R. (N.S.) 24, 5 A.C.W.S. (3d) 47, qui a rejeté l'appel d'une décision du juge en chambre Meredith (1986), 5 B.C.L.R. (2d) 212, 61 C.B.R. (N.S.) 59. Pourvoi rejeté, le juge Cory est dissident.

William A. Pearce et *J. G. Pottinger*, pour l'appelante.

Wendy G. Baker, c.r., et *Gillian E. Parson*, pour l'intimée.

James M. Mabbutt, c.r., pour l'intervenant le procureur général du Canada.

Janet E. Minor et *Timothy Macklem*, pour l'intervenant le procureur général de l'Ontario.

Yves de Montigny et *Madeleine Aubé*, pour l'intervenant le procureur général du Québec.

Reinhold M. Endres, pour l'intervenant le procureur général de la Nouvelle-Écosse.

Richard Burns, pour l'intervenant le procureur général du Nouveau-Brunswick.

W. Glenn McFetridge et *Dirk D. Blevins*, pour l'intervenant le procureur général du Manitoba.

Robert C. Maybank, pour l'intervenant le procureur général de l'Alberta.

W. G. Burke-Robertson, c.r., pour l'intervenant le procureur général de Terre-Neuve.

Version française du jugement des juges Lamer, Wilson, La Forest, L'Heureux-Dubé, Gonthier et McLachlin rendu par

LE JUGE MCLACHLIN—Le présent pourvoi souève la question de savoir si la fiducie légale établie par l'art. 18 de la *Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, chap. 388, confère à la province la priorité sur les autres créanciers en vertu de la *Loi sur la faillite*, S.R.C. 1970, chap. B-3.

La société Tops Pontiac Buick Ltd. a perçu la taxe de vente pour le compte du gouvernement provincial dans le cours de ses opérations commerciales, comme elle était tenue de le faire en vertu de la *Social Service Tax Act*. Tops a confondu les montants de taxe perçus avec ses autres biens. Lorsque la Banque canadienne impériale de com-

made an assignment in bankruptcy, the receiver sold the assets of Tops and applied the full proceeds in reduction of the indebtedness of the bank.

The province contends that the *Social Service Tax Act* creates a statutory trust over the assets of Tops equal to the amount of the sales tax collected but not remitted (\$58,763.23), and that it has priority over the bank and all other creditors for this amount.

The Chambers judge held that the *Social Service Tax Act* did not create a trust and that the province did not have priority. On appeal the receiver conceded that the legislation created a statutory trust, but contended that the chambers judge was correct in ruling that the Province did not have priority because the *Bankruptcy Act* did not confer priority on such a trust. The British Columbia Court of Appeal accepted this submission. The Province now appeals to this Court.

The section of the *Social Service Tax Act* which the Province contends gives it priority provides:

18. (1) Where a person collects an amount of tax under this Act

(a) he shall be deemed to hold it in trust for Her Majesty in right of the Province for the payment over of that amount to Her Majesty in the manner and at the time required under this Act and regulations, and

(b) the tax collected shall be deemed to be held separate from and form no part of the person's money, assets or estate, whether or not the amount of the tax has in fact been kept separate and apart from either the person's own money or the assets of the estate of the person who collected the amount of the tax under this Act.

(2) The amount of taxes that, under this Act,

(a) is collected and held in trust in accordance with subsection (1); or

(b) is required to be collected and remitted by a vendor or lessor

forms a lien and charge on the entire assets of

(c) the estate of the trustee under paragraph (a);

merce a placé Tops sous séquestre en raison de la débeture qu'elle détenait, Tops a déclaré faillite et fait cession de ses biens; le séquestre a vendu les biens de Tops et consacré la totalité du produit de cette vente à la réduction de la créance de la Banque.

La province soutient que la *Social Service Tax Act* crée une fiducie sur les biens de Tops jusqu'à concurrence du montant de taxe de vente perçu mais non remis (58 763,23 \$) et qu'à l'égard de ce montant, elle a priorité sur la Banque et tous les autres créanciers.

Le juge en chambre a statué que la *Social Service Tax Act* ne crée pas de fiducie et que la province n'a pas la priorité. En appel, le séquestre a reconnu que les dispositions législatives créent une fiducie, mais il a soutenu que le juge en chambre avait eu raison de statuer que la province n'avait pas la priorité parce que la *Loi sur la faillite* ne confère pas de priorité à l'égard de cette fiducie. La Cour d'appel de la Colombie-Britannique a fait droit à cet argument. La province se pourvoit maintenant devant cette Cour.

L'article de la *Social Service Tax Act* qui, selon la province, lui donne la priorité est ainsi conçu:

[TRADUCTION] **18.** (1) Lorsqu'une personne perçoit une taxe en application de la présente loi

a) elle est réputée détenir cette taxe en fiducie pour le compte de Sa Majesté du chef de la province en vue de son paiement à Sa Majesté de la manière et au moment prescrits par la présente loi ou par son règlement d'application, et

b) la taxe perçue est réputée être détenue de manière séparée et distincte des deniers, de l'actif ou du patrimoine de celui qui l'a perçue en vertu de la présente loi, qu'elle ait été ou non effectivement détenue de manière séparée et distincte des deniers, de l'actif ou du patrimoine de cette personne.

