

Her Majesty The Queen *Appellant*;

and

Dr. H. Hoyle Campbell *Respondent*.

1980: May 26; 1980: June 17.

Present: Laskin C.J. and Beetz, Estey, McIntyre and Chouinard JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Whether fees for surgical services of doctor under contract of employment with hospital are income properly assessable to doctor rather than to hospital to which fees were assigned — Whether hospital practicing medicine — The Medical Act, R.S.O. 1970, c. 268 — The Private Hospitals Act, R.S.O. 1970, c. 361 — The Attorney General Statutes Amendment Act, 1975 (No. 2), 1975 (Alta), c. 44, Part 6.

The respondent is a plastic surgeon licensed to practise in Ontario. In the early 1950's the respondent decided to establish his own hospital and caused an Hospital Corporation to be incorporated all the shares of which he beneficially owned. Pursuant to an employment contract with the Corporation, which provided that he would serve the Corporation as a medical doctor and practise medicine for the account and benefit of the Corporation, he assigned his fees for surgical services performed for the Corporation to the Corporation and he endorsed the cheques received by him from the Ontario Hospital Insurance Plan over to the Corporation. The Minister of National Revenue, in assessing the income of the respondent, added in computing his net income, the fees assigned to the Corporation. The respondent appealed from these assessments to the Federal Court, Trial Division, contending that the fees were assessable to the Corporation. The Court dismissed his appeal, holding that here the Corporation was endeavouring to practise medicine which was in violation of *The Medical Act* of Ontario. The Federal Court of Appeal, by a majority, was of the view that the respondent was entitled to succeed in his challenge of the tax assessments. It was not argued that the respondent was engaged in an improper scheme of tax avoidance nor that the incorporation was a sham.

Held: The appeal should be dismissed.

It was the Crown's submission that the hospital was practising medicine, which was a prohibited activity under *The Medical Act* of Ontario and, consequently, that the respondent's contract of employment was in-

Sa Majesté La Reine *Appelante*;

et

D^r H. Hoyle Campbell *Intimé*.

1980: 26 mai; 1980: 17 juin.

Présents: Le juge en chef Laskin et les juges Beetz, Estey, McIntyre et Chouinard.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL-FÉDÉRALE

Droit fiscal — Les honoraires pour services chirurgicaux d'un médecin ayant un contrat de travail avec un hôpital, partie du revenu imposable du médecin ou de l'hôpital auquel ils sont cédés — Exercice de la médecine par l'hôpital — The Medical Act, R.S.O. 1970, chap. 268 — The Private Hospitals Act, R.S.O. 1970, chap. 361 — The Attorney General Statutes Amendment Act, 1975 (No. 2), 1975 (Alta.), chap. 44, Partie 6.

L'intimé est un plasticien, autorisé à pratiquer en Ontario. Au début des années 1950, l'intimé a décidé d'établir son propre hôpital et il en a fait une société dont toutes les actions étaient sa propriété réelle. Conformément à un contrat de travail avec la société qui stipulait qu'il devait travailler à son service à titre de médecin et exercer la médecine pour le compte et au profit de la société, il cédait à la société ses honoraires pour services chirurgicaux exécutés pour le compte de cette dernière et il endossait les chèques reçus du Régime d'assurance-hospitalisation de l'Ontario au nom de la société. Le ministre du Revenu national, en établissant le revenu de l'intimé, a ajouté dans le calcul de son revenu net les honoraires cédés à la société. Dans son appel à la Division de première instance de la Cour fédérale, l'intimé a soutenu que les honoraires font plutôt partie du revenu imposable de la société. La Cour a rejeté son appel, décidant que la société en l'espèce cherchait à exercer la médecine, ce qui constitue une violation de *The Medical Act* de l'Ontario. La Cour d'appel fédérale, à la majorité, a conclu que l'intimé devait avoir gain de cause dans son appel des cotisations. Il n'est pas allégué que l'intimé essayait illégalement d'éviter l'impôt ni que la constitution en société était un subterfuge.

Arrêt: Le pourvoi est rejeté.

