

T-4256-73

T-4256-73

Dr. H. Hoyle Campbell (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Heald J.—Toronto, October 28; Ottawa, November 1, 1974.

Income Tax—Medical doctor incorporating company to operate hospital—Doctor a salaried employee of company—Medical fees assigned to company—Corporate practice of medicine forbidden by provincial statute—Fees assessable to doctor as income—Income Tax Act, ss. 16(1), 23—The Medical Act, R.S.O. 1960, c. 234, ss. 19, 42, 51—The Private Hospitals Act, R.S.O. 1960, c. 361, s. 16.

The plaintiff, a medical doctor specializing in plastic surgery, caused the incorporation of a company in which he was the beneficial owner of all issued shares. The company's powers included the establishment and operation of private hospitals and the engagement of medical and surgical practitioners to carry out the objects of the company. The plaintiff and another doctor were engaged under contracts as full-time surgeons on a salaried basis. The company at first billed the patients for both its hospital services and the medical services performed by its doctor employees. With the advent of provincial medical insurance and government regulations thereunder, the employed doctors rendered bills to the patients and endorsed to the company the cheques received in payment. The amount of \$86,492 was generated by the medical services of the plaintiff during the taxation years 1967-69. The Minister re-assessed the plaintiff in this amount, on the ground that it should have been included as "professional fee income" to the plaintiff on the latter's returns, rather than being included in income by the hospital company.

Held, dismissing the appeal (subject to a further consideration of quantum), the fees in question were earned through the consultation of the plaintiff by the patients. The company was merely the assignee of fees which it could not earn. *The Medical Act* (Ontario) made it clear that the practice of medicine could only be carried on by a natural person, involving a personal responsibility to the patient and to the governing body of the profession. The Minister was right in adding to the plaintiff's income the medical fees which he earned.

Kindree v. M.N.R. [1965] 1 Ex.C.R. 305, followed. *Sazio v. M.N.R.* [1969] 1 Ex.C.R. 373, distinguished.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

P. S. A. Lamek for plaintiff.**D^r H. Hoyle Campbell (Demandeur)**

c.

^a **La Reine (Défenderesse)**

Division de première instance, le juge Heald—Toronto, le 28 octobre; Ottawa le 1^{er} novembre 1974.

^b

Impôt sur le revenu—Médecin constituant une compagnie pour exploiter un hôpital—Médecin salarié de la compagnie—Honoraires médicaux cédés à la compagnie—La législation provinciale interdit à une compagnie d'exercer la médecine—Honoraires du médecin assujettis à l'impôt sur le revenu—Loi de l'impôt sur le revenu, art. 16(1) et 23—The Medical Act, S.R.O. 1960, c. 234, art. 19, 42 et 51—The Private Hospitals Act, S.R.O. 1960, c. 361, art. 16.

Le demandeur, spécialiste en chirurgie plastique, est à l'origine de la constitution d'une compagnie dans laquelle il était propriétaire réel de la totalité des actions émises. La compagnie était habilitée à créer et exploiter des hôpitaux privés et à recruter des médecins et chirurgiens pour réaliser ses objets. Le demandeur et un autre médecin ont été engagés comme salariés, en vertu d'un contrat de travail, à titre de chirurgiens à plein temps. Au départ, la compagnie facturait aux malades les soins hospitaliers ainsi que les soins médicaux prodigués par ses médecins salariés. Avec l'institution d'un régime provincial d'assurance médicale et vu les règlements gouvernementaux en la matière, les médecins salariés envoyaient les factures aux patients et endossaient au nom de la compagnie les chèques reçus en paiement. Le montant de \$86,492 provient des services médicaux fournis par le demandeur pendant les années d'imposition 1967 à 1969. Le Ministre a établi une nouvelle cotisation à l'impôt sur le revenu du demandeur pour ce montant, au motif qu'il aurait dû être inclus dans les déclarations d'impôt du demandeur comme «revenu tiré d'honoraires professionnels», plutôt que d'être ajouté au revenu de la compagnie.

Arrêt: l'appel est rejeté (sous réserve d'un examen du montant en cause); les honoraires ont été perçus par le demandeur consulté par les patients. La compagnie était simplement cessionnaire des honoraires qu'elle ne pouvait percevoir. *The Medical Act* (Ontario) prévoit clairement que la médecine ne peut être exercée que par une personne physique, engageant sa responsabilité personnelle vis-à-vis du patient et de l'organisme régissant la profession. Le Ministre était fondé à ajouter au revenu du demandeur les honoraires médicaux perçus par ce dernier.