(2) La taxe qui, en vertu de la présente loi,

a) est perçue et détenue en fiducie conformément au paragraphe (1); ou

b) qui doit être perçue et remise par un marchand ou un locateur;

emporte un privilège sur la totalité des biens

c) du patrimoine du fiduciaire en vertu de l'alinéa a);

- (d) the person required to collect or remit the tax under paragraph (b); or
- (e) the estate of the person required to collect or remit the tax under paragraph (d).

The province argues that s. 18(1) creates a trust within s. 47(a) of the *Bankruptcy Act*, which provides:

47. The property of a bankrupt divisible among his creditors shall not comprise

- (a) property held by the bankrupt in trust for any other person,

The respondent, on the other hand, submits that the deemed statutory trust created by s. 18 of the *Social Service Tax Act* is not a trust within s. 47 of the *Bankruptcy Act*, in that it does not possess the attributes of a true trust. It submits that the province's claim to the tax money is in fact a debt falling under s. 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act*, the priority to which falls to be determined according to the priorities established by s. 107.

107. (1) Subject to the rights of secured creditors, the proceeds realized from the property of a bankrupt shall be applied in priority of payment as follows:

- (j) claims of the Crown not previously mentioned in this section, in right of Canada or of any province, *pari passu* notwithstanding any statutory preference to the contrary.

Discussion

The issue may be characterized as follows. Section 47(a) of the *Bankruptcy Act* exempts trust property in the hands of the bankrupt from distribution to creditors, giving trust claimants absolute priority. Section 107(1) establishes priorities between creditors on distribution; s. 107(1)(j) ranks Crown claims last. Section 18 of the *Social Service Tax Act* creates a statutory trust which lacks the essential characteristics of a trust, namely, that the property impressed with the trust be identifiable or traceable. The question is whether the statutory trust created by the provincial legislation is a trust within s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* or a mere Crown claim under s. 107(1)(j).

- d) de la personne tenue de percevoir ou de remettre la taxe en vertu de l'alinéa b); ou
- e) du patrimoine de la personne tenue de percevoir ou de remettre la taxe en vertu de l'alinéa d).

^a La province soutient que le par. 18(1) crée une fiducie au sens de l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite*, dont voici le texte:

^b 47. Les biens d'un failli, constituant le patrimoine attribué à ses créanciers, ne comprennent pas les biens suivants:

- ^a) les biens détenus par le failli en fiducie pour toute autre personne,

^c De son côté, l'intimée fait valoir que la fiducie réputée créée par l'art. 18 de la *Social Service Tax Act* n'est pas une fiducie au sens de l'art. 47 de la *Loi sur la faillite*, en ce qu'elle n'a pas les attributs d'une véritable fiducie. L'intimée soutient que la ^d réclamation du montant de la taxe par la province est en réalité une créance assujettie à l'al. 107(1)(j) de la *Loi sur la faillite*, dont le rang est déterminé selon l'ordre de priorité établi à l'art. 107.

^e 107. (1) Sous réserve des droits des créanciers garantis, les montants réalisés provenant des biens d'un failli doivent être distribués d'après l'ordre de priorité de paiement suivant:

- ^f j) les réclamations, non précédemment mentionnées au présent article, de la Couronne du chef du Canada ou d'une province du Canada, *pari passu*, nonobstant tout privilège statutaire à l'effet contraire.

Analyse

^g On peut formuler ainsi la question en litige: l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* soustrait, du patrimoine attribué aux créanciers, les biens détenus en fiducie par le failli et accorde la priorité absolue ^h aux bénéficiaires de la fiducie. Le paragraphe 107(1) détermine le rang des différents créanciers pour les fins de la répartition; l'al. 107(1)(j) place les créances de la Couronne au dernier rang. L'article 18 de la *Social Service Tax Act* établit une ⁱ fiducie à laquelle il manque un des attributs essentiels de la fiducie, savoir un bien sujet à la fiducie qui puisse être identifié ou retracé. La question qui se pose est de savoir si la fiducie établie par la loi provinciale est une fiducie au sens de l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* ou une simple réclamation de la Couronne au sens de l'al. 107(1)(j).

In my opinion, the answer to this question lies in the construction of the relevant provisions of the *Bankruptcy Act* and the *Social Service Tax Act*.

In approaching this task, I take as my guide the following passage from Driedger, *Construction of Statutes* (2nd ed. 1983), at p. 105:

The decisions . . . indicate that the provisions of an enactment relevant to a particular case are to be read in the following way:

1. The Act as a whole is to be read in its entire context so as to ascertain the intention of Parliament (the law as expressly or impliedly enacted by the words), the object of the Act (the ends sought to be achieved), and the scheme of the Act (the relation between the individual provisions of the Act).

2. The words of the individual provisions to be applied to the particular case under consideration are then to be read in their grammatical and ordinary sense in the light of the intention of Parliament embodied in the Act as a whole, the object of the Act and the scheme of the Act, and if they are clear and unambiguous and in harmony with that intention, object and scheme and with the general body of the law, that is the end.