Sa Majesté a prétendu que l'hôpital exerçait la médecine, ce qui est une activité interdite par *The Medical Act* de l'Ontario et que, par conséquent, le contrat de l'intimé était invalide, ce qui signifie que l'intimé a été, à

valid, with the result that the respondent was properly assessable for tax on fees which were generated by his surgical services. This submission cannot stand. While it is not in dispute that in Ontario only an individual can be licensed to practise medicine, the employment contract, here, did no more than provide that the benefit of the respondent's professional services in the form of fees should go to the hospital that should be construed as stipulating that it was the hospital that should be considered as the medical practitioner. Moreover, that did not inevitably require the conclusion that, in assigning his fees to the hospital, the respondent was assigning his own money rather than carrying out an arrangement under which the fees belonged to the hospital. The billing procedure was required by provincial regulations and cannot be the controlling element in determining to whom the fees belong when there was a valid arrangement for the provision of a salary to the respondent and for the accounting of fees to the hospital as employer.

Kindree v. Minister of National Revenue, [1965] 1 Ex. C.R. 305; *No. 594 v. Minister of National Revenue* (1959), 21 Tax A.B.C. 212; *Carruthers Clinic Ltd. v. Herdman*, [1956] O.R. 770, referred to.

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal¹, allowing an appeal by the respondent from a judgment of the Federal Court, Trial Division². Appeal dismissed.

John R. Power, Q.C., and *Deen Olsen*, for the appellant.

P. S. A. Lamek, Q.C., and *R.C. Heintzman*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

THE CHIEF JUSTICE—The issue in this appeal, which is here by leave of this Court, is whether fees for surgical services performed by the respondent are income properly assessable to him rather than to the licensed private hospital to which he assigned those fees pursuant to an employment contract with the hospital. The Crown appellant conceded that, although all the shares of the incorporated hospital were beneficially owned by the respondent, it was not arguing that the

bon droit, assujéti à l'impôt sur les honoraires générés par les services chirurgicaux qu'il a fournis. Cette prétention n'est pas valable. Quoiqu'il ne soit pas contesté qu'en Ontario, seul un particulier peut être autorisé à exercer la médecine, le contrat de travail, ici, ne prévoyait rien de plus que la remise à l'hôpital du produit perçu sous forme d'honoraires pour les services professionnels rendus par l'intimé et ne peut être interprété comme une stipulation que c'est l'hôpital qui devrait être considéré comme le médecin. De plus, cela n'impose pas inévitablement la conclusion que, par la cession de ses honoraires à l'hôpital, l'intimé cédait ses propres deniers plutôt qu'il ne respectait une convention en vertu de laquelle les honoraires appartenaient à l'hôpital. La procédure de facturation est imposée par des règlements provinciaux et ne peut être l'élément déterminant pour décider à qui les honoraires appartiennent lorsqu'il existe une convention valide accordant un salaire à l'intimé et exigeant la reddition des honoraires à l'hôpital en tant qu'employeur.

Jurisprudence: *Kindree c. Le ministre du Revenu national*, [1965] 1 R.C. de l'É. 305; *N° 594 c. Le ministre du Revenu national* (1959), 21 Tax A.B.C. 212; *Carruthers Clinic Ltd. v. Herdman*, [1956] O.R. 770.

POURVOI à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel fédérale¹, qui a accueilli un appel interjeté par l'intimé du jugement de la Division de première instance de la Cour fédérale². Pourvoi rejeté.

John R. Power, c.r., et *Deen Olson*, pour l'appelante.

P. S. A. Lamek, c.r., et *R. C. Heintzman*, pour l'intimé.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE EN CHEF—La question dans ce pourvoi, interjeté sur autorisation de cette Cour, est de savoir si c'est à bon droit que les honoraires pour services chirurgicaux rendus par l'intimé font partie de son revenu imposable plutôt que de celui de l'hôpital privé agréé auquel il les a cédés en vertu d'un contrat de travail avec l'hôpital. Bien que l'intimé fût propriétaire réel de toutes les actions de l'hôpital constitué en société, l'appelante a concédé qu'elle n'alléguait pas que la constitu-

¹ [1979] 2 F.C. 786.

² [1974] 2 F.C. 658.

¹ [1979] 2 C.F. 786.

² [1974] 2 C.F. 658.

incorporation was a sham or that the respondent was engaged in an improper scheme of tax avoidance. The good faith of the respondent in establishing the hospital to support his conviction, born of experience, that post-operative days in hospital could be considerably reduced by providing for post-operative care on an out-patient basis was not questioned.

