

A-415-16  
2018 FCA 54

A-415-16  
2018 CAF 54

**ONEnergy Inc. (Appellant)**

**ONEnergy Inc. (appelante)**

v.

c.

**Her Majesty the Queen (Respondent)**

**Sa Majesté la Reine (intimée)**

**INDEXED AS: ONENERGY v. CANADA**

**RÉPERTORIÉ : ONENERGY C. CANADA**

Federal Court of Appeal, Webb, Near and Gleason JJ.A.—Toronto, October 16, 2017; Ottawa, March 19, 2018.

Cour d'appel fédérale, juges Webb, Near et Gleason, J.C.A.—Toronto, 16 octobre 2017; Ottawa, 19 mars 2018.

*Customs and Excise — Excise Tax Act — Appeal from Tax Court of Canada decision finding appellant not deemed to have incurred litigation costs in course of commercial activity pursuant to Excise Tax Act, s. 141.1(3)(a) — Appellant, formerly Look Communications Inc. (Look), telecommunications business — Look announcing wind up of operations, selling licence spectrum, broadcast licence — Look's share option plan, share appreciation rights plan (SAR plan) cancelled — Payments for cancellation of options, SARs, bonuses made to former executives — Shareholders opposed to those payments, commencing action against former executives to recover amount — Issue herein related to GST or HST paid by Look in relation to legal services provided with respect to lawsuit — Tax Court finding that litigation against former executives not part of commercial activities of Look, connection between litigation and winding down of corporation not sufficient to allow Look to claim input tax credits for GST or HST paid in relation to legal services — Whether Tax Court erring in its determination — Tax Court making palpable, overriding error in finding that amounts paid for legal services "personal", no connection between litigation, source of funds used to pay former executives — Litigation characterized as claim for overpaid remuneration — Remuneration paid for services rendered as part of commercial activities of Look or termination thereof — Legal expenses related to employment matters not personal expenses — Amounts paid to former executives inextricably linked to sale of spectrum, licence — Generally, input tax credits allowed for GST or HST paid in relation to acquisition of property or services during course of commercial activities — However, Look ceasing to make taxable supplies before legal expenses incurred — Conflict between Act, ss. 141.01(2), 141.1(3) — S. 141.01(2) providing that property or service deemed acquired in course of commercial activities to extent acquired for purpose of making taxable supplies for consideration — Registrant not losing entitlement to claim input tax credit solely because taxable supplies not made at time*

*Douanes et Accise — Loi sur la taxe d'accise — Appel interjeté à l'encontre d'une décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt, qui a conclu que l'appelante n'était pas réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d'une activité commerciale aux termes de l'art. 141.1(3)a de la Loi sur la taxe d'accise — L'appelante, auparavant Look Communications Inc. (Look), était une entreprise de télécommunications — Look a annoncé que l'entreprise serait liquidée et a vendu son spectre autorisé et sa licence de radiodiffusion — Le régime d'options d'achat d'actions et le régime de participation à l'accroissement de la valeur des actions (le régime PAVA) de Look a été annulé — Les paiements pour l'annulation des options, des droits PAVA et des primes ont été versés aux anciens cadres — Les actionnaires se sont opposés à ces paiements et ont intenté une action contre les anciens cadres afin de recouvrer l'argent — La question à trancher en l'espèce portait sur la TPS ou la TVH payée par Look relativement aux services juridiques fournis en ce qui concerne les poursuites engagées — La Cour de l'impôt a conclu que la poursuite engagée contre les anciens cadres ne faisait pas partie des activités commerciales de Look, et que le lien entre le litige et la liquidation de la société n'était pas suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS ou la TVH payée relativement aux services juridiques — Il s'agissait de savoir si la décision de la Cour de l'impôt était erronée — La Cour de l'impôt a commis une erreur manifeste et dominante en concluant que les sommes payées pour les services juridiques étaient de nature « personnelle » et qu'il n'y avait aucun lien entre le litige et la provenance des fonds utilisés pour payer les anciens cadres — Le litige a été qualifié de demande pour une rémunération versée en trop — La rémunération a été payée pour des services rendus dans le cadre d'activités commerciales de Look ou de la cessation de ces activités — Les dépenses juridiques liées à des questions relatives à l'emploi ne sont pas des dépenses personnelles — Les montants payés aux anciens cadres étaient*

*of acquisition — S. 141.1(3) specific provision only applying in certain situations, overriding s. 141.01(2) — Look pursuing former executives for amounts that would have been paid for services rendered while carrying on or terminating commercial activity — Connection between termination of Look's commercial activity, legal services acquired in relation to litigation against former executives sufficient to permit Look to claim input tax credits — Appellant deemed to have incurred litigation costs in course of commercial activity pursuant to s. 141.1(3)(a) — Appeal allowed.*

This was an appeal from a Tax Court of Canada decision finding that the appellant was not deemed to have incurred litigation costs in the course of a commercial activity pursuant to subparagraph 141.1(3)(a) of the *Excise Tax Act* (Act).

The appellant had been carrying on business under the name Look Communications Inc. (Look), a telecommunications business. Look announced that it would wind up its operations and subsequently sold its contiguous licence spectrum and its broadcast licence. Look had a share option plan and a share appreciation rights plan (SAR plan) that could be awarded to directors, employees and consultants. The board of Look cancelled all options and SARs. The payments for the cancellation of the options and SARs and the bonuses were made to the former executives before they were publicly disclosed. The shareholders of Look opposed what they identified as excess payments and subsequently commenced an action against the former executives to recover this amount. The issue in this appeal related to the GST or HST paid by Look in relation to the legal services provided with respect to the lawsuit commenced against the former executives. The Tax Court found that there was a difference between winding down a business and winding down a corporation. While the spectrum sale was part of the commercial activities of Look, the litigation against the former executives was not. It also found that any connection between the litigation and the winding down of the corporation would

*inextricablement liés à la vente du spectre et de la licence — Les crédits de taxe sur les intrants sont généralement accordés pour la TPS ou la TVH payée relativement à l'acquisition de biens ou de services dans le cadre d'activités commerciales — Cependant, Look avait cessé d'effectuer des fournitures taxables avant que les dépenses juridiques n'aient été engagées — Il existait un conflit entre les art. 141.01(2) et 141.1(3) de la Loi — L'art. 141.01(2) prévoit qu'un bien ou un service est réputé avoir été acquis dans le cadre d'activités commerciales dans la mesure où il est acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie — L'inscrit ne perd pas le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants uniquement parce qu'il n'a pas effectué de fournitures taxables au moment de l'acquisition — L'art. 141.1(3) est la disposition plus particulière qui ne s'applique que dans certaines situations et l'emporte sur l'art. 141.01(2) — Look poursuivait les anciens cadres pour des montants qui auraient été payés pour des services rendus au moment où elle exerçait des activités commerciales ou pendant qu'elle mettait fin à ces activités — Le lien entre la cessation des activités commerciales de Look et les services juridiques acquis relativement à l'action intentée contre les anciens cadres était suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants — L'appelante était réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d'une activité commerciale aux termes de l'art. 141.1(3)a — Appel accueilli.*

Il s'agissait d'un appel interjeté à l'encontre d'une décision rendue par la Cour canadienne de l'impôt, qui a conclu que l'appelante n'était pas réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d'une activité commerciale aux termes de l'alinéa 141.1(3)a de la *Loi sur la taxe d'accise* (la Loi).