With these principles in mind, I turn to the construction of ss. 47(a) and 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act*. The question which arises under s. 47(a) of the Act concerns the meaning of the phrase "property held by the bankrupt in trust for any other person". Taking the words in their ordinary sense, they connote a situation where there is property which can be identified as being held in trust. That property is to be removed from other assets in the hands of the bankrupt before distribution under the *Bankruptcy Act* because, in equity, it belongs to another person. The intention of Parliament in enacting s. 47(a), then, was to permit removal of property which can be specifically identified as not belonging to the bankrupt under general principles of trust law from the distribution scheme established by the *Bankruptcy Act*.

Section 107(1)(j), on the other hand, has been held to deal not with rights conferred by general law, but with the statutorily created claims of federal and provincial tax collectors. The purpose of s. 107(1)(j) was discussed by this Court in *Deputy Minister of Revenue v. Rainville*, [1980] 1

Selon moi, la réponse à cette question dépend de l'interprétation des dispositions applicables de la *Loi sur la faillite* et de la *Social Service Tax Act*.

En m'attaquant à cette tâche, je m'inspire du passage suivant de l'ouvrage de Driedger intitulé *Construction of Statutes* (2^e éd. 1983), à la p. 105:

[TRADUCTION] La jurisprudence [...] indique qu'il faut interpréter ainsi les dispositions législatives pertinentes dans une affaire particulière:

1. Il faut interpréter l'ensemble de la Loi en fonction de tout son contexte pour déterminer l'intention du législateur (la Loi selon sa teneur expresse ou implicite), l'objet de la Loi (les fins qu'elle poursuit) et l'économie de la Loi (les liens entre les différentes dispositions de la Loi).

2. Il faut ensuite interpréter les termes des dispositions particulières applicables à l'affaire en cause selon leur sens grammatical et ordinaire, en fonction de l'intention du législateur manifestée dans l'ensemble de la Loi, de l'objet de la Loi et de l'économie de la Loi. S'ils sont clairs et précis, et conformes à l'intention, à l'objet, à l'économie et à l'ensemble de la Loi, l'analyse s'arrête là.

Gardant à l'esprit ces principes, j'aborde maintenant l'interprétation des al. 47a) et 107(1)(j) de la *Loi sur la faillite*. L'alinéa 47a) de la Loi soulève la question du sens de l'expression «les biens détenus par le failli en fiducie pour toute autre personne». Selon leur sens ordinaire, ces mots renvoient à une situation où il existe des biens qui peuvent être identifiés comme étant détenus en fiducie. Ces biens doivent être retirés des autres biens que le failli détient avant leur répartition conformément à la *Loi sur la faillite* parce qu'en equity ils appartiennent à une autre personne. En adoptant l'al. 47a), le législateur a donc voulu permettre de soustraire, du régime de répartition établi par la *Loi sur la faillite*, les biens qui peuvent être spécifiquement identifiés comme n'appartenant pas au failli selon les principes généraux du droit des fiducies.

D'autre part, on a jugé que l'al. 107(1)(j) porte non pas sur les droits conférés par le droit général, mais sur les créances établies par la loi en faveur du fisc fédéral et provincial. Cette Cour a déjà examiné l'objet de l'al. 107(1)(j) dans l'arrêt *Sous-ministre du Revenu c. Rainville*, [1980] 1 R.C.S.

S.C.R. 35. Pigeon J., speaking for the majority, stated at p. 45:

There is no need to consider the scope of the expression "claims of the Crown". It is quite clear that this applies to claims of provincial governments for taxes and I think it is obvious that it does not include claims not secured by Her Majesty's personal preference, but by a privilege which may be obtained by anyone under general rules of law, such as a vendor's or a builder's privilege.

If sections 47(a) and 107(1)(j) are read in this way, no conflict arises between them. If a trust claim is established under general principles of law, then the property subject to the trust is removed from the general distribution by reason of s. 47(a). Following the reasoning of Pigeon J. in *Deputy Minister of Revenue v. Rainville*, such a claim would not fall under s. 107(1)(j) because it is valid under general principles of law and is not a claim secured by the Crown's personal preference.

This construction of ss. 47(a) and 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act* conforms with the principle that provinces cannot create priorities under the *Bankruptcy Act* by their own legislation, a principle affirmed by this Court in *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 S.C.R. 785. As Wilson J. stated at p. 806:

... the issue in *Re Bourgault* [*Deputy Minister of Revenue v. Rainville*] and *Re Black Forest Restaurant Ltd.* was not whether a proprietary interest has been created under the relevant provincial legislation. It was whether provincial legislation, even if it did create a proprietary interest, could defeat the scheme of distribution under s. 107(1) of the *Bankruptcy Act*. These cases held that it could not, that while the provincial legislation could validly secure debts on the property of the debtor in a non-bankruptcy situation, once bankruptcy occurred s. 107(1) determined the status and priority of the claims specifically dealt with in the section. It was not open to the claimant in bankruptcy to say: By virtue of the applicable provincial legislation I am a secured creditor within the meaning of the opening words of s. 107(1) of the *Bankruptcy Act* and therefore the priority accorded my claim under the relevant paragraph of s. 107(1) does not apply to me. In effect, this is the position adopted by the Court of Appeal and advanced

35, où le juge Pigeon, s'exprimant au nom de la majorité, affirme à la p. 45:

Il ne serait pas à propos de rechercher la portée exacte de l'expression «réclamations de la Couronne». Il est bien sûr qu'elle s'applique aux créances du fisc et il me paraît évident qu'elle ne saurait embrasser des créances garanties non par un privilège propre à Sa Majesté mais par un privilège dont toute autre personne peut jouir en vertu des principes généraux du droit tel que le privilège de vendeur, celui de constructeur, etc.