The hospital was incorporated in 1954 under the name Campbell Hospitals Ltd. with, *inter alia*, the following objects:

- (a) to establish, equip, maintain, operate and conduct private hospitals and other institutions for the medical and surgical treatment of persons requiring the same who shall be admitted thereto;
- (b) to hire, engage or otherwise secure the services of licensed medical and surgical practitioners, scientists, nurses, technologists or other persons for the promotion and carrying out of the objects of the Company;

In August 1956, when it was ready to operate, it applied for a licence from the Ontario Department of Health. The licence was issued by the Ontario Hospital Services Commission and has been renewed annually. Under the licence, the hospital was authorized to operate a surgical hospital in the name of The Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery and was restricted to such surgery. Accommodation was to be provided for no more than four in-hospital patients but it could have out-patients and, indeed, it had facilities for both kinds of patients. It also had a supporting staff of nurses and other employees, as well as two full-time surgeons, the respondent and another doctor. Other surgeons were employed from time to time on a salaried basis. A third surgeon has been associated with the hospital since 1965 although on a different compensation basis from the respondent and the second surgeon who were on an annual salary payable in monthly instalments. There is no doubt that the respondent, by agreeing to a salary that was much less than his earning capacity as a plastic surgeon, was able to provide funds from his assigned fees to build up the financial position of the hospital. It was clear that the hospital could not establish a pool of working capital from its hospital functions since the rates for in-patient care were fixed under the

tion en société était un subterfuge ni que l'intimé essayait illégalement d'éviter l'impôt. On n'a pas mis en doute la bonne foi qui animait l'intimé lorsqu'il a créé l'hôpital conformément à ses convictions, fondées sur l'expérience, que le nombre de jours d'hospitalisation postopératoire pouvait être considérablement réduit si l'on fournissait aux patients des soins en consultation externe.

L'hôpital a été constitué en société en 1954 sous le nom de Campbell Hospitals Ltd. avec, notamment, les objets suivants:

- [TRADUCTION] a) Créer, équiper, entretenir, exploiter et diriger des hôpitaux privés et autres institutions destinés à fournir des services médicaux et chirurgicaux aux personnes dont l'état nécessitera leur admission;
- b) Engager, employer ou autrement s'assurer les services de médecins, chirurgiens, chercheurs, infirmières, technologues qualifiés et autres personnes en vue de promouvoir et de réaliser les objets de la Société;

Au mois d'août 1956, lorsqu'il fut prêt à être mis en service, l'hôpital demanda son agrément au ministère de la Santé de l'Ontario. L'agrément fut accordé par la Commission des services hospitaliers de l'Ontario. Aux termes de l'agrément, l'hôpital était autorisé à exploiter un hôpital chirurgical appelé The Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery (Institut de chirurgie traumatique, plastique et réparatrice) et ne devait pratiquer que ce genre de chirurgie. L'hôpital ne pouvait recevoir que quatre patients à la fois, mais il pouvait assurer des consultations externes et, en fait, il était doté de services pour ces deux types de patients. Le personnel de l'hôpital comptait des infirmières et d'autres employés, de même que deux chirurgiens à plein temps, dont l'intimé. D'autres chirurgiens étaient également engagés à l'occasion comme salariés. Un troisième médecin est associé à l'hôpital depuis 1965, mais son mode de rémunération diffère de celui de l'intimé et du deuxième chirurgien qui recevaient un traitement annuel payable mensuellement. Il n'y a aucun doute qu'en acceptant un salaire qui était de beaucoup inférieur à celui qu'il pouvait gagner en qualité de plasticien, l'intimé était capable de fournir des fonds à même les honoraires qu'il cédait, pour asseoir la situation financière de l'hôpital. Il est évident que l'hôpital ne pouvait se constituer un

government insurance plan so as to cover only operating costs.

Although the hospital had been licensed in 1956 and the respondent's employment contract was first entered into shortly before that time, the taxation years with which the assessments in issue here are concerned are 1967, 1968 and 1969. (There is no explanation for the choice of these years rather than earlier years.) During those years, the hospital had a contract with the Ontario Hospital Services Commission constituting it an approved carrier for insured services pursuant to the Ontario Plan for Hospital Care Insurance under, *inter alia*, the following terms:

(4) The Corporation and its hospital shall render at the said hospital adequate hospital, nursing and medical care and treatment and shall adhere to such reasonable standards of hospital, nursing and medical care and treatment as may be required by the Commission from time to time.