ⁱ *Arrêt suivi: Kindree c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 305. Distinction faite avec l'arrêt: *Sazio c. M.R.N.* [1969] 1 R.C.É. 373.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

^j

AVOCATS:

P. S. A. Lamek pour le demandeur.

M. R. V. Storrow and S. Pustogrodsky for defendant.

M. R. V. Storrow et S. Pustogrodsky pour la défenderesse.

SOLICITORS:

Fraser & Beatty, Toronto, for plaintiff.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

PROCUREURS:

Fraser & Beatty, Toronto, pour le demandeur.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment delivered in English by

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

HEALD J.: This is an appeal from the re-assessment by the Minister of National Revenue of the plaintiff's income tax returns for the taxation years 1967, 1968 and 1969. The Minister added to the plaintiff's net income the following amounts as "professional fee income":

LE JUGE HEALD: Par les présentes, appel est interjeté de la nouvelle cotisation établie par le ministre du Revenu national, relativement aux déclarations d'impôt sur le revenu du demandeur pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969. Le Ministre a ajouté au revenu net du demandeur les sommes suivantes à titre de «revenu tiré d'honoraires professionnels»:

For the taxation year 1967	\$28,768.00
For the taxation year 1968	\$29,574.00
For the taxation year 1969	\$28,150.00
Total	\$86,492.00

Pour l'année d'imposition 1967	\$28,768.00
Pour l'année d'imposition 1968	\$29,574.00
Pour l'année d'imposition 1969	\$28,150.00
Total	\$86,492.00

The main issue in the appeal is the propriety of adding such amounts to the plaintiff's net income for the taxation years in question.

Le point principal soulevé par cet appel est de savoir si ces sommes ont été ajoutées à bon droit au revenu net du demandeur pour les années d'imposition en question.

The plaintiff is a medical doctor duly licensed to practice medicine and is a specialist in plastic surgery. He graduated in 1936 from the University of Toronto Medical School. Thereafter, and until 1939, he was engaged in post-graduate work specializing in reconstructive surgery. In 1939, he joined the Armed Forces, being attached to both the British and Canadian Armies as a plastic surgeon. He returned from overseas in 1945 and until 1949 was engaged as a full-time surgeon at the Christie Street Hospital in Toronto. During that period, he was a full-time salaried employee of the Department of Veterans Affairs. During the period from 1949 to 1956, he was in private practice in Toronto, spending a portion of his time as a part-time specialist in plastic surgery at Sunnybrook Veterans Hospital in Toronto. He testified in evidence that, in the early 1950's, based partly on his war-time experience and partly on

Le demandeur, médecin dûment autorisé à exercer la médecine, est un spécialiste en chirurgie plastique. Il a obtenu son diplôme en 1936 à la faculté de médecine de l'Université de Toronto. Par la suite, et jusqu'en 1939, il a reçu une formation post-universitaire afin de se spécialiser dans la chirurgie réparatrice. En 1939, il a rejoint les forces armées comme spécialiste en chirurgie plastique auprès de l'Armée britannique et de l'Armée canadienne. A son retour d'Europe en 1945 et jusqu'en 1949, il a rempli les fonctions de chirurgien à plein temps au Christie Street Hospital de Toronto. Pendant cette période, il était un salarié à plein temps du ministère des Anciens combattants. Puis, de 1949 à 1956, il a exercé la médecine privée à Toronto, consacrant une partie de son temps à l'hôpital Sunnybrook pour Anciens combattants à Toronto comme spécialiste à temps partiel en chirurgie plastique. Il indiqua dans son témoi-

his private practice experience in Toronto, he began to realize that many surgical patients were remaining in hospitals for much longer periods of time than was necessary. It was his opinion, based on his own experiences, that by reducing the number of post-operative days in hospital, and by substituting therefor, post-operative care on an out-patient basis, the escalating costs for health care services could be dramatically reduced. He said that he had discussions with a number of other individuals in the health care field which served to confirm his own views. As a result, he decided to "pioneer" his ideas by establishing his own private hospital where he could put these ideas into practice. Thus it was that in 1954 he consulted his solicitor who advised him to incorporate a company to operate said private hospital. The company was incorporated on March 25, 1954 as Campbell Hospitals Limited (hereafter the Hospital Company). The plaintiff has at all times, beneficially owned all the issued shares of said company. The purposes and objects of the company, are, *inter alia*, as follows:

(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; . . .