Interprétés de cette façon, les al. 47a) et 107(1)j) ne se contredisent pas. Si une réclamation fondée sur une fiducie est prouvée selon les principes généraux du droit, le bien sujet à la fiducie est soustrait à la répartition générale en raison de l'al. 47a). Selon le raisonnement du juge Pigeon dans l'arrêt *Sous-ministre du Revenu c. Rainville*, l'al. 107(1)j) ne s'appliquerait pas à une telle réclamation parce qu'elle est valide en vertu des principes généraux du droit et qu'elle ne constitue pas une créance garantie par un privilège propre à Sa Majesté.

Cette interprétation des al. 47a) et 107(1)j) de la *Loi sur la faillite* respecte le principe selon lequel les provinces ne peuvent, par leur propre loi, modifier l'ordre de priorité établi en vertu de la *Loi sur la faillite*. L'arrêt de cette Cour *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board*, [1985] 1 R.C.S. 785, a consacré ce principe. Comme l'affirme le juge Wilson, à la p. 806:

... dans les arrêts *Re Bourgault* [*Sous-ministre du Revenu c. Rainville*] et *Re Black Forest Restaurant Ltd.*, le litige n'était pas de savoir s'il y avait eu création d'un droit de propriété en vertu des lois provinciales applicables. Il s'agissait de savoir si, même si elle créait un droit de propriété, la loi provinciale pouvait aller à l'encontre du plan de distribution prévu au par. 107(1) de la *Loi sur la faillite*. Ces arrêts ont décidé qu'elle ne le pouvait pas et que, même si la loi provinciale pouvait valablement créer une sûreté pour des dettes sur les biens du débiteur en dehors de la faillite, dès qu'il y avait faillite, le par. 107(1) déterminait le statut et la priorité des réclamations expressément mentionnées dans cet article. Il n'était pas loisible au créancier de la faillite de dire: en vertu de la loi provinciale applicable, je suis un créancier garanti au sens des premiers mots du par. 107(1) de la *Loi sur la faillite* et en conséquence la priorité que l'alinéa pertinent du par. 107(1) accorde à ma réclamation ne s'applique pas à moi. En réalité, c'est

before us by the respondent. It cannot be supported as a matter of statutory interpretation of s. 107(1) since, if the section were to be read in this way, it would have the effect of permitting the provinces to determine priorities on a bankruptcy, a matter within exclusive federal jurisdiction.

While *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board* was concerned with provincial legislation purporting to give the province the status of a secured creditor for purposes of the *Bankruptcy Act*, the same reasoning applies in the case at bar.

To interpret s. 47(a) as applying not only to trusts as defined by the general law, but to statutory trusts created by the provinces lacking the common law attributes of trusts, would be to permit the provinces to create their own priorities under the *Bankruptcy Act* and to invite a differential scheme of distribution on bankruptcy from province to province.

Practical policy considerations also recommend this interpretation of the *Bankruptcy Act*. The difficulties of extending s. 47(a) to cases where no specific property impressed with a trust can be identified are formidable and defy fairness and common sense. For example, if the claim for taxes equalled or exceeded the funds in the hands of the trustee in bankruptcy, the trustee would not recover the costs incurred to realize the funds. Indeed, the trustee might be in breach of the Act by expending funds to realize the bankrupt's assets. Other difficulties would arise in the case of more than one claimant to the trust property. The spectre is raised of a person who has a valid trust claim under the general principles of trust law to a specific piece of property, finding himself in competition with the Crown claiming a statutory trust in that and all the other property. Could the Crown's general claim pre-empt the property interest of the claimant under trust law? Or would the claimant under trust law prevail? To admit of such a possibility would be to run counter to the clear intention of Parliament, in enacting the *Bankruptcy Act*, of setting up a clear and orderly

la position adoptée par la Cour d'appel et plaidée devant nous par l'intimée. Cette position n'est pas étayée par l'interprétation législative du par. 107(1) puisque, si on interprétait l'article dans ce sens, il aurait pour effet de permettre aux provinces de déterminer les priorités en cas de faillite, ce qui relève de la compétence fédérale exclusive.

Bien que l'arrêt *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board* ait porté sur une disposition législative provinciale qui avait pour objet de conférer à la province le statut de créancier garanti pour les fins de la *Loi sur la faillite*, le même raisonnement vaut pour l'espèce.