(6) The Corporation and its hospital shall maintain at the said hospital such staff as may be required by the Commission for the purpose of rendering adequate medical care and treatment to its patients.

Originally, the hospital billed its patients both for hospital care and for medical services by its salaried doctors but with the establishment of the provincial hospital and medical care insurance plan (which figured greatly in the hospital's revenues), it became necessary, in obedience to governing regulations, that the fees for medical services be billed separately to the Ontario Medical Services Insurance Plan (as it was then called, now the Ontario Hospital Insurance Plan) in the name of the individual doctor who performed the services. The billings under the insurance plan for hospital care were in the name of the hospital and submitted to the Ontario Hospital Services Commission from which the hospital received payments directly. The cheques received by the respondent and his associate from O.M.S.I.P. were endorsed by them over to the hospital. Non-insured patients, or patients receiving non-insured services (such as

fonds de roulement à même ses fonctions hospitalières puisque les taux pour les patients hospitalisés sont établis par le régime d'assurance gouvernemental pour défrayer seulement les frais d'exploitation.

Bien que l'hôpital ait obtenu son agrément en 1956 et que le contrat de travail de l'intimé ait été signé pour la première fois un peu avant, les années d'imposition visées par les cotisations en litige ici sont 1967, 1968 et 1969. (Aucune explication n'est donnée pour le choix de ces années plutôt que des années antérieures.) Pendant ces années, l'hôpital avait un contrat avec la Commission des services hospitaliers de l'Ontario qui en faisait un hôpital dûment autorisé à fournir les services assurés par le régime d'assurance-soins hospitaliers de la province de l'Ontario en vertu, notamment, des dispositions suivantes:

[TRADUCTION] (4) La société et son hôpital doivent assurer dans ledit hôpital les services et traitements hospitaliers, infirmiers et médicaux appropriés et doivent se conformer aux normes raisonnables pour les soins et traitements hospitaliers, infirmiers et médicaux que la Commission peut prescrire à l'occasion.

(6) La société et son hôpital doivent maintenir dans ledit hôpital le personnel que la Commission peut déterminer aux fins d'assurer les services et traitements médicaux appropriés aux patients.

Au début, l'hôpital facturait à ses malades les soins hospitaliers et médicaux prodigués par ses médecins salariés, mais après l'institution du régime provincial d'assurance hospitalière et médicale (lequel représente une grande partie des revenus de l'hôpital), il est devenu nécessaire, afin de se conformer aux règlements en vigueur, de facturer séparément les honoraires pour soins médicaux au Régime d'assurance-maladie de l'Ontario (maintenant appelé Régime d'assurance-hospitalisation de l'Ontario), au nom du médecin qui les avait donnés personnellement. En vertu du régime d'assurance pour les soins hospitaliers, les factures étaient faites au nom de l'hôpital et présentées à la Commission des services hospitaliers de l'Ontario de qui l'hôpital recevait directement les paiements. L'intimé et son associé endossaient les chèques qu'ils recevaient du R.A.M.O. au nom de l'hôpital. Les soins, tant hospitaliers que chirurgicaux, pro-

cosmetic plastic surgery) were billed by the hospital for both hospital and surgical services and the receipts were included as its income. So too were the fees for insured medical services assigned by the respondent and his associate or other doctors who were employed on salary from time to time. I should say at this point that, in my opinion, nothing in this case turns on the fact that billings for insured medical services were in the names of the doctors performing them when this was done to comply with government regulations.

The respondent's contract of employment with the hospital, dated March 31, 1956, provided by clause 1 that he would serve the [hospital] Company as a medical doctor and particularly in the practice of plastic and/or restorative surgery and while so employed Campbell would:

- (a) observe and conform to all the laws and customs of the medical profession;
- (b) subject to the above mentioned laws and customs and as herein otherwise provided fulfill and obey all lawful directions of the board of directors of the Company;
- (c) keep a true record and account of all professional visits paid, all patients attended and all other business done by him on behalf of the Company and shall account for and pay to the Company all moneys received by him for work done by the Company;
- (d) not, except as in clause 2 hereof set out, carry on or be engaged in the practice of medicine or give medical advice on his own account.