Finally, in 1956, the Hospital Company was ready to begin operating a private hospital on Victoria Street in Toronto and on August 14, 1956, applied for a licence from the Department of Health of the Province of Ontario. Said licence was duly issued and has been duly issued for each of the years since 1956. Said licences, issued by the Ontario Hospital Services Commission empowered the Hospital Company to operate a surgical hospital under the name of "Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery" (hereafter called The Institute) in Toronto, said hospital not to accommodate more than four adult patients and to be restricted to traumatic, plastic and restorative surgery. The plaintiff, in describing the hospital

gnage qu'en raison d'une part de son expérience pendant la guerre et d'autre part de son expérience dans la médecine privée à Toronto, il commença à prendre conscience au début des années 50 que nombre de malades en chirurgie séjournaient dans les hôpitaux bien plus longtemps qu'il n'était nécessaire. Il estimait à travers ses propres expériences qu'en réduisant le nombre de journées postopératoires dans un hôpital et en y substituant des soins postopératoires donnés en clinique externe, on réduirait considérablement l'escalade des coûts hospitaliers. Il a déclaré en avoir discuté avec plusieurs personnes averties qui n'ont fait que confirmer ses propres vues. C'est pourquoi il a décidé d'être un « pionnier » dans ce domaine en créant son propre hôpital privé où il pourrait mettre ses idées en application. Ainsi, en 1954, il consulta son avocat qui lui conseilla de constituer une compagnie afin d'exploiter ledit hôpital privé. La compagnie a été constituée le 25 mars 1954 sous le nom de Campbell Hospitals Limited (ci-après appelée la compagnie). Le demandeur a toujours été propriétaire réel de la totalité des actions émises par ladite compagnie. Les buts et objets de la compagnie sont, *inter alia*, les 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, technologistes qualifiés et autres personnes en vue de promouvoir et de réaliser les objets de la compagnie; . . .

Enfin, en 1956, la compagnie était prête à exploiter un hôpital privé sis rue Victoria à Toronto et, le 14 août 1956, elle demanda un agrément au ministère de la Santé de la province de l'Ontario. Ledit agrément a été dûment délivré et a été renouvelé chaque année depuis 1956. Ces agréments délivrés par la Commission des services hospitaliers de l'Ontario autorisaient la compagnie à exploiter un hôpital chirurgical sous le nom de [TRADUCTION] « Institut de chirurgie traumatique, plastique et réparatrice » de Toronto (ci-après appelé l'Institut) ne devant pas admettre dans ses services plus de quatre malades adultes et devant se limiter à la chirurgie traumatique, plastique et réparatrice. Le demandeur, en faisant état de l'activité de

operation said that it has both out-patient and in-patient facilities, a recovery room, laboratory facilities, examining rooms and doctors' offices. He said the hospital staff approximated 15 to 18 persons through the years, consisting of nurses, nurses aides, secretary, bookkeeper, medical records librarian, various service and repair personnel and doctors. The plaintiff testified that the hospital operation was successful, certainly from the point of view of shortening the length of patient stay in the hospital. In 1959, the plaintiff wrote an article for a publication known as "Hospital Administration and Construction". The article was entitled "Can We Reduce the Cost of Patient Illness?" In the article, the plaintiff expresses his views thereon and relates the experience of his own hospital in Toronto where the per-patient illness cost was reduced by substantially shortening the duration of the patient's stay in hospital.

During each of the taxation years here under review, the Hospital Company entered into a contract with The Hospital Services Commission of Ontario whereunder the hospital was an approved carrier for insured services under the Province of Ontario plan of hospital care insurance. Said contract provides in paragraphs 4 and 6 thereof as follows:

(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.

The plaintiff said that from the outset, full-time surgeons and nurses were employed by the Hospital Company. Commencing in 1956 and continuing until the present, the Hospital Company has employed the plaintiff and Dr. Charles S. Kilgour on staff as full-time surgeons on a salaried basis. The plaintiff's contract of employment with the Hospital Company is

l'hôpital a déclaré que ce dernier était doté de services de consultation externe et de services pour malades hospitalisés, d'une salle de réanimation, d'un laboratoire, des salles de consultation et de bureaux pour les médecins. Il a ajouté qu'au cours des années, le personnel de l'hôpital comprenait environ quinze à dix-huit personnes, à savoir les infirmières, les aides-infirmières, un secrétaire, un comptable, un archiviste médical, le personnel d'entretien des différents services et les médecins. Le demandeur a témoigné que l'activité de l'hôpital était certainement une réussite eu égard à la réduction du nombre des journées d'hospitalisation des malades. En 1959, le demandeur publia un article dans une revue connue sous le nom de «Hospital Administration and Construction». Cet article était intitulé [TRADUCTION] «Peut-on réduire les frais occasionnés par une maladie?» Le demandeur y exprime ses idées sur la question et relate l'expérience de son propre hôpital à Toronto où on a réduit les frais d'hospitalisation pour chaque malade en diminuant considérablement le nombre de journées d'hospitalisation du malade.