L'appelante avait exercé ses activités sous la raison sociale Look Communications Inc. (Look), une entreprise de télécommunications. Look a annoncé que l'entreprise serait liquidée et a subséquemment vendu son spectre contigu autorisé et sa licence de radiodiffusion. Look avait un régime d'options d'achat d'actions et un régime de participation à l'accroissement de la valeur des actions (le régime PAVA) qui pouvaient être accordés aux administrateurs, aux employés et aux consultants. Le conseil d'administration de Look a annulé toutes les options et tous les droits PAVA. Les paiements pour l'annulation des options d'achat d'actions et des droits PAVA et les primes ont été versés aux anciens cadres avant d'être rendus publics. Les actionnaires de Look se sont opposés à ce qu'ils ont désigné comme étant des paiements excédentaires et ont ensuite intenté une action contre les anciens cadres afin de recouvrer l'argent. La question à trancher en l'espèce portait sur la TPS ou la TVH payée par Look relativement aux services juridiques fournis en ce qui concerne les poursuites engagées contre les anciens cadres. La Cour de l'impôt a conclu qu'il y avait une différence entre la liquidation d'une entreprise et la liquidation d'une société. La vente du spectre faisait partie des activités

not be sufficient to allow Look to claim input tax credits for the GST or HST paid in relation to the legal services. As a result, the Tax Court answered “no” to the question posed under section 58 of the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, i.e. whether the appellant was deemed to have incurred litigation costs in the course of a commercial activity pursuant to subparagraph 141.1(3)(a) of the Act.

At issue was whether the Tax Court erred in its determination.

*Held*, the appeal should be allowed.

The Tax Court made a palpable and overriding error in finding that the amounts paid for legal services were “personal” and that there was no connection between the litigation and the source of the funds used to pay the former executives. To determine whether the legal expenses were personal for the purposes of the Act, it was necessary to examine the basis for the litigation and what Look was seeking to recover. The litigation was to be characterized as a claim for overpaid remuneration. The remuneration would have been paid for services rendered as part of the commercial activities of Look or the termination of those activities. Legal expenses related to employment matters are not personal expenses. There was a direct connection between the litigation and the source of the funds used to pay the former executives. The amounts paid to the former executives were inextricably linked to the sale of the spectrum and licence. Generally, input tax credits are allowed for GST or HST paid in relation to the acquisition of property or services by a person to the extent that such property or services were acquired for consumption or use in the course of commercial activities of that person. In *General Motors of Canada Ltd. v. Canada*, fees paid to investment managers who were managing funds held in the pension plans established by General Motors were found to be for services that “are part of its inputs toward its employee compensation program, which is a necessary adjunct of its infrastructure to making taxable sales”. Similarly, in this case, the legal services related to the litigation were also linked to the employee compensation program of Look, albeit with a different motivation. General Motors was making taxable supplies at the time that the expenditures in question were incurred. However, Look had ceased making taxable supplies before the legal expenses were incurred. In this situation, there was a conflict between subsections 141.01(2) and 141.1(3) of the Act as it may be difficult to argue that any expense incurred after a registrant has ceased making taxable supplies is made for the purpose of making taxable supplies even though the expenditure is made in connection with the termination of the commercial activity. This conflict could be resolved as

commerciales de Look, mais la poursuite engagée contre les anciens cadres n’en faisait pas partie. Elle a également conclu que tout lien entre le litige et la liquidation de la société ne serait pas suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS ou la TVH payée relativement aux services juridiques. Par conséquent, la Cour de l’impôt a répondu par la négative à la question soulevée en vertu de l’article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l’impôt (Procédure générale)*, à savoir si l’appelante était réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d’une activité commerciale aux termes de l’alinéa 141.1(3)a) de la Loi.

Il s’agissait de savoir si la décision de la Cour de l’impôt était erronée.

*Arrêt* : l’appel doit être accueilli.

La Cour de l’impôt a commis une erreur manifeste et dominante en concluant que les sommes payées pour les services juridiques étaient de nature « personnelle » et qu’il n’y avait aucun lien entre le litige et la provenance des fonds utilisés pour payer les anciens cadres. Afin d’établir si les frais juridiques étaient des dépenses personnelles pour l’application de la Loi, il était nécessaire d’examiner le fondement du litige et ce que Look cherchait à recouvrer. Le litige devait être qualifié de demande pour une rémunération versée en trop. La rémunération aurait été payée pour des services rendus dans le cadre d’activités commerciales de Look ou de la cessation de ces activités. Les dépenses juridiques liées à des questions relatives à l’emploi ne sont pas des dépenses personnelles. Il existait un lien direct entre le litige et la provenance des fonds utilisés pour payer les anciens cadres. Les montants payés aux anciens cadres étaient inextricablement liés à la vente du spectre et de la licence. Les crédits de taxe sur les intrants sont généralement accordés pour la TPS ou la TVH payée relativement à l’acquisition de biens ou de services par une personne dans la mesure où les biens ou les services ont été acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales de cette personne. Dans l’arrêt *General Motors du Canada Ltée c. Canada*, les frais payés à des gestionnaires de placement qui géraient les fonds détenus dans les régimes de retraite établis par General Motors ont été considérés comme étant des services qui « font partie de sa contribution au programme de rémunération des employés, ce qui est un complément nécessaire de son infrastructure lorsqu’il s’agit de conclure des ventes taxables ». De la même manière, en l’espèce, les services juridiques liés au litige étaient également liés au programme de rémunération des employés de Look, bien que ce fût pour un motif différent. General Motors effectuait des fournitures taxables au moment où les dépenses en cause ont été engagées. Cependant, Look avait cessé d’effectuer des fournitures taxables avant que les dépenses juridiques n’aient été engagées. Dans une telle situation, il existait un conflit entre les paragraphes 141.01(2) et 141.1(3) de la Loi dans la mesure où il peut être difficile de soutenir que

follows. In general, subsection 141.01(2) would provide that a property or service will be deemed to be acquired in the course of commercial activities to the extent that it is acquired for the purpose of making taxable supplies for consideration. However, if the registrant is acquiring a property or a service in connection with a commercial activity, that person will not lose the entitlement to claim an input tax credit solely because taxable supplies are not made at the time of acquisition. Because subsection 141.1(3) is the more specific provision that only applies in certain situations, it will override subsection 141.01(2). Even though Look had ceased making taxable supplies, it was pursuing the former executives for amounts that would have been paid for services rendered while Look was carrying on a commercial activity or while Look was terminating its commercial activity. In both situations (litigation to establish and collect the accounts receivable and litigation to establish the appropriate amount payable for remuneration and collect any overpaid remuneration) the underlying activity which gave rise to the litigation was completed before the registrant stopped making taxable supplies. However, the dispute relating to the amount payable (either to or by the registrant) commences after the registrant has ceased making taxable supplies. Since the necessary connection would be there for legal services to collect amounts owing to the registrant, it should also be there for legal services for amounts payable by the registrant. There would be a connection between the litigation to establish that there was an amount of overpaid compensation and the termination of the commercial activity of the registrant because that compensation would be related to services rendered while the registrant was making taxable supplies. Therefore, there was a connection between the termination of Look's commercial activity and the legal services acquired in relation to the litigation against the former executives that would have been sufficient to permit Look to claim the input tax credits for the GST or HST paid in relation to those legal services. The appellant was deemed to have incurred litigation costs in the course of a commercial activity pursuant to subparagraph 141.1(3)(a) of the Act.

toute dépense engagée après qu'un inscrit a cessé d'effectuer des fournitures taxables est faite dans le but d'effectuer des fournitures taxables même si la dépense a été faite à l'occasion de la cessation de l'activité commerciale. Ce conflit pouvait être réglé de la manière suivante. En général, le paragraphe 141.01(2) de la Loi prévoirait qu'un bien ou un service serait réputé avoir été acquis dans le cadre d'activités commerciales dans la mesure où il est acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Toutefois, si l'inscrit acquiert un bien ou un service à l'occasion d'activités commerciales, cette personne ne perdra pas le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants uniquement parce qu'elle n'a pas effectué de fournitures taxables au moment où ce bien ou ce service est acquis. Étant donné que le paragraphe 141.1(3) de la Loi est la disposition plus particulière qui ne s'applique que dans certaines situations, elle l'emportera sur le paragraphe 141.01(2) de la Loi. Même si Look avait cessé d'effectuer des fournitures taxables, elle poursuivait les anciens cadres pour des montants qui auraient été payés pour des services rendus au moment où Look exerçait des activités commerciales ou pendant que Look mettait fin à ses activités commerciales. Dans les deux cas (l'action en justice visant à établir et à recouvrer les créances et celle visant à établir le montant approprié de la rémunération et à recouvrer les rémunérations versées en trop), l'activité sous-jacente qui a donné lieu au litige a été terminée avant que l'inscrit cesse d'effectuer des fournitures taxables. Toutefois, le différend concernant le montant payable (que ce soit à l'inscrit ou par l'inscrit) a commencé après que l'inscrit a cessé d'effectuer des fournitures taxables. Étant donné qu'il y aurait un lien nécessaire pour que les services juridiques recouvrent les sommes dues à l'inscrit, le lien devrait aussi exister pour les services juridiques à l'égard de montants payables par l'inscrit. Il y aurait un lien entre le litige visant à établir l'existence d'une rémunération versée en trop et la cessation des activités commerciales de l'inscrit, parce que la rémunération serait liée aux services rendus pendant que l'inscrit effectuait des fournitures taxables. Par conséquent, il existait un lien entre la cessation des activités commerciales de Look et les services juridiques acquis relativement à l'action intentée contre les anciens cadres qui serait suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS ou la TVH payée à l'égard de ces services juridiques. L'appelante était réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d'une activité commerciale aux termes de l'alinéa 141.1(3)a) de la Loi.