The respondent also agreed in clause 5 that "during the continuance of his employment hereunder he will, subject to the provisions of clause 2 hereof, practise medicine for the account and benefit of the Company". Clause 2 of the employment contract provided that "nothing herein contained shall prevent Campbell from giving medical advice for or acting as a consultant or surgeon for the Department of Veterans' Affairs or any organization or hospital operated or supported by such Department or any successor thereto".

In this Court, as apparently in the Courts below, the Crown contended that there were two ques-

digués aux non-assurés et les soins non assurés (chirurgie esthétique et plastique par exemple) étaient facturés aux patients par l'hôpital et les sommes reçues étaient incluses dans son revenu. Il en était de même des honoraires pour soins médicaux assurés cédés par l'intimé et son associé ou les autres médecins salariés, employés à l'occasion. Je dois dire maintenant, qu'à mon avis, rien dans cette affaire ne dépend du fait que les soins médicaux assurés étaient facturés au nom des médecins qui les prodiguaient, étant donné que cette procédure avait été adoptée pour se conformer aux règlements gouvernementaux.

Le contrat de travail entre l'hôpital et l'intimé, daté du 31 mars 1956, stipule à la clause 1 que celui-ci doit travailler au service de la société [l'hôpital] à titre de médecin, notamment en pratiquant la chirurgie plastique ou réparatrice; ce faisant, le Dr Campbell s'engageait:

- [TRADUCTION] a) à observer et à se conformer à toutes les lois et coutumes de la profession médicale;
- b) sous réserve des lois et coutumes mentionnées ci-dessus et des présentes stipulations, à exécuter et à respecter toutes les directives licites du Conseil d'administration de la société;
 - c) à consigner fidèlement toutes ses visites professionnelles, à dresser une liste de tous les malades soignés et de toutes les autres activités exercées par lui au nom de la société et à rendre compte, et à verser, à la société, toutes les sommes reçues par lui en contrepartie de services fournis par la société;
 - d) à ne pas, sauf tel que stipulé à la clause 2, exercer la médecine ni donner d'avis médical pour son propre compte.

L'intimé a également convenu à la clause 5 que [TRADUCTION] «pendant la durée de son emploi en vertu des présentes, sous réserve des dispositions de la clause 2, il exercera la médecine pour le compte et au profit de la société.» La clause 2 du contrat de travail stipule que [TRADUCTION] «rien aux présentes n'empêchera Campbell de donner des avis médicaux et d'agir comme consultant ou chirurgien pour le ministère des Affaires des anciens combattants ou tout organisme ou hôpital géré ou subventionné par ce ministère ou son successeur».

Devant cette Cour, tout comme, semble-t-il, devant les cours d'instance inférieure, l'appelante a

tions to be considered, as follows: (1) on the facts of this case, was the hospital practising medicine (or more precisely, surgery)? (2) If so, was it a prohibited activity under *The Medical Act* of Ontario, now R.S.O. 1970, c. 268? It was the Crown's submission that both questions should be answered in the affirmative and, consequently, the respondent's contract of employment was invalid, with the result that the respondent, a qualified and licensed medical practitioner, was properly assessable for tax on fees which were generated by his surgical services. It is not in dispute that in Ontario, where there is no legislation such as exists in Alberta for the issue of a permit to enable a professional medical corporation to practise medicine in its own name (see 1975 (Alta), c. 44, s. 5, adding Part 6 to *The Medical Profession Act*, 1975 (Alta), c. 26), only an individual can be licensed and registered to practise medicine. (It is also not in dispute that hospitals and other organizations may have qualified physicians and surgeons as full-time salaried employees.) This, in itself, does not assist the Crown's position as to taxability of the respondent on the fees he assigned to his wholly-owned hospital. It was, of course, the respondent personally who performed the particular surgical services and if he is to be assessed for tax in respect of the fees for those services, fees which he assigned to the hospital, it would be because under the taxing statute the fees are properly part of his income and not the income of the hospital to which they were assigned pursuant to his contract with the hospital.