Interpréter l'al. 47a) comme s'appliquant non seulement aux fiducies établies en vertu du droit général, mais aussi aux fiducies légales établies par les provinces, qui ne possèdent pas les attributs des fiducies de *common law*, reviendrait à permettre aux provinces d'établir leur propre ordre de priorité applicable à la *Loi sur la faillite* et à ouvrir la porte à l'établissement de régimes de répartition en cas de faillite différents d'une province à l'autre.

Des considérations pratiques générales favorisent aussi cette interprétation de la *Loi sur la faillite*. Les difficultés que peut susciter l'application de l'al. 47a) aux cas où il n'est pas possible d'identifier un bien précis sujet à une fiducie sont considérables et contraires à l'équité et au bon sens. Par exemple, si les créances pour taxes sont égales ou supérieures aux sommes que détient le syndic de faillite, ce dernier sera dans l'impossibilité de se faire indemniser des frais engagés pour réaliser l'actif. Le syndic pourrait même contrevenir à la Loi en engageant des dépenses pour réaliser l'actif du failli. La présence de plus d'un créancier à l'égard du bien en fiducie soulèverait d'autres difficultés. Imaginons le cas de la personne qui aurait une réclamation fondée sur une fiducie, valide selon les principes généraux du droit, à l'égard d'un bien précis et qui se trouverait en concurrence avec Sa Majesté qui invoquerait l'existence d'une fiducie légale concernant ce même bien et tous les autres biens. La créance générale de Sa Majesté pourrait-elle avoir priorité sur le droit de propriété du créancier en vertu du droit des fiducies? Ou encore, le créancier en vertu

scheme for the distribution of the bankrupt's assets.

In summary, I am of the view that s. 47(a) should be confined to trusts arising under general principles of law, while s. 107(1)(j) should be confined to claims such as tax claims not established by general law but secured "by her Majesty's personal preference" through legislation. This conclusion, in my opinion, is supported by the wording of the sections in question, by the jurisprudence of this Court, and by the policy considerations to which I have alluded.

I turn next to s. 18 of the *Social Service Tax Act* and the nature of the legal interests created by it. At the moment of collection of the tax, there is a deemed statutory trust. At that moment the trust property is identifiable and the trust meets the requirements for a trust under the principles of trust law. The difficulty in this, as in most cases, is that the trust property soon ceases to be identifiable. The tax money is mingled with other money in the hands of the merchant and converted to other property so that it cannot be traced. At this point it is no longer a trust under general principles of law. In an attempt to meet this problem, s. 18(1)(b) states that tax collected shall be deemed to be held separate from and form no part of the collector's money, assets or estate. But, as the presence of the deeming provision tacitly acknowledges, the reality is that after conversion the statutory trust bears little resemblance to a true trust. There is no property which can be regarded as being impressed with a trust. Because of this, s. 18(2) goes on to provide that the unpaid tax forms a lien and charge on the entire assets of the collector, an interest in the nature of a secured debt.

Applying these observations on s. 18 of the *Social Service Tax Act* to the construction of ss. 47(a) and 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act* which

du droit des fiducies aurait-il priorité? Reconnaître l'existence d'une telle possibilité irait à l'encontre de l'intention clairement exprimée par le législateur, en adoptant la *Loi sur la faillite*, d'établir un régime clair et ordonné de répartition de l'actif d'un failli.

En résumé, j'estime que l'application de l'al. 47a) devrait se limiter aux fiducies établies en vertu des principes généraux du droit, alors que l'al. 107(1)(j) devrait s'appliquer aux seules créances pour taxes qui ne découlent pas du droit général, mais qui sont garanties «par un privilège propre à Sa Majesté» par voie législative. À mon avis, le texte des dispositions en cause, la jurisprudence de cette Cour et les considérations de principe auxquelles j'ai fait allusion appuient cette conclusion.

J'examinerai maintenant l'art. 18 de la *Social Service Tax Act* et la nature des droits qu'il crée. Au moment de la perception de la taxe, il y a une fiducie légale réputée. À ce moment-là, le bien en fiducie est identifiable et la fiducie répond aux exigences d'une fiducie établie en vertu des principes généraux du droit. La difficulté que présente l'espèce, qui est la même que dans la plupart des autres cas, vient de ce que le bien en fiducie cesse bientôt d'être identifiable. Le montant de la taxe est confondu avec d'autres sommes que détient le marchand et immédiatement affecté à l'acquisition d'autres biens de sorte qu'il est impossible de le retracer. Dès lors, il n'existe plus de fiducie de *common law*. Pour obvier à ce problème, l'al. 18(1)(b) prévoit que la taxe perçue sera réputée être détenue de manière séparée et distincte des deniers, de l'actif ou du patrimoine de celui qui l'a perçue. Mais, comme l'existence de la disposition déterminative le reconnaît tacitement, en réalité, après l'affectation de la somme, la fiducie légale ressemble peu à une fiducie véritable. Il n'y a pas de bien qu'on puisse considérer comme sujet à la fiducie. Aussi, pour cette raison, le par. 18(2) ajoute que la taxe impayée emporte un privilège sur la totalité des biens de celui qui l'a perçue, c'est-à-dire un droit tenant d'une créance garantie.