## STATUTES AND REGULATIONS CITED

*Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15, ss. 141.01(2), 141.1(3), 169(1).  
*Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688a, s. 58.

## LOIS ET RÈGLEMENTS CITÉS

*Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15, art. 141.01(2), 141.1(3), 169(1).  
*Règles de la Cour canadienne de l'impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a, art. 58.

## CASES CITED

## APPLIED:

*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235; *Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601; *General Motors of Canada Ltd. v. Canada*, 2009 FCA 114, [2010] 2 F.C.R. 344.

## REFERRED TO:

398722 *Alberta Ltd. v. Canada*, [2000] G.T.C. 4091, 257 N.R. 71 (F.C.A.); *National Bank Life Insurance v. Canada*, 2006 FCA 161, 381 N.R. 117.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision (2016 TCC 230) decision finding that the appellant was not deemed to have incurred litigation costs in the course of a commercial activity pursuant to subparagraph 141.1(3)(a) of the *Excise Tax Act*. Appeal allowed.

## APPEARANCES

*Justin Kutyan and Adam Gotfried* for appellant.  
*Michael Ezri and Kelly Smith Wayland* for respondent.

## SOLICITORS OF RECORD

*KPMG Law LLP*, Toronto, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada* for respondent.

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

[1] WEBB J.A.: This is an appeal from a determination made by Justice C. Miller of the Tax Court of Canada (2016 TCC 230) under section 58 of the *Tax Court of Canada Rules (General Procedure)*, SOR/90-688a, of the following question:

Whether, on the facts agreed to by the Parties and any other facts found by the Court, the Appellant is deemed to have incurred litigation costs in the course of a commercial activity pursuant to subparagraph 141.1(3)(a) of the *Excise Tax Act* (the “Act”).

## JURISPRUDENCE CITÉE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES :

*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235; *Hypothèques Trustco Canada. c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601; *General Motors du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CAF 114, [2010] 2 R.C.F. 344.

## DÉCISIONS CITÉES :

398722 *Alberta Ltd. c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 644 (QL) (C.A.); *Assurance-vie Banque National c. Canada*, 2006 CAF 161.

APPEL interjeté à l’encontre d’une décision rendue par la Cour canadienne de l’impôt (2016 CCI 230), qui a conclu que l’appelante n’était pas réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d’une activité commerciale aux termes de l’alinéa 141.1(3)a) de la *Loi sur la taxe d’accise*. Appel accueilli.

## ONT COMPARU :

*Justin Kutyan et Adam Gotfried* pour l’appelante.  
*Michael Ezri et Kelly Smith Wayland* pour l’intimée.

## AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER

*KPMG Law LLP*, Toronto, pour l’appelante.  
*La sous-procureure générale du Canada*, pour l’intimée.

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

[1] LE JUGE WEBB, J.C.A. : La Cour est saisie d’un appel interjeté à l’encontre d’une décision rendue par le juge Miller, de la Cour canadienne de l’impôt (2016 CCI 230), en vertu de l’article 58 des *Règles de la Cour canadienne de l’impôt (procédure générale)*, DORS/90-688a, au sujet de la question suivante :

Selon les faits convenus par les parties et tout autre fait constaté par la Cour, l’appelante est-elle réputée avoir engagé des frais juridiques dans le cadre d’une activité commerciale aux termes de l’alinéa 141.1(3)a) de la *Loi sur la taxe d’accise* (la « Loi »)?

[2] The Tax Court Judge's answer to the question was no. For the reasons that follow I would allow the appeal and answer the question in the affirmative.

### I. Background

[3] The parties submitted an agreed statement of facts. No further evidence was presented at the Tax Court hearing.

[4] ONEnergy Inc. had been carrying on business under the name Look Communications Inc. (Look). Look carried on a telecommunications business in Ontario and Quebec. The telecommunications business was not successful and on December 1, 2008 Look announced that:

- (a) it would not be able to continue operating the telecommunications business;
- (b) the business would be wound up; and
- (c) it would be selling its assets under a court-approved plan of arrangement.

[5] On May 5, 2009 Look announced that it had reached an agreement to sell its band of 100 MHz of contiguous licence spectrum (Spectrum) and its CRTC broadcast licence (Licence) for gross proceeds of \$80 million, subject to court approval. The approval for the sale was received on May 14, 2009 and the sale of these assets closed on September 11, 2009.

[6] While Look was carrying on its telecommunications business it had a share option plan and a share appreciation rights plan (SAR plan). The SAR plan provided that certain share appreciation rights (SARs) could be awarded by the board of Look to directors, employees and consultants. When the SARs were exercised Look would make a payment to the rights holder in an amount equal to the difference between the fair market value of the shares of Look when the rights were exercised and when the rights were awarded.

[2] La réponse du juge de la Cour canadienne de l'impôt à la question était négative. Pour les motifs qui suivent, j'accueillerais l'appel et je répondrais à la question par l'affirmative.

### I. Faits

[3] Les parties ont présenté un exposé conjoint des faits. Aucune preuve supplémentaire n'a été présentée à l'audience de la Cour canadienne de l'impôt.

[4] ONEnergy Inc. avait exercé ses activités sous la raison sociale Look Communications Inc. (Look). Look a exploité une entreprise de télécommunications en Ontario et au Québec. L'entreprise de télécommunications n'était pas rentable et, le 1<sup>er</sup> décembre 2008, Look a annoncé ce qui suit :

- a) elle ne serait plus en mesure de continuer à exploiter l'entreprise de télécommunications;
- b) l'entreprise serait liquidée;
- c) elle vendrait ses actifs dans le cadre d'un plan d'arrangement approuvé par la Cour.

[5] Le 5 mai 2009, Look a annoncé qu'elle avait conclu une entente concernant la vente de son spectre contigu autorisé dans la bande de 100 MHz (le « spectre ») et de sa licence de radiodiffusion du CRTC (la « licence ») pour un produit brut de 80 millions de dollars, sous réserve de l'approbation de la cour. L'approbation de la vente a été reçue le 14 mai 2009 et la vente de ces actifs a été conclue le 11 septembre 2009.

[6] Lorsque Look exploitait son entreprise de télécommunication, elle avait un régime d'options d'achat d'actions et un régime de participation à l'accroissement de la valeur des actions (le régime PAVA). Le régime PAVA prévoyait que certains droits de participation à l'accroissement de la valeur des actions (les droits PAVA) pouvaient être accordés par le conseil d'administration de Look aux administrateurs, aux employés et aux consultants. Quand les droits PAVA étaient exercés, Look faisait un paiement au titulaire des droits d'un montant égal à la différence entre la juste valeur marchande des actions

[7] By 2009 certain directors, executives, shareholders and employees (and in certain cases their personal holding companies) (the Former Executives) held significant options and SARs. Between the time that the sale of the Spectrum and Licence was announced by Look and the closing of the transaction, the board of Look cancelled all options and SARs and used a valuation of \$0.40 per share. The highest share price for the shares of Look noted in the agreed statement of facts in 2009 was the price of \$0.23 per share on May 14, 2009. The board also decided to unconditionally set aside \$11 million for a severance retention and bonus pool effective May 31, 2009.