Heald J. of the Federal Court, who heard the respondent's appeal from the assessment for the years 1967, 1968 and 1969, concluded that, on the particular facts of this case, the hospital was endeavouring to practise medicine, which was in violation of *The Medical Act* of Ontario. He relied especially on two clauses of the respondent's employment contract, clause 1(c) which required the respondent "to account for and pay to the Company all moneys received by him for work done by the Company" and clause 5 which expressed the respondent's agreement "[to] practise medicine for the account and benefit of the

prétendu que les deux questions suivantes devaient être examinées: (1) compte tenu des faits de cette affaire, l'hôpital exerce-t-il la médecine (ou plus précisément la chirurgie)? (2) Dans l'affirmative, est-ce une activité interdite par *The Medical Act* de l'Ontario, maintenant R.S.O. 1970, chap. 268? L'appelante a prétendu qu'il fallait répondre affirmativement à ces deux questions, ce qui entraîne la nullité du contrat de travail de l'intimé et signifie que ce dernier, un médecin qualifié et diplômé, a été, à bon droit, assujéti à l'impôt sur les honoraires générés par les services chirurgicaux qu'il a fournis. Il n'est pas contesté qu'en Ontario, où il n'y a aucune loi semblable à celle de l'Alberta qui prévoit la délivrance d'un agrément à une société médicale professionnelle pour lui permettre d'exercer la médecine en son propre nom (voir 1975 (Alta), chap. 44, art. 5, ajoutant la Partie 6 à *The Medical Profession Act*, 1975 (Alta), chap. 26), seul un particulier peut se faire agréer et inscrire pour exercer la médecine. (Il n'est pas non plus contesté que les hôpitaux et autres organismes peuvent employer des médecins et des chirurgiens qualifiés comme salariés à temps plein.) Cela, en soi, n'appuie pas la position de Sa Majesté quant à l'imposition de l'intimé sur les honoraires qu'il a cédés à l'hôpital dont il est le seul propriétaire. C'est, bien sûr, l'intimé personnellement qui a fourni les services chirurgicaux et, s'il doit être assujéti à l'impôt sur les honoraires pour ces services, honoraires qu'il a cédés à l'hôpital, ce sera seulement parce qu'en vertu du régime fiscal, les honoraires font régulièrement partie de son revenu et non du revenu de l'hôpital auquel il les a cédés en vertu de son contrat avec l'hôpital.

Le juge Heald de la Cour fédérale, qui a entendu l'appel interjeté par l'intimé des cotisations pour les années 1967, 1968 et 1969, a conclu que, compte tenu des faits particuliers de cette affaire, l'hôpital cherchait à exercer la médecine, contrairement à *The Medical Act* de l'Ontario. Il s'est appuyé principalement sur deux clauses du contrat de travail de l'intimé, la clause 1(c) en vertu de laquelle l'intimé s'engage [TRADUCTION] «à rendre compte et à verser à la société toutes les sommes reçues par lui en contrepartie des services fournis par la société» et la clause 5 qui stipule que l'intimé convient qu'il [TRADUCTION] «exercera la

Company". Dealing with a submission of respondent's counsel that qualified doctors such as interns, anaesthetists and radiologists were often on salary in hospitals, he said this:

I agree with his submission to the extent that, in my view, it is perfectly proper and legal for hospitals to engage salaried doctors to perform medical services in said hospitals to long as it is the doctors, and not the hospitals, that are practising medicine.

A prime consideration for Heald J. was the judgment of Cattanaach J. in *Kindree v. Minister of National Revenue*³, which he found to be indistinguishable from the present case. It is my view that the *Kindree* case is readily distinguishable. Although there, as here, a doctor incorporated a company of which he became a salaried employee and there, as here, the relevant provincial legislation did not envisage the practice of medicine by a corporation, the finding in the *Kindree* case was that there was no real change in the manner in which the doctor conducted his practice after incorporation from the manner in which it was previously conducted. In short, I take the finding to amount to a conclusion that the incorporation of the company was a mere façade. (See also *No. 594 v. Minister of National Revenue*⁴.) That is not so in this case. Cattanaach J. construed one of the objects of the incorporated company as purporting to authorize it to practise medicine, which was a construction placed by Heald J. not on the objects of the incorporated hospital but rather on the terms of employment of the respondent. I am of the opinion that the employment contract did no more than provide that the benefit of the respondent's professional services in the form of fees should go to the hospital. I would not construe those terms as stipulating that it was the hospital that should be considered as the medical practitioner.