Si j'applique ces observations relatives à l'art. 18 de la *Social Service Tax Act* à l'interprétation des al. 47a) et 107(1)(j) de la *Loi sur la faillite* que j'ai

I have earlier adopted, the answer to the question of whether the province's interest under s. 18 is a "trust" under s. 47(a) or a "claim of the Crown" under s. 107(1)(j) depends on the facts of the particular case. If the money collected for tax is identifiable or traceable, then the true state of affairs conforms with the ordinary meaning of "trust" and the money is exempt from distribution to creditors by reason of s. 47(a). If, on the other hand, the money has been converted to other property and cannot be traced, there is no "property held . . . in trust" under s. 47(a). The province has a claim secured only by a charge or lien, and s. 107(1)(j) applies.

In the case at bar, no specific property impressed with a trust can be identified. It follows that s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* should not be construed as extending to the province's claim in this case.

The province, however, argues that it is open to it to define "trust" however it pleases, property and civil rights being matters within provincial competence. The short answer to this submission is that the definition of "trust" which is operative for purposes of exemption under the *Bankruptcy Act* must be that of the federal Parliament, not the provincial legislatures. The provinces may define "trust" as they choose for matters within their own legislative competence, but they cannot dictate to Parliament how it should be defined for purposes of the *Bankruptcy Act*: *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board*.

Nor does the argument that the tax money remains the property of the Crown throughout withstand scrutiny. If that were the case, there would be no need for the lien and charge in the Crown's favour created by s. 18(2) of the *Social Service Tax Act*. The province has a trust interest and hence property in the tax funds so long as they can be identified or traced. But once they lose that character, any common law or equitable property interest disappears. The province is left with a statutory deemed trust which does not give it the same property interest a common law trust would,

précédemment retenue, la réponse à la question de savoir si le droit que l'art. 18 confère à la province est une «fiducie» au sens de l'al. 47a) ou une «réclamation de la Couronne» au sens de l'al. 107(1)(j) dépend des faits de l'espèce. Si la somme perçue pour fins de taxe peut-être identifiée ou retracée, la situation correspond au sens ordinaire du mot «fiducie» et la somme est exclue, en raison de l'al. 47a), de la répartition des biens entre les créanciers. Par contre, si la somme a servi à acquérir d'autres biens et ne peut être retracée, il n'y a pas de «biens détenus [. . .] en fiducie» au sens de l'al. 47a). La province a une créance garantie seulement par un privilège et l'al. 107(1)(j) s'applique.

En l'espèce, il n'est possible d'identifier aucun bien précis sujet à une fiducie. Il s'ensuit qu'on ne saurait considérer que l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* s'applique à la créance de la province en l'espèce.

La province soutient cependant qu'il lui est loisible de définir le mot «fiducie» comme elle l'entend puisque la propriété et les droits civils relèvent de sa compétence. À cette affirmation, il suffit de répondre que la définition applicable du mot «fiducie» pour les fins des exceptions prévues à la *Loi sur la faillite* est celle du législateur fédéral et non celle des législateurs provinciaux. Les provinces peuvent définir à leur gré le mot «fiducie» pour les matières relevant de leur compétence, mais elles ne peuvent imposer au Parlement la définition que la fiducie doit recevoir pour les fins de *Loi sur la faillite*: voir l'arrêt *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board*.

L'argument voulant que le montant de taxe perçu demeure la propriété de Sa Majesté en tout temps ne résiste pas non plus à l'analyse. S'il en était ainsi, le privilège que crée le par. 18(2) de la *Social Service Tax Act* en faveur de Sa Majesté serait parfaitement inutile. La province a un droit de fiducie et donc de propriété sur les montants de taxe perçus dans la mesure où ils peuvent être identifiés ou retracés. Dès que ces sommes perdent ce caractère, tout droit de propriété découlant de la *common law* ou de l'*equity* disparaît. Il reste à la province une fiducie légale réputée qui ne lui

supplemented by a lien and charge over all the bankrupt's property under s. 18(2).

The province relies on *Re Phoenix Paper Products Ltd.* (1983), 48 C.B.R. (N.S.) 113 (Ont. C.A.), where the Ontario Court of Appeal held that accrued vacation pay mixed with other assets of a bankrupt constituted a trust under s. 47(a) of the *Bankruptcy Act*. As the Court of Appeal in this case pointed out, the Ontario Court of Appeal in *Re Phoenix Paper Products Ltd.*, in considering the two divergent lines of authority presented to it, did not have the advantage of considering what was said in *Deloitte Haskins and Sells Ltd. v. Workers' Compensation Board*, and the affirmation in that case of the line of authority which the Ontario Court of Appeal rejected.

The appellant raised a second question in the alternative, namely:

If the Province is divested of its trust property by reason of S. 18(1) being in conflict with S. 107(1)(j) of the *Bankruptcy Act*, does [that] property devolve to the secured creditor [the Bank] or is it distributed to unsecured creditors pursuant to S. 107 of the *Bankruptcy Act*?

This question was not raised in the courts below, nor on the application for leave to appeal. It concerns parties who were not present on the appeal. For these reasons, I would decline to consider it.

Conclusion

For the reasons stated, I conclude that s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* does not apply in this case and the priority of the province's claim is governed by s. 107(1)(j) of the Act. I would decline to answer the alternative question posed by the appellant.