[8] The net proceeds from the Spectrum and Licence sale were \$64 million. The sale of the Spectrum and Licence effectively terminated the telecommunications business of Look. The payments for the cancellation of the options and SARs and the bonuses were made to the Former Executives. Although the date of these payments is not included in the agreed statement of facts, it would appear that these payments were made before they were publicly disclosed in a Management Information Circular issued on January 19, 2010. The shareholders of Look opposed what they identified as \$14 700 000 of excess payments to the Former Executives and subsequently commenced an action against the Former Executives in the Ontario Superior Court of Justice to recover this amount.

[9] The issue in this appeal relates to the GST or HST paid by Look in relation to the legal services provided with respect to the lawsuit that Look commenced against the Former Executives.

de Look au moment de l'exercice des droits et la juste valeur marchande de ces actions au moment de l'octroi de ces droits.

[7] En 2009, certains administrateurs, cadres de direction, actionnaires et employés (et, dans certains cas, leurs sociétés personnelles de portefeuille) (les anciens cadres) étaient titulaires d'un grand nombre d'options d'achat d'actions et de droits de participation à l'accroissement de la valeur des actions. Entre le moment de l'annonce par Look de la vente du spectre et de la licence et celui de la conclusion de l'opération, le conseil d'administration de Look a annulé toutes les options d'achat d'actions et tous les droits de participation à l'accroissement de la valeur des actions et a utilisé une évaluation de 0,40 \$ l'action. Le prix le plus élevé des actions de Look mentionné dans l'exposé conjoint des faits en 2009 était de 0,23 \$ l'action le 14 mai 2009. Le conseil d'administration a également décidé de mettre de côté sans condition 11 millions de dollars pour des primes de maintien en poste à compter du 31 mai 2009.

[8] Le produit net de la vente du spectre et de la licence était de 64 millions de dollars. La vente du spectre et de la licence a en fait mis un terme à l'entreprise de télécommunications de Look. Les paiements pour l'annulation des options d'achat d'actions et des droits PAVA et les primes ont été versés aux anciens cadres. L'exposé conjoint des faits ne comprend pas la date de ces paiements, mais il semblerait que ces paiements aient été faits avant d'être rendus publics dans une circulaire d'information de la direction publiée le 19 janvier 2010. Les actionnaires de Look se sont opposés à ce qu'ils ont désigné comme étant des paiements excédentaires de 14,7 millions de dollars faits en faveur des anciens cadres et ont ensuite intenté contre ces derniers une action devant la Cour supérieure de justice de l'Ontario afin de recouvrer l'argent.

[9] La question à trancher en l'espèce porte sur la TPS ou la TVH payée par Look relativement aux services juridiques fournis en ce qui concerne les poursuites que Look a engagées contre les anciens cadres.

## II. Decision of the Tax Court

[10] The Tax Court Judge found that in applying a textual, contextual and purposive analysis to subsection 141.1(3) of the *Excise Tax Act*, R.S.C., 1985, c. E-15 (the Act), there was a difference between winding down a business and winding down a corporation. While he found that the Spectrum sale was part of the commercial activities of Look, the litigation against the Former Executives was not. His conclusion is summarized in paragraph 35 of his reasons:

In summary, I distinguish between the termination of the business and the consequences flowing from such termination. I also distinguish between the wind up of the business and the wind down of the corporation. I emphasize it is the connection that is paramount, not the timing of the activity. And the connection must be one that on a textual, contextual and purposive interpretation recognizes the commercial expectation of a business supplying goods or services. In this case that means a connection between the litigation activity and the entering into, implementation of or enforcement of the Spectrum sale. There is simply no such connection.

[11] The Tax Court Judge also found that any connection between the litigation and the winding down of the corporation would not be sufficient to allow Look to claim input tax credits for the GST or HST paid in relation to the legal services provided in connection with the litigation against the Former Executives. As a result the Tax Court Judge stated that the answer to the question posed under section 58 was no.

## III. Standard of Review

[12] The standard of review for any question of law is correctness and for any finding of fact (or question of mixed fact and law without an extricable legal question) is palpable and overriding error (*Housen v. Nikolaisen*, 2002 SCC 33, [2002] 2 S.C.R. 235).

## II. Décision de la Cour canadienne de l'impôt

[10] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu que, selon une analyse textuelle, contextuelle et téléologique du paragraphe 141.1(3) de la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. (1985), ch. E-15 (la Loi), il y avait une différence entre la liquidation d'une entreprise et la liquidation d'une société. Il a conclu que la vente du spectre faisait partie des activités commerciales de Look, mais que la poursuite engagée contre les anciens cadres n'en faisait pas partie. Sa conclusion est résumée ainsi, au paragraphe 35 des motifs de sa décision :

En résumé, je fais une distinction entre la cessation de l'activité commerciale et les conséquences découlant de cette cessation. Je fais également une distinction entre la cessation de l'entreprise et la cessation de la société. Je souligne que c'est le lien qui est primordial, et non le moment de l'activité. Et le lien doit, selon une interprétation textuelle, contextuelle et téléologique, tenir compte de l'attente commerciale d'une entreprise fournissant des biens ou des services. En l'espèce, cela signifie un lien entre le litige et la signature, la mise en œuvre ou l'exécution de la vente du spectre. Un tel lien n'existe simplement pas.

[11] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a également conclu que tout lien entre le litige et la liquidation de la société ne serait pas suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS ou la TVH payée relativement aux services juridiques fournis en lien avec le litige engagé contre les anciens cadres. Par conséquent, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a répondu par la négative à la question soulevée en vertu de l'article 58 des Règles.

## III. Norme de contrôle

[12] La norme de contrôle applicable à toute question de droit est celle de la décision correcte et celle applicable à toute conclusion de fait (ou à une question mixte de fait et de droit en l'absence d'une question de droit isolable) est celle de l'erreur manifeste et dominante (*Housen c. Nikolaisen*, 2002 CSC 33, [2002] 2 R.C.S. 235).



IV. Analysis

[13] The question for determination focused on paragraph 141.1(3)(a) of the Act. Subsection 141.1(3) of the Act is as follows:

**141.1 ...****Acquisition, etc., of activities**

(3) For the purposes of this Part,

(a) to the extent that a person does anything (other than make a supply) in connection with the acquisition, establishment, disposition or termination of a commercial activity of the person, the person shall be deemed to have done that thing in the course of commercial activities of the person; and

(b) to the extent that a person does anything (other than make a supply) in connection with the acquisition, establishment, disposition or termination of an activity of the person that is not a commercial activity, the person shall be deemed to have done that thing otherwise than in the course of commercial activities.

[14] As noted by the Tax Court Judge, when interpreting a statutory provision the court is to apply a textual, contextual and purposive analysis (*Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada*, 2005 SCC 54, [2005] 2 S.C.R. 601, at paragraph 10). Paragraph 141.1(3)(a) of the Act is broadly worded and in addressing the words “in connection with” the Tax Court Judge stated [at paragraph 21]:

Keep in mind, I am still just looking at this from a textual perspective, which, on its face, given jurisprudence’s acceptance of a relatively broad view of the term, would appear to link, albeit tenuously, the legal services to the commercial activity of the Spectrum Sale, thus giving it the requisite commercial nature. But is it of that nature? I do not believe it is. In line with my thinking in *BJ Services* [*BJ Services Company Canada v. The Queen*, [2002] G.S.T.C. 124, 2003 G.T.C. 513], I conclude there is no commercial expectation that directors on winding up a corporation will abscond with funds and that the cost of such contingency is somehow worked into the cost of the supply. This is unlike the situation in *BJ Services* where I was satisfied the activity went to “the company’s ability to sustain a profitable business”. Not so here. The business of Look was effectively wound up before there was

IV. Analyse

[13] La question à trancher portait sur l’alinéa 141.1(3a) de la Loi. Le paragraphe 141.1(3) de la Loi est ainsi libellé :

**141.1 [...]****Acquisition d’activités**

(3) Pour l’application de la présente partie :

a) dans la mesure où elle accomplit un acte, sauf la réalisation d’une fourniture, à l’occasion de l’acquisition, de l’établissement, de l’aliénation ou de la cessation d’une de ses activités commerciales, une personne est réputée avoir accompli l’acte dans le cadre de ses activités commerciales;

b) dans la mesure où elle accomplit un acte, sauf la réalisation d’une fourniture, à l’occasion de l’acquisition, de l’établissement, de l’aliénation ou de la cessation d’une de ses activités non commerciales, une personne est réputée avoir accompli l’acte en dehors du cadre d’une activité commerciale.