The Federal Court of Appeal, by a majority, with Ryan J. dissenting, was of the view that the respondent was entitled to succeed in his challenge of the tax assessments. LeDain J. distinguished the *Kindree* case and also *Carruthers Clinic Ltd. v.*

médecine pour le compte et au profit de la société». Il a examiné la prétention de l'avocat de l'intimé portant que les médecins qualifiés, tels les internes, anesthésistes et radiologues sont souvent salariés dans les hôpitaux, et a dit:

Je souscris à cette prétention dans la mesure où, selon moi, les hôpitaux ont tout à fait le droit d'engager des médecins salariés pour fournir les services médicaux dans leur établissement aussi longtemps que ce sont les médecins et non les hôpitaux qui exercent la médecine.

Le juge Heald a accordé beaucoup d'importance à la décision du juge Cattanaach dans *Kindree c. Le ministre du Revenu national*³, qui, à son avis, se confond avec la présente affaire. Je suis toutefois d'avis que l'arrêt *Kindree* est nettement distinguable. Bien que dans les deux affaires, un médecin ait constitué une société dont il est devenu un employé salarié et que la loi provinciale pertinente n'ait pas prévu l'exercice de la médecine par une société, la conclusion dans l'arrêt *Kindree* est qu'il n'y a pas eu de changement réel entre la façon dont le médecin exerçait sa profession après la constitution en société et celle dont il l'exerçait antérieurement. En bref, la conclusion signifie, à mon avis, que la constitution de la société était une simple façade. (Voir également *N° 594 c. Le ministre du Revenu national*⁴.) Tel n'est pas le cas en l'espèce. Suivant l'interprétation du juge Cattanaach, un des objets de la société était de lui permettre d'exercer la médecine, une interprétation que le juge Heald a appliquée non pas aux objets de l'hôpital constitué en société mais plutôt aux conditions d'emploi de l'intimé. Je suis d'avis que le contrat de travail ne prévoyait rien de plus que la remise à l'hôpital du produit perçu sous forme d'honoraires pour les services professionnels rendus par l'intimé. Par contre, je ne puis interpréter ces conditions comme une stipulation que c'est l'hôpital qui devrait être considéré comme le médecin.

La Cour d'appel fédérale à la majorité, le juge Ryan étant dissident, a conclu que l'intimé devait avoir gain de cause dans son appel des cotisations. Le juge LeDain a distingué cette affaire-ci de *Kindree* et également de *Carruthers Clinic Ltd. v.*

³ [1965] 1 Ex. C.R. 305.

⁴ (1959), 21 Tax A.B.C. 212.

³ [1965] 1 R.C. de l'É. 305.

⁴ (1959), 21 Tax A.B.C. 212.

*Herdman*⁵ on the ground "that here there is a genuine hospital operation governed by and licensed under The *Private Hospitals Act* of Ontario, with a charter approved pursuant to that Act empowering the hospital corporation to engage qualified medical practitioners for the provision of medical services". He continued: "I agree with my brother MacKay that this makes the agreement between the appellant and the hospital corporation a lawful one". He also held that its lawfulness was not affected by the provisions that the services of the respondent to patients were to be performed as an employee of the hospital and that the income from such services was to go to the hospital. MacKay D.J., the other member of the majority, was of the view that it was the respondent and not the hospital who was practising medicine. Although in my view, the *Carruthers* case has only marginal relevance here, dealing as it does with a restrictive covenant, I do not see that the apprehension raised in that case about unqualified persons or entities becoming parties to the doctor-patient relationship exists here. There are no third parties to the doctor-patient relationship in this case, and this means that the danger perceived in the *Carruthers* case is not present here. Moreover, there is no question of the liability of the respondent to the discipline and control of the Ontario College of Physicians and Surgeons.

Ryan J., in dissent, after a lengthy review of the facts, concluded that Heald J. was right in holding that the hospital was endeavouring to practise medicine, as well as carrying on its hospital services. He recognized that it was not easy to draw the line between providing authorized hospital services and engaging in the prohibited practice of medicine and he expressed the view that a corporation, licensed to carry on a hospital, may employ doctors under contracts of service to provide medical services incidental to its undertaking. If this be the test, I am of the opinion that it has been met in this case.