Pour chacune des années d'imposition faisant l'objet du présent examen, la compagnie a passé un contrat avec la Commission des services hospitaliers de l'Ontario en vertu duquel l'hôpital était dûment autorisé à fournir les services assurés selon le régime d'assurance-soins hospitaliers de la province de l'Ontario. Ledit contrat stipule comme suit aux paragraphes 4 et 6:

[TRADUCTION] (4) La compagnie 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 compagnie 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.

Le demandeur a déclaré que la compagnie a recruté, dès le début, des chirurgiens et des infirmières à plein temps. A compter de 1956 et jusqu'à maintenant, la compagnie s'est assurée les services du demandeur et du docteur Charles S. Kilgour comme chirurgiens à plein temps sur une base salariée. Le contrat de travail du demandeur avec la compagnie a été conclu le 31

dated March 31, 1956, while Dr. Kilgour's contract is dated June 30, 1956. Other surgeons have also been employed from time to time, on a full-time salaried basis. Another doctor, Dr. E. Mitchell Tanz, has been associated with the hospital since 1965 but on a different basis than that of the plaintiff and Dr. Kilgour. Both the plaintiff and Dr. Kilgour receive an annual salary from the Hospital Company payable in monthly instalments. There is, in both employment contracts, provision for payment of annual bonuses as the directors of the Hospital Company may, from time to time, determine. The Hospital Company rented its equipment including automobiles, office equipment and supplies, surgical equipment, etc., from a company, also incorporated in 1954 and known as Independent Management and Services Limited (hereafter the Management Company). The shares in the Management Company have, at all relevant times, been beneficially owned $\frac{2}{3}$ by the plaintiff and $\frac{1}{3}$ by Dr. Kilgour. The amount paid by the Hospital Company to the Management Company for management, office and hospital services during each of the years under review was in the order of approximately \$54,000. In turn, the Management Company paid the plaintiff during each of said years, a salary of \$5,000 for his efforts in administering the business of the Management Company. The Management Company's only source of income and only business purpose was the management of the Hospital Company. As of March 31, 1969, the Management Company had retained earnings of some \$100,000.

The Hospital Company billed the patients for both hospital services and the medical services performed by its salaried doctor employees. With the advent of provincial government hospital and medical insurance, a large portion of the Hospital Company's accounts were paid by these plans. Government regulations required that the in-patient hospital services portion be billed for separately to the Ontario Hospital Services Commission whereas the medical or surgical portion covering the doctors' services had to be billed to O.H.I.P. (or its predecessor—Ontario Medical Services Insurance Plan) in the

mars 1956 tandis que le contrat du docteur Kilgour porte la date du 30 juin 1956. D'autres chirurgiens ont été également engagés, de temps à autre, sur une base salariée à plein temps. Un autre médecin, le docteur E. Mitchell Tanz, a été associé à l'hôpital depuis 1965 mais sur une base différente de celle du demandeur et du docteur Kilgour. Le demandeur et le docteur Kilgour touchent tous deux de l'hôpital un salaire annuel payable en versements mensuels. Il existe dans les deux contrats de travail une disposition concernant le paiement des primes annuelles que les administrateurs de la compagnie peuvent fixer à l'occasion. La compagnie louait ses équipements y compris des automobiles, de l'équipement et des installations de bureau, de l'équipement chirurgical etc. à une compagnie constituée aussi en 1954 et connue sous le nom de Independent Management and Services Limited (ci-après appelée l'entreprise de gestion). A toutes les époques en cause, le demandeur était propriétaire réel de $\frac{2}{3}$ des actions émises par l'entreprise de gestion et le docteur Kilgour, de $\frac{1}{3}$. Les frais payés par la compagnie à l'entreprise de gestion pour la gestion, les services de bureau et d'hospitalisation pendant chacune des années faisant l'objet de notre examen s'élevaient à environ \$54,000. A son tour, l'entreprise de gestion a versé au demandeur, pendant chacune desdites années, un salaire de \$5,000 en contrepartie de son travail d'administration de l'entreprise de gestion. L'unique source de revenu de l'entreprise de gestion et l'unique objet de ses activités étaient la gestion de la compagnie. Au 31 mars 1969, les gains réalisés par l'entreprise de gestion s'élevaient à quelque \$100,000.