[14] Comme l’a précisé le juge de la Cour canadienne de l’impôt, l’interprétation d’une disposition législative doit être fondée sur une analyse textuelle, contextuelle et téléologique (*Hypothèques Trustco Canada c. Canada*, 2005 CSC 54, [2005] 2 R.C.S. 601, au paragraphe 10). L’alinéa 141.1(3)a) de la Loi est libellé en termes généraux, et en se prononçant sur l’expression « à l’occasion de », le juge de la Cour canadienne de l’impôt a formulé les observations suivantes [au paragraphe 21] :

Il faut garder à l’esprit que je ne fais que regarder cela d’un point de vue textuel qui, à première vue, étant donné l’acceptation par la jurisprudence d’une définition relativement large de l’expression, semble établir un lien, quoique ténu, entre les services juridiques et l’activité commerciale qu’est la vente du spectre, ce qui confère aux services juridiques la nature commerciale requise. Mais sont-ils véritablement de cette nature? Je ne le crois pas. Suivant la même ligne de pensée que dans *BJ Services* [*BJ Services Company Canada c. La Reine*, [2002] G.S.T.C. 124, 2003 G.T.C. 513], je conclus qu’il n’y a aucune attente commerciale que les administrateurs, advenant une liquidation d’une société, fuient avec des fonds et que le coût d’une telle éventualité soit incorporé au coût de la fourniture. La situation est différente de celle de *BJ Services* *BJ Services*, où j’étais convaincu que

any activity necessitating the acquisition of legal services. What was not wound up was the corporation itself. This was not a matter of incurring legal fees to collect accounts receivables, which clearly are part of the termination of the business. This expense is as close to what I would consider a “personal expense” in a corporate context as I can imagine. The business is over. Going after greedy directors, who may have lined their own pockets, to redistribute monies recovered from them to shareholders has no connection to where those monies came from. It matters not that the directors concocted their plan when the possibility of significant proceeds from a sale became real. So what? The activity to recoup arose from the directors actually taking the funds once in Look’s accounts. I conclude that even on a textual approach there is no link between the Spectrum Sale and the legal activity to go after the directors. [Emphasis added.]

[15] I agree that paragraph 141.1(3)(a) of the Act is broadly worded. In my view, the Tax Court Judge made a palpable and overriding error in finding that the amounts paid for legal services were “personal” and that there was no connection between the litigation and the source of the funds used to pay the Former Executives.

[16] To determine whether the legal expenses were personal for the purposes of the Act, in my view, it is necessary to examine the basis for the litigation and what Look is seeking to recover.

[17] The disputed amounts were paid to the Former Executives for their cancelled options and SARs and as a bonus. The options and SARs would have been part of the compensation or remuneration payable to the Former Executives and the bonus would also be remuneration paid to these persons. Although the legal basis for the claim against the Former Executives may be a breach of fiduciary duty, the result of that breach (if established) would be an overpayment of remuneration. Therefore, in my view, the litigation should be characterized as a claim for overpaid remuneration.

l’activité portait sur « la capacité de la société à maintenir une entreprise rentable ». Ce n’est pas le cas ici. Les activités de Look étaient liquidées avant qu’il y ait des activités nécessitant l’acquisition de services juridiques. Ce qui n’a pas été liquidé, c’est la société elle-même. Il ne s’agissait pas d’engager des frais juridiques pour recouvrer des créances, ce qui ferait manifestement partie de la liquidation de l’entreprise. Je ne peux concevoir de dépense qui correspondrait davantage à ce que je considérerais comme une « dépense personnelle » dans le cas d’une société. L’entreprise avait cessé ses activités. Poursuivre les administrateurs avides, qui ont peut-être rempli leurs propres poches, pour redistribuer les fonds récupérés aux actionnaires n’a aucun lien avec l’origine de ces fonds. Il importe peu que les administrateurs aient conçu leur projet lorsqu’ils ont constaté que la vente pourrait générer un produit important. Et alors? L’activité de recouvrement découle du fait que les administrateurs ont effectivement pris les fonds une fois que ces fonds se sont trouvés dans les comptes de Look. Je conclus que même avec une approche textuelle, il n’y a aucun lien entre la vente du spectre et les procédures judiciaires visant à poursuivre les administrateurs. [Non souligné dans l’original.]

[15] J’admets que l’alinéa 141.1(3)a) de la Loi est libellé en termes généraux. À mon avis, le juge de la Cour canadienne de l’impôt a commis une erreur manifeste et dominante en concluant que les sommes payées pour les services juridiques étaient de nature « personnelle » et qu’il n’y avait aucun lien entre le litige et la provenance des fonds utilisés pour payer les anciens cadres.

[16] Afin d’établir si les frais juridiques étaient des dépenses personnelles pour l’application de la Loi, il est nécessaire, à mon avis, d’examiner le fondement du litige et ce que Look cherche à recouvrer.

[17] Les montants litigieux ont été payés aux anciens cadres en raison de l’annulation de leurs options d’achat d’actions et de leur régime de PAVA ainsi que de leur prime. Les options d’achat d’actions et le régime de PAVA auraient fait partie de l’indemnité ou de la rémunération payable aux anciens cadres, et la prime aurait également été une rémunération versée à ces personnes. Le fondement juridique de l’action intentée contre les anciens cadres pourrait constituer un manquement à l’obligation fiduciaire, mais le résultat de ce manquement (si son existence est établie) serait une rémunération versée en trop. J’estime donc que le litige devrait être qualifié de demande pour une rémunération versée en trop.

[18] The remuneration would have been paid for services rendered as part of the commercial activities of Look or the termination of those activities and, therefore, not personal. If a claim for overpaid remuneration is not connected to the business of the employer, then any claim by an employee against his or her employer for underpaid remuneration (for example a claim for wrongful dismissal) would not be connected to the business of the employer. It does not seem to me that this is the appropriate result and therefore legal expenses related to employment matters (including litigation related to allegedly overpaid remuneration) would not be personal expenses.

[19] The Tax Court Judge, as part of his finding that the legal expenses were personal, found that there was no connection between the litigation and the source of the funds. However, there was a direct connection between the litigation and the source of the funds used to pay the Former Executives. The legal services were acquired to challenge and recover remuneration that was paid to the Former Executives (who were employees (including directors)). The corporate resolutions, which resulted in the excess payments, were adopted between the time that the sale of the Spectrum and Licence was announced and the closing of the sale. Look had previously decided to wind-down its business and sell its assets under a court-approved arrangement.

[20] It seems logical for a company whose business was not successful and that was winding down its business and liquidating its assets that the only source for the payment of the amounts in excess of \$14 million to the Former Executives was the proceeds from the sale of the Spectrum and Licence. The amounts paid to the Former Executives were therefore inextricably linked to the sale of the Spectrum and Licence and there was a direct connection between the source of the funds (the proceeds from the sale of the Spectrum and Licence sale) and the litigation. The legal expenses incurred to attempt to recover any overpaid remuneration were not personal.

[18] La rémunération aurait été payée pour des services rendus dans le cadre d'activités commerciales de Look ou de la cessation de ces activités et n'est donc pas personnelle. Si une demande concernant une rémunération versée en trop n'est pas liée à l'entreprise de l'employeur, toute demande pour une rémunération insuffisante (par exemple, une demande portant sur un congédiement injustifié) d'un employé contre son employeur ne serait pas liée à l'entreprise de l'employeur. Je ne crois pas que cela soit le résultat approprié et, par conséquent, des dépenses juridiques liées à des questions relatives à l'emploi (y compris un litige lié à une rémunération qui aurait été versée en trop) ne seraient pas des dépenses personnelles.