I would dismiss the appeal, with costs.

The following are the reasons delivered by

CORY J. (dissenting)—I have read with great interest the compelling reasons of my colleague Justice McLachlin. Unfortunately I cannot agree

confère pas le même droit de propriété qu'une fiducie de *common law*, auquel s'ajoute un privilège sur la totalité des biens du failli en application du par. 18(2).

^a La province invoque l'arrêt *Re Phoenix Paper Products Ltd.* (1983), 48 C.B.R. (N.S.) 113 (C.A. Ont.), dans lequel la Cour d'appel de l'Ontario a statué que le salaire dû pour des vacances confondu avec les autres biens d'un failli constituait un bien en fiducie au sens de l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite*. Comme la Cour d'appel l'a souligné en l'espèce, quand, dans l'arrêt *Re Phoenix Paper Products Ltd.*, la Cour d'appel de l'Ontario a examiné les deux courants de jurisprudence divergents qui lui ont été soumis, elle n'avait pas eu l'occasion de prendre connaissance de l'arrêt *Deloitte Haskins and Sells Ltd. c. Workers' Compensation Board* et de constater que ce dernier arrêt confirmait le courant de jurisprudence que la Cour d'appel de l'Ontario a alors rejeté.

L'appelante soulève une deuxième question à titre subsidiaire, savoir:

^e [TRADUCTION] Si la province est privée du bien en fiducie parce que le par. 18(1) et l'al. 107(1)(j) de la *Loi sur la faillite* se contredisent, [ce] bien échoit-il au créancier garanti [la Banque] ou est-il attribué aux créanciers non garantis conformément à l'art. 107 de la *Loi sur la faillite*?

^g Cette question n'a été soulevée ni devant les tribunaux d'instance inférieure, ni lors de la demande d'autorisation de pourvoi. Elle vise des parties qui n'ont pas été mises en cause dans le présent pourvoi. Pour ces motifs, je refuse de l'examiner.

Conclusion

^h Pour ces motifs, je suis d'avis que l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* ne s'applique pas à l'espèce, mais que le rang de la créance de la province est régi par l'al. 107(1)(j) de la Loi. Je refuse de répondre à la question subsidiaire soulevée par l'appelante.

ⁱ Je suis d'avis de rejeter le pourvoi avec dépens.

Version française des motifs rendus par

^j LE JUGE CORY (dissident)—J'ai lu avec beaucoup d'intérêt les motifs convaincants de ma collègue le juge McLachlin. Malheureusement, je ne

that s. 47(a) of the *Bankruptcy Act*, R.S.C. 1970, c. B-3, does not apply in this case. If section 18 of the *British Columbia Social Service Tax Act*, R.S.B.C. 1979, c. 388, creates a valid trust, then s. 47(a) of the *Bankruptcy Act* must apply. In order to determine the effect of s. 18 it may be helpful to consider the *Social Service Tax Act* as a whole.

Scheme of the B.C. *Social Service Tax Act*

Registration under this Act is a condition precedent to carrying on a retail sales business in the Province of British Columbia. Subject to certain irrelevant and minor exceptions, the Act provides that no one may sell "tangible personal property" in the province at a retail sale without being registered with the "commissioner", the provincial official appointed to administer the Act. It is sufficient to note that the term "tangible personal property" is given a very broad definition. With the approval of the Minister, the Commissioner may cancel or suspend the certificate of anyone found guilty of an offence under the Act thus terminating the retail business. This is the ultimate form of control that the province exercises over those who collect the taxes assessed under the Act. In addition, the regulations passed pursuant to the Act provide for close scrutiny of the use of the registration certificates issued to vendors.

Pursuant to s. 5 of the Act, retail vendors are deemed to be agents of the Minister for the purposes of levying and collecting sales tax. Section 6 provides that these agents are deemed to be tax collectors for the purposes of the *Revenue Act*, R.S.B.C. 1979, c. 367, and are made subject to the provisions of ss. 22 to 28 of that Act. Sections 22 to 28 prescribe the penalties for tax collectors who fail to ender their accounts as required by the statute. Pursuant to s. 27, where a collector has received money belonging to the Crown in right of the Province and has failed to pay it to the province, the defaulting collector's property may be seized. As a *quid pro quo*, s. 8 of the *Social Service Tax Act* provides that vendors are to

puis accepter que l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite*, S.R.C. 1970, chap. B-3, ne s'applique pas à l'espèce. Si l'article 18 de la *Social Service Tax Act* de la Colombie-Britannique, R.S.B.C. 1979, chap. 388, crée une fiducie valide, alors l'al. 47a) de la *Loi sur la faillite* doit s'appliquer. Afin de déterminer l'effet de l'art. 18, il peut être utile d'examiner l'ensemble de la *Social Service Tax Act*.