I cannot agree that the particular facts of this case, when considered in the light of the Crown's concession of the good faith of the respondent in

*Herdman*⁵, pour le motif «qu'il y a ici véritablement exploitation de bonne foi d'un hôpital sous le régime et l'agrément de *The Private Hospitals Act* de l'Ontario, en vertu d'une charge, approuvée conformément à cette loi, attribuant à la Société hospitalière le pouvoir d'engager des médecins praticiens qualifiés pour prodiguer des soins médicaux». Il a ajouté: «Je partage l'avis de mon collègue MacKay; cela fait que la convention intervenue entre l'appelant et la Société hospitalière est licite». Il a également jugé que les dispositions portant que l'intimé doit fournir des services professionnels aux patients à titre d'employé de l'hôpital et que tous les revenus ainsi générés doivent revenir à l'hôpital, ne portent pas atteinte à sa licéité. Le juge suppléant MacKay, l'autre juge de la majorité, est d'avis que c'est l'intimé et non pas l'hôpital qui exerce la médecine. A mon sens, l'arrêt *Carruthers* n'a qu'une pertinence secondaire ici puisqu'il traite d'une clause de non-concurrence; je ne crois pas que la crainte, formulée dans cette affaire-là, que des personnes ou des entités non qualifiées deviennent partie à la relation médecin-patient, existe ici. Aucun tiers n'intervient dans la relation médecin-patient en l'espèce, et cela signifie que le danger perçu dans l'affaire *Carruthers* n'existe pas ici. De plus, il n'est nullement question ici de l'assujettissement de l'intimé à la discipline et au contrôle du Collège des médecins et des chirurgiens de l'Ontario.

Après un examen minutieux des faits, le juge Ryan, dissident, a conclu que le juge Heald a eu raison de statuer que l'hôpital cherchait à exercer la médecine en plus d'offrir des soins hospitaliers. Il a reconnu qu'il n'était pas facile de fixer les limites entre la fourniture de services hospitaliers autorisés et la pratique interdite de la médecine et il s'est dit d'avis qu'une société, autorisée à exploiter un hôpital, peut, par contrat de louage de services, engager des médecins pour qu'ils fournissent les services médicaux nécessaires à l'entreprise. Si tel est le critère, je suis d'avis qu'on y a satisfait en l'espèce.

Je ne peux accepter que les faits particuliers de cette affaire permettent de maintenir les cotisations contre l'intimé, étant donné que l'appelante a

⁵ [1956] O.R. 770.

⁵ [1956] O.R. 770.

incorporating a company to operate a private hospital and the eschewing by the Crown of any suggestion of sham, provide a basis upon which to uphold the assessments against the respondent. In my view, the Federal Court of Appeal correctly held, on the particular facts here, that it was the respondent and not the hospital who was practising or endeavouring to practise medicine. Moreover, that did not inevitably require the conclusion that, in assigning his fees to the hospital, the respondent was assigning his own money rather than carrying out an arrangement under which the fees belonged to the hospital. The billing procedure was required by provincial regulations and cannot be the controlling element in determining to whom the fees belong when there was a valid arrangement for the provision of a salary to the respondent and for the accounting of fees to the hospital as employer.

I would dismiss the appeal with costs.

Appeal dismissed with costs.

Solicitor for the appellant: R. Tassé, Ottawa.

Solicitors for the respondent: Fraser & Beatty, Toronto.

concedé que l'intimé était de bonne foi lorsqu'il a constitué une société pour exploiter un hôpital privé; d'ailleurs elle s'est abstenue d'alléguer l'existence d'un subterfuge. A mon avis, la Cour d'appel fédérale a correctement jugé, compte tenu des faits particuliers de l'espèce, que c'était l'intimé et non l'hôpital qui exerçait la médecine ou qui cherchait à l'exercer. De plus, cela n'impose pas inévitablement la conclusion que par la cession de ses honoraires à l'hôpital, l'intimé cédait ses propres deniers plutôt qu'il ne respectait une convention en vertu de laquelle les honoraires appartenaient à l'hôpital. La procédure de facturation est imposée par des règlements provinciaux et ne peut être l'élément déterminant pour décider à qui les honoraires appartiennent lorsqu'il existe une convention valide accordant un salaire à l'intimé et exigeant la reddition des honoraires à l'hôpital en tant qu'employeur.

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

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureur de l'appelante: R. Tassé, Ottawa.

Procureurs de l'intimé: Fraser & Beatty, Toronto.