[19] Pour en arriver à sa conclusion selon laquelle les dépenses juridiques étaient de nature personnelle, le juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu qu'il n'y avait aucun lien entre le litige et la provenance des fonds. Toutefois, il existait un lien direct entre le litige et la provenance des fonds utilisés pour payer les anciens cadres. Les services juridiques ont été acquis pour contester et recouvrer la rémunération qui a été payée aux anciens cadres (qui étaient des employés, y compris les administrateurs). Les résolutions de la société, qui ont entraîné des paiements excédentaires, ont été adoptées entre le moment où la vente du spectre et de la licence a été annoncée et celui où la vente a été conclue. Look avait antérieurement décidé de liquider son entreprise et de vendre ses actifs en vertu d'un arrangement approuvé par la Cour.

[20] Il semble logique, pour une société dont l'entreprise n'a pas eu de succès et qui liquidait son entreprise ainsi que ses actifs, que l'unique provenance du montant de plus de 14 millions de dollars versé aux anciens cadres était le produit de la vente du spectre et de la licence. Les montants payés aux anciens cadres étaient donc inextricablement liés à la vente du spectre et de la licence, et un lien direct existait entre la provenance des fonds (le produit de la vente du spectre et de la licence) et le litige. Les dépenses juridiques qui ont été engagées pour tenter de récupérer une quelconque rémunération versée en trop n'étaient pas personnelles.

[21] The general provision which permits a person to claim input tax credits is subsection 169(1) of the Act:

**General rule for credits**

**169 (1)** Subject to this Part, where a person acquires or imports property or a service or brings it into a participating province and, during a reporting period of the person during which the person is a registrant, tax in respect of the supply, importation or bringing in becomes payable by the person or is paid by the person without having become payable, the amount determined by the following formula is an input tax credit of the person in respect of the property or service for the period:

**A × B**

where

**A** is the tax in respect of the supply, importation or bringing in, as the case may be, that becomes payable by the person during the reporting period or that is paid by the person during the period without having become payable; and

**B** is

(a) where the tax is deemed under subsection 202(4) to have been paid in respect of the property on the last day of a taxation year of the person, the extent (expressed as a percentage of the total use of the property in the course of commercial activities and businesses of the person during that taxation year) to which the person used the property in the course of commercial activities of the person during that taxation year,

(b) where the property or service is acquired, imported or brought into the province, as the case may be, by the person for use in improving capital property of the person, the extent (expressed as a percentage) to which the person was using the capital property in the course of commercial activities of the person immediately after the capital property or a portion thereof was last acquired or imported by the person, and

(c) in any other case, the extent (expressed as a percentage) to which the person acquired or imported the property or service or brought it into the participating province, as the case may be, for

[21] Le paragraphe 169(1) de la Loi est la disposition générale qui permet à une personne de demander des crédits de taxe sur les intrants. Cette disposition est ainsi libellée :

**Règle générale**

**169 (1)** Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

**A × B**

où :

**A** représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

**B** :

a) dans le cas où la taxe est réputée, par le paragraphe 202(4), avoir été payée relativement au bien le dernier jour d'une année d'imposition de la personne, le pourcentage que représente l'utilisation que la personne faisait du bien dans le cadre de ses activités commerciales au cours de cette année par rapport à l'utilisation totale qu'elle en faisait alors dans le cadre de ses activités commerciales et de ses entreprises;

b) dans le cas où le bien ou le service est acquis, importé ou transféré dans la province, selon le cas, par la personne pour utilisation dans le cadre d'améliorations apportées à une de ses immobilisations, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne utilisait l'immobilisation dans le cadre de ses activités commerciales immédiatement après sa dernière acquisition ou importation de tout ou partie de l'immobilisation;

c) dans les autres cas, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture

consumption, use or supply in the course of commercial activities of the person.[Emphasis added.]

[22] Generally input tax credits are allowed for GST or HST paid in relation to the acquisition of property or services by a person to the extent that such property or services were acquired for consumption or use in the course of commercial activities of that person. In *General Motors of Canada Ltd. v. Canada*, 2009 FCA 114, [2010] 2 F.C.R. 344 (*General Motors*) the issue was whether General Motors of Canada Ltd. (GMCL) was entitled to input tax credits for the GST paid in relation to fees that it paid to investment managers who were managing funds held in the pension plans established by GMCL. One of the issues was whether the services were acquired for consumption or use in the course of the commercial activities of GMCL. The commercial activities of GMCL were the manufacture, assembly and sale of cars and trucks.

[23] In *General Motors* this Court held that there was a sufficient nexus or connection between the services provided by the investment managers and the commercial activities of GMCL. In making this connection, this Court noted that [at paragraph 44]:

The Tax Court Judge gave to the words “in the course of”, found in paragraph 169(1)(c), a wide meaning given by this Court in *Blanchard v. Canada* (1995), 9 C.C.P.B. 117 (F.C.A.) and in *Minister of National Revenue v. Yonge-Eglinton Building Limited*, [1974] 1 F.C. 637 (C.A.), at page 644, where the words “in connection with”, or “incidental to”, or “arising from” were suggested. She held that GMCL’s responsibilities to properly manage the pension plan assets were derived not only through the agreements but also through its duties as administrator under the OPBA and its duties to provide pension benefits to its employees (her paragraph 65). She noted that pension benefits, like salaries, are part of the compensation package which is an integral component to the commercial activities of the corporation. She fully explains these considerations at paragraphs 66–67. At paragraph 67 she stated:

dans le cadre de ses activités commerciales. [Non souligné dans l’original.]

[22] Les crédits de taxe sur les intrants sont généralement accordés pour la TPS ou la TVH payée relativement à l’acquisition de biens ou de services par une personne dans la mesure où les biens ou les services ont été acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales de cette personne. Dans l’arrêt *General Motors du Canada Ltée c. Canada*, 2009 CAF 114, [2010] 2 R.C.F. 344 (*General Motors*), la question à trancher était de savoir si General Motors du Canada Ltée. (GMCL) avait droit à des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS payée à l’égard des frais qu’elle avait payés à des gestionnaires de placement qui géraient les fonds détenus dans les régimes de retraite établis par GMCL. L’une des questions soulevées était de savoir si les services avaient été acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales de GMCL. Les activités commerciales de GMCL consistent en la fabrication, l’assemblage et la vente d’automobiles et de camions.

[23] Dans l’arrêt *General Motors*, la Cour a conclu qu’il existait un lien suffisant entre les services fournis par les gestionnaires de placement et les activités commerciales de GMCL. En établissant ce lien, la Cour a précisé [au paragraphe 44] que :

La juge de la Cour canadienne de l’impôt a attribué à l’expression « dans le cadre de », employée à l’alinéa 169(1)c), un sens large attribué par notre Cour dans l’arrêt *Blanchard c. Canada*, [1995] A.C.F. n° 1045 (C.A.) (QL) et dans l’arrêt *Le ministre du Revenu national c. Yonge-Eglinton Building Limited.*, [1974] 1 C.F. 637 (C.A.), à la page 645, où les mots « relativement à », « résultant de » ou « imputable à » ont été proposés comme synonymes. Elle a jugé que la responsabilité qui incombe à GMCL de gérer d’une façon appropriée les actifs du régime de pension découlait non seulement des conventions, mais aussi des obligations de GMCL en sa qualité d’administrateur en vertu de la LRRO et de son obligation de fournir des prestations de pension à ses employés (au par. 65). Elle précise que les prestations de pension, tout comme les salaires, sont des éléments d’un système de rémunération qui fait partie intégrante des activités commerciales de la personne morale. La juge explique pleinement ces facteurs aux paragraphes 66 et 67. Au paragraphe 67, elle a déclaré ce qui suit :

In addition to these contractual and statutory obligations, GMCL has agreed to provide, maintain and administer a compensation package, not only as one of the terms of employment extended to its employees, but as a vehicle for attracting and keeping the most qualified individuals within its organization. Without a profitable pension plan, GMCL's capacity to successfully compete in the market is substantially diminished. While the expenses associated with the administration of these pension assets may be viewed as being only indirectly related to the manufacture of vehicles, they are nonetheless an integral component to the overall success of GMCL's commercial activities in the market place. According to Mr. Marven's evidence, he likened the provision of a pension plan to other forms of employee compensation such as the provision of health care benefits. The only logical, common sense conclusion is that all of the functions of GMCL, in relation to these pension assets, are for the sole benefit of its employees, both the salaried and hourly employees and, consequently, they are an essential component to GMCL's business activities. Therefore, GMCL acquired the services of the Investment Managers for use in its commercial activities. As such, while GMCL does not directly utilize the services in making GST supplies in its operations, those services are part of its inputs toward its employee compensation program, which is a necessary adjunct of its infrastructure to making taxable sales. The expenses are not personal in nature. They are ancillary to the primary business activities of GMCL and meet the need of attracting and maintaining an adequate employee base to support its primary business operations. Therefore these expenses, although indirect expenses to GMCL's business, qualify as expenses paid for in the consumption or use in the course of the commercial activities of GMCL. Subsection 169(1) does not require that managing a pension plan be the sole commercial activity of a person, only that the supply be consumed or used "in the course of commercial activities". To divorce the services of the Investment Managers from the commercial activities of GMCL, in the manner that the Respondent would have me do, ignores not only the contractual and statutory obligations of GMCL but also the commercial realities of a competitive marketplace. [Emphasis added by this Court (in *General Motors*).]