^b Économie de la *Social Service Tax Act* de la Colombie-Britannique

L'enregistrement prévu à cette loi constitue une condition préalable à l'exploitation d'un commerce de détail dans la province de la Colombie-Britannique. Sous réserve de certaines exceptions mineures non pertinentes en l'espèce, la Loi prescrit que personne ne peut vendre au détail un [TRADUCTION] « bien matériel personnel » dans la province sans être enregistré auprès du « commissaire », le fonctionnaire provincial chargé d'appliquer la Loi. Il suffit de souligner que l'expression « bien matériel personnel » est définie de manière très générale. Avec l'autorisation du Ministre, le commissaire peut annuler ou suspendre le certificat de quiconque est déclaré coupable d'infraction à la Loi, mettant ainsi fin au commerce de détail. C'est là la forme ultime de contrôle que la province exerce sur ceux qui perçoivent les taxes fixées en vertu de la Loi. De plus, le règlement d'application de la Loi prescrit l'examen minutieux de l'usage des certificats d'enregistrement délivrés aux marchands.

Conformément à l'art. 5 de la Loi, les marchands au détail sont réputés être des mandataires du Ministre aux fins de l'imposition et de la perception de la taxe de vente. L'article 6 prévoit que ces mandataires sont réputés être des percepteurs d'impôt pour les fins de la *Revenue Act*, R.S.B.C. 1979, chap. 367, et qu'ils sont assujettis aux dispositions des art. 22 à 28 de cette loi. Les articles 22 à 28 prescrivent des peines pour les percepteurs d'impôt qui omettent de rendre compte comme l'exige la Loi. Conformément à l'art. 27, si un percepteur a reçu des sommes appartenant à Sa Majesté du chef de la province et qu'il ne les a pas versées à la province, il est passible de saisie de ses biens. En contrepartie, l'art. 8 de la *Social Service*

receive remuneration for the service they provide to the government by collecting the tax.

Under ss. 9 and 10 of the Act every vendor is required to make returns and keep tax records in the form prescribed by the regulations and must keep a record of all purchases and sales. Division 5 of the *Social Services Tax Act Regulations*, B.C. Reg. 84/58, makes detailed provision for these returns and records. The regulations make clear that there is to be continuous supervision of sales tax collection. Separate monthly returns must be made for each place of business and the returns must be made no later than fifteen days after the last day of each monthly period. The regulations provide in detail for the means of calculating upon each return the commission for each vendor on the collection of sales tax.

The requirements concerning the keeping of records and accounts emphasize the trust nature of the arrangement. They provide that books of account must contain distinct records of all (1) sales, (2) purchases, (3) non-taxable sales, (4) taxable sales, (5) amounts of tax collected and (6) disposal of tax including commission taken. The records further stress that "all entries concerning the tax and such books of account, records and documents shall be kept separate and distinguishable from other entries made therein." (Emphasis added.) As well the tax must be shown as a separate item on all receipts given to purchasers. Section 27 of the Act provides wide powers for the inspection of these records.

It is against this background that s. 18 of the *Social Service Tax Act* must be considered. That section provides:

18. (1) Where a person collects an amount of tax under this Act

(a) he shall be deemed to hold it in trust for Her Majesty in right of the Province for payment over of that amount to Her Majesty in the manner and at the time required under this Act and regulations, and

Tax Act prévoit que les marchands doivent être rémunérés pour les services qu'ils rendent au gouvernement en percevant la taxe.

a Selon les art. 9 et 10 de la Loi, tout marchand est tenu de produire des déclarations et de tenir une comptabilité fiscale de la manière prescrite par le règlement et de consigner tous les achats et toutes les ventes effectués. La section 5 des *Social Services Tax Act Regulations*, B.C. Reg. 84/58, comporte des dispositions détaillées sur ces déclarations et cette comptabilité. Le règlement indique clairement qu'il doit y avoir une surveillance continue de la perception de la taxe de vente. Il faut préparer une déclaration mensuelle distincte pour chaque commerce et la produire dans les quinze jours qui suivent la fin du mois auquel elle se rapporte. Le règlement prescrit en détail la façon de calculer, dans chaque déclaration, la commission attribuée à chaque marchand pour la perception de la taxe de vente.

e Les exigences relatives à la tenue de livres et de relevés de compte soulignent la nature fiduciaire de cet arrangement. On exige notamment que les livres comptables comportent des comptes distincts pour (1) les ventes, (2) les achats, (3) les ventes non taxables, (4) les ventes taxables, (5) les montants de taxe perçus et (6) l'emploi de la taxe y compris la commission retenue. Le règlement insiste également pour que [TRADUCTION] «toutes les écritures relatives à la taxe dans ces livres comptables, déclarations et pièces ... [soient] séparées et distinctes des autres inscriptions qui y sont faites.» (Je souligne.) De même le montant de la taxe doit figurer séparément sur tous les récépissés remis aux acheteurs. L'article 27 de la Loi confère des pouvoirs étendus de vérification de ces livres.

i C'est dans ce contexte qu'il faut interpréter l'art. 18 de la *Social Service Tax Act*, dont voici le texte:

[TRADUCTION] 18. (1) Lorsqu'une personne perçoit une taxe en application de la présente loi

a) elle est réputée détenir cette taxe en fiducie pour le compte de Sa Majesté du chef de la province en vue de son paiement à Sa Majesté de la manière et au moment prescrits par la présente loi ou par son règlement d'application, et