[24] The amounts paid in *General Motors* were found to be for services that "are part of its inputs toward its

En plus de ces obligations contractuelles et légales, GMCL s'est engagée à établir, à maintenir et à administrer un système de rémunération non seulement en tant que condition d'emploi offerte à ses employés, mais aussi comme moyen destiné à attirer et à conserver les employés les plus compétents au sein de son organisation. En l'absence d'un régime de pension rentable, l'attrait concurrentiel de GMCL sur le marché serait beaucoup moins important. Les frais associés à l'administration de ces actifs de fonds de pension peuvent être considérés comme n'étant qu'indirectement liés à la fabrication de véhicules, mais ils font néanmoins partie intégrante du succès commercial général de GMCL. Dans son témoignage, M. Marven a établi un parallèle entre la mise en place d'un régime de pension et d'autres formes de rémunération des employés comme les prestations pour soins de santé. La seule conclusion logique sensée est que toutes les fonctions de GMCL, à l'égard des actifs de fonds de pension en cause, sont exercées au seul profit des employés, qu'il s'agisse des employés salariés ou des employés horaires, et ces fonctions constituent donc un élément essentiel des activités commerciales de GMCL. Par conséquent, GMCL a acquis les services des gestionnaires de placements pour utilisation dans ses activités commerciales. Cela étant, bien que GMCL n'utilise pas directement les services en question en effectuant des fournitures assujetties à la TPS dans le cadre de ses activités, ces services font partie de sa contribution au programme de rémunération des employés, ce qui est un complément nécessaire de son infrastructure lorsqu'il s'agit de conclure des ventes taxables. Les frais ne sont pas de nature personnelle. Ils viennent s'ajouter aux activités commerciales principales de GMCL et ils répondent au besoin d'attirer et de conserver le nombre d'employés nécessaire au bon déroulement de celles-ci. Par conséquent, ces frais, quoiqu'il s'agisse de frais indirects par rapport à l'entreprise de GMCL, sont admissibles à titre de frais payés pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales de GMCL. Le paragraphe 169(1) n'exige pas que la gestion d'un régime de pension soit la seule activité commerciale d'une personne, mais uniquement que la fourniture soit consommée ou utilisée « dans le cadre des activités commerciales ». Séparer les services des gestionnaires de placements et les activités commerciales de GMCL de la manière proposée par l'intimée équivaudrait à ne pas tenir compte des obligations contractuelles et légales de GMCL ainsi que de la réalité commerciale d'un marché compétitif. [Non souligné dans l'original.]

[24] Les montants payés dans l'arrêt *General Motors* ont été considérés comme étant des services qui « font

employee compensation program, which is a necessary adjunct of its infrastructure to making taxable sales”. Similarly in this case, the legal services related to the litigation were also linked to the employee compensation program of Look, albeit with a different motivation. GMCL was retaining investment fund managers to manage the investments presumably to enhance the pension plans, while Look was seeking to reduce the amounts payable to the Former Executives and recover any excess payments.

[25] As a result of the *General Motors* case, amounts that are paid to persons who are managing investments of pension plans that will be used to fund pensions for employees when they retire are paid for services that are acquired for consumption in the course of commercial activities and are not personal in nature.

[26] Neither the Tax Court nor this Court referred to subsection 141.01(2) of the Act in *General Motors*. Nor was there any reference to this subsection in the decision of this Court in *398722 Alberta Ltd. v. Canada*, [2000] G.T.C. 4091, 257 N.R. 71 (F.C.A.) which was cited in *General Motors* in relation to the question of the connection or nexus of the investment management services to the commercial activities of GMCL.

[27] Subsection 141.01(2) of the Act provides that:

**141.01 ...**

**Acquisition for purpose of making supplies**

(2) Where a person acquires or imports property or a service or brings it into a participating province for consumption or use in the course of an endeavour of the person, the person shall, for the purposes of this Part, be deemed to have acquired or imported the property or service or brought it into the province, as the case may be,

(a) for consumption or use in the course of commercial activities of the person, to the extent that the property or service is acquired, imported or brought into the province by the person for the purpose of making

partie de sa contribution au programme de rémunération des employés, ce qui est un complément nécessaire de son infrastructure lorsqu’il s’agit de conclure des ventes taxables ». De la même manière, en l’espèce, les services juridiques liés au litige étaient également liés au programme de rémunération des employés de Look, bien que ce fût pour un motif différent. GMCL retenait les services de gestionnaires de fonds de placement pour gérer les investissements vraisemblablement dans le but d’améliorer les régimes de retraite, alors que Look cherchait à réduire les montants payables aux anciens cadres et recouvrer tout paiement excédentaire.

[25] Par suite de l’arrêt *General Motors*, les montants payés aux gestionnaires de placements dans les régimes de retraite qui serviront de pensions de retraite destinées aux employés au moment où ils prennent leur retraite sont payés pour des services qui sont acquis pour consommation dans le cadre d’activités commerciales et ne sont pas de nature personnelle.

[26] Ni la Cour canadienne de l’impôt ni notre Cour n’ont renvoyé au paragraphe 141.01(2) de la Loi dans l’arrêt *General Motors*. La Cour n’a pas non plus renvoyé à cette disposition dans la décision qu’elle a rendue dans l’arrêt *398722 Alberta Ltd. c. Canada*, [2000] A.C.F. n° 644 (QL) (C.A.), qui a été citée dans l’arrêt *General Motors* relativement à la question du lien entre les services de gestion de placements et les activités commerciales de GMCL.

[27] Le paragraphe 141.01(2) de la Loi prévoit que :

**141.01 [...]**

**Acquisition afin d’effectuer une fourniture**

(2) La personne qui acquiert ou importe un bien ou un service, ou le transfère dans une province participante, pour consommation ou utilisation dans le cadre de son initiative est réputée, pour l’application de la présente partie, l’acquérir, l’importer ou le transférer dans la province, selon le cas, pour consommation ou utilisation :

a) dans le cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle l’acquiert, l’importe ou le transfère dans la province afin d’effectuer, pour une contrepartie, une fourniture taxable dans le cadre de l’initiative;

taxable supplies for consideration in the course of that endeavour; and

**(b)** for consumption or use otherwise than in the course of commercial activities of the person, to the extent that the property or service is acquired, imported or brought into the province by the person

**(i)** for the purpose of making supplies in the course of that endeavour that are not taxable supplies made for consideration, or

**(ii)** for a purpose other than the making of supplies in the course of that endeavour.

[28] Since this Court found in *General Motors* that the services of the investment managers were acquired for consumption or use in the commercial activities of GMCL and since GMCL was in the business of making taxable supplies of cars and trucks, it would logically follow that the services of the investment manager were acquired for the purpose of making these taxable supplies. Without employees, GMCL could not make taxable supplies. There was also no suggestion that GMCL was making any exempt supplies.

[29] GMCL was making taxable supplies at the time that the expenditures in question were incurred. However, in this case, Look had ceased making taxable supplies before the legal expenses were incurred. In this situation, arguably there is a conflict between subsection 141.01(2) of the Act and subsection 141.1(3) of the Act as it may be difficult to argue that any expense incurred after a registrant has ceased making taxable supplies is made for the purpose of making taxable supplies even though the expenditure is made in connection with the termination of the commercial activity.

[30] This conflict, in my view, can be resolved as follows. In general, subsection 141.01(2) of the Act would provide that a property or service will be deemed to be acquired in the course of commercial activities to the extent that it is acquired for the purpose of making taxable supplies for consideration. However, if the registrant is

**b)** hors du cadre de ses activités commerciales, dans la mesure où elle l'acquiert, l'importe ou le transfère dans la province :

**(i)** afin d'effectuer, dans le cadre de l'initiative, une fourniture autre qu'une fourniture taxable effectuée pour une contrepartie,

**(ii)** à une fin autre que celle d'effectuer une fourniture dans le cadre de l'initiative.

[28] Étant donné que cette Cour a conclu dans l'arrêt *General Motors* que les services des gestionnaires de placements ont été acquis pour consommation ou utilisation dans le cadre des activités commerciales de GMCL et étant donné que GMCL exploitait une entreprise qui effectuait des fournitures taxables d'automobiles et de camions, il s'ensuivrait logiquement que les services du gestionnaire de placement ont été acquis en vue d'effectuer ces fournitures taxables. Sans les employés, GMCL ne pouvait pas effectuer de fournitures taxables. De plus, personne n'a laissé entendre que GMCL effectuait une quelconque fourniture exonérée.

[29] GMCL effectuait des fournitures taxables au moment où les dépenses en cause ont été engagées. En l'espèce, cependant, Look avait cessé d'effectuer des fournitures taxables avant que les dépenses juridiques n'aient été engagées. Dans une telle situation, on peut soutenir qu'il existe un conflit entre le paragraphe 141.01(2) de la Loi et le paragraphe 141.1(3) de la Loi dans la mesure où il peut être difficile de soutenir que toute dépense engagée après qu'un inscrit a cessé d'effectuer des fournitures taxables est faite dans le but d'effectuer des fournitures taxables même si la dépense a été faite à l'occasion de la cessation de l'activité commerciale.

[30] À mon avis, ce conflit peut être réglé de la manière suivante. En général, le paragraphe 141.01(2) de la Loi prévoirait qu'un bien ou un service serait réputé avoir été acquis dans le cadre d'activités commerciales dans la mesure où il est acquis en vue d'effectuer des fournitures taxables pour une contrepartie. Toutefois, si



acquiring a property or a service in connection with the acquisition, establishment, disposition or termination of a commercial activity, that person will not lose the entitlement to claim an input tax credit solely because that person is not making any taxable supplies at the time that such property or service is acquired. Because subsection 141.1(3) of the Act is the more specific provision that only applies in certain situations, it will override subsection 141.01(2) of the Act (*National Bank Life Insurance v. Canada*, 2006 FCA 161, 381 N.R. 117, at paragraphs 9 and 10).

[31] The Tax Court Judge noted in particular that legal services acquired to collect accounts receivable, after a registrant has stopped making taxable supplies, would qualify as services acquired as part of the termination of the commercial activity of the registrant and hence would be deemed to be acquired in the course of commercial activities pursuant to subsection 141.1(3) of the Act. Presumably those accounts receivable would have arisen from taxable supplies made by the registrant.

[32] In this case, even though Look had ceased making taxable supplies when it commenced the litigation against the Former Executives, it was pursuing these Former Executives for amounts that Look was claiming were excess compensation paid to these persons. These amounts would have been paid (rightly or wrongly) for services rendered while Look was carrying on a commercial activity or while Look was terminating its commercial activity.

[33] In both situations (litigation to establish and collect the accounts receivable and litigation to establish the appropriate amount payable for remuneration and collect any overpaid remuneration) the underlying activity which gave rise to the litigation was completed before the registrant stopped making taxable supplies. However, the dispute relating to the amount payable (either to or by the registrant) commences after the registrant has ceased making taxable supplies. In my view, since the necessary connection would be there for legal services to collect

l'inscrit acquiert un bien ou un service à l'occasion de l'acquisition, de l'établissement, de l'aliénation ou de la cessation d'activités commerciales, cette personne ne perdra pas le droit de demander un crédit de taxe sur les intrants uniquement parce qu'elle n'a pas effectué de fournitures taxables au moment où ce bien ou ce service est acquis. Étant donné que le paragraphe 141.1(3) de la Loi est la disposition plus particulière qui ne s'applique que dans certaines situations, elle l'emportera sur le paragraphe 141.01(2) de la Loi (*Assurance-vie Banque Nationale c. Canada*, 2006 CAF 161, aux paragraphes 9 et 10).

[31] Le juge de la Cour canadienne de l'impôt a noté, en particulier, que les services juridiques acquis afin de recouvrer des créances, après qu'un inscrit a cessé d'effectuer des fournitures taxables, seraient considérés comme des services acquis qui font partie de la cessation des activités commerciales de l'inscrit et, par conséquent, seraient réputés comme ayant été acquis dans le cadre d'activités commerciales en application du paragraphe 141.1(3) de la Loi. Vraisemblablement, ces créances auraient découlé de fournitures taxables effectuées par l'inscrit.

[32] En l'espèce, même si Look avait cessé d'effectuer des fournitures taxables quand elle avait intenté l'action contre les anciens cadres, elle poursuivait ces derniers pour des sommes qu'elle considérait être une rémunération excédentaire versée à ces personnes. Ces montants auraient été payés (à tort ou à raison) pour des services rendus au moment où Look exerçait des activités commerciales ou pendant que Look mettait fin à ses activités commerciales.

[33] Dans les deux cas (l'action en justice visant à établir et à recouvrer les créances et celle visant à établir le montant approprié de la rémunération et à recouvrer les rémunérations versées en trop), l'activité sous-jacente qui a donné lieu au litige a été terminée avant que l'inscrit cesse d'effectuer des fournitures taxables. Toutefois, le différend concernant le montant payable (que ce soit à l'inscrit ou par l'inscrit) a commencé après que l'inscrit ait cessé d'effectuer des fournitures taxables. À mon avis, étant donné qu'il y aurait un lien nécessaire pour

amounts owing to the registrant, it should also be there for legal services for amounts payable by the registrant.

[34] Therefore, in my view, there would be a connection between the litigation to establish (after the registrant has stopped making taxable supplies) that there was an amount of overpaid compensation (and collecting that amount) and the termination of the commercial activity of the registrant because that compensation would be related to services rendered while the registrant was making taxable supplies. Therefore, there is a connection between the termination of Look's commercial activity and the legal services acquired in relation to the litigation against the Former Executives that would be sufficient to permit Look to claim the input tax credits for the GST or HST paid in relation to those legal services.

[35] As a result, I would allow the appeal, with costs, and set aside the determination made by the Tax Court Judge. Making the determination that the Tax Court Judge should have made, I would answer the question in the affirmative.

NEAR J.A.: I agree.

GLEASON J.A.: I agree.

que les services juridiques recouvrent les sommes dues à l'inscrit, le lien devrait aussi exister pour les services juridiques à l'égard de montants payables par l'inscrit.

[34] Par conséquent, à mon avis, il y aurait un lien entre le litige visant à établir (après que l'inscrit a cessé d'effectuer des fournitures taxables) l'existence d'une rémunération versée en trop (et recouvrer cette somme) et la cessation des activités commerciales de l'inscrit, parce que la rémunération serait liée aux services rendus pendant que l'inscrit effectuait des fournitures taxables. Par conséquent, il existe un lien entre la cessation des activités commerciales de Look et les services juridiques acquis relativement à l'action intentée contre les anciens cadres qui serait suffisant pour permettre à Look de demander des crédits de taxe sur les intrants pour la TPS ou la TVH payée à l'égard de ces services juridiques.

[35] Par conséquent, j'accueillerais l'appel, avec dépens, et j'annulerais la décision rendue par le juge de la Cour canadienne de l'impôt. En rendant la décision que le juge de la Cour canadienne de l'impôt aurait dû rendre, je répondrais à la question par l'affirmative.

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

LA JUGE GLEASON, J.C.A. : Je suis d'accord.