La compagnie facturait aux malades les soins hospitaliers ainsi que les soins médicaux prodigués par ses médecins salariés. Avec l'institution par le gouvernement provincial d'un régime d'assurance hospitalière et médicale, ces régimes prenaient en charge une grande partie des comptes facturés par la compagnie. Les règlements gouvernementaux en la matière exigeaient que la partie correspondant aux services fournis aux malades hospitalisés soit facturée directement à la Commission des services hospitaliers de l'Ontario tandis que la partie médicale et chirurgicale couvrant les services fournis par

name of the individual doctor who performed the medical services. The Hospital Company received payments directly from the Ontario Hospital Services Commission for the hospital or non-medical component. O.H.I.P. paid the medical component directly to the doctor performing the service. Both the plaintiff and Dr. Kilgour endorsed all of these cheques over to the Hospital Company. In the case of services performed for non-insured patients, such as transients from outside Ontario, and non-insured services (aesthetic plastic surgery, for example) performed for insured patients, one bill was sent covering both medical and non-medical components. All of these receipts of income by the Hospital Company were included for income tax purposes in the income of the Hospital Company. Thus, the Hospital Company was in receipt during the years under review, of revenues generated by medical and surgical services performed by the plaintiff and Dr. Kilgour. The amounts so generated by the medical services performed by the plaintiff during the years under review are the amounts totalling \$86,492 referred to at the outset of these Reasons. The defendant takes the position that said moneys should have been included as "professional fee income" to the plaintiff on the plaintiff's tax returns rather than being included as income to the Hospital Company on its income tax returns.

The defendant asserts that the plaintiff carried on the practice of medicine in the years under review and that all amounts earned by the plaintiff for the practice of medicine and received on his behalf by the Hospital Company should have been included in computing the plaintiff's profit from carrying on the practice of medicine. In the alternative, the defendant pleads that if the Hospital Company received any income earned by the plaintiff, that said income constituted a payment or transfer of property made pursuant to the direction of, or

les médecins devait être facturée à l'O.H.I.P. (Plan d'assurance-santé de l'Ontario ou son pré-décèsseur, Régime d'assurances médicales de l'Ontario) au bénéfice du médecin qui avait donné personnellement les soins médicaux. La compagnie recevait les paiements directement de la Commission des services hospitaliers de l'Ontario pour la partie hospitalière et non médicale et l'O.H.I.P. payait la partie médicale directement au médecin qui avait donné les soins. Le demandeur et le docteur Kilgour ont endossé tous ces chèques qu'ils ont remis à la compagnie. Dans l'hypothèse de soins donnés à des patients non assurés, comme les non-résidents de la province de l'Ontario, et de services non assurés (chirurgie esthétique et plastique par exemple) fournis à des patients assurés, on établissait une seule facture qui couvrait à la fois la partie médicale et la partie non médicale. Toutes ces sources de revenu de la compagnie étaient incluses, aux fins de l'impôt sur le revenu, dans le revenu de la compagnie. Ainsi, cette dernière était-elle en possession, pendant les années en cause, de revenus tirés des services médicaux et chirurgicaux fournis par le demandeur et le docteur Kilgour. Ces sommes provenant des services médicaux fournis par le demandeur pendant les années en cause sont les sommes totalisant \$86,492 dont j'ai fait mention au début de l'exposé des présents motifs. La défenderesse soutient que le demandeur aurait dû inclure lesdites sommes dans ses déclarations d'impôt en tant que «revenu tiré d'honoraires professionnels» plutôt que de les inclure comme revenu dans les déclarations d'impôt sur le revenu de la compagnie.

La défenderesse prétend que le demandeur a exercé la médecine pendant les années en cause, qu'il aurait dû inclure dans le calcul de son revenu tiré de l'exercice de la médecine toutes les sommes gagnées en pratiquant la médecine et perçues en son nom par la compagnie. La défenderesse fait valoir subsidiairement que si la compagnie a touché un revenu quelconque gagné par le demandeur, ledit revenu représentait un paiement ou transport de biens effectués selon les instructions ou avec le consentement du demandeur au sens de l'article 16(1) de la

with the concurrence of, the plaintiff, within the meaning of section 16(1) of the *Income Tax Act*¹ and should therefore be included in computing the plaintiff's income.

In the further alternative, the defendant pleads that if the plaintiff transferred to the Hospital Company (a company with which he was not dealing at arm's length) the right to any amount, such amount was one that would, if the right thereto had not been transferred, have been included in computing the plaintiff's income under the provisions of section 23 of the *Income Tax Act*².

On the other hand, the plaintiff relying on the contract of employment between the Hospital Company and the plaintiff says that the plaintiff, at no time during the period under review, carried on the practice of medicine or rendered medical services or advice on his own behalf or on behalf of anyone else other than the Hospital Company. The plaintiff further submits that the fees and charges added by the Minister to the plaintiff's net income were medical services rendered by the Hospital Company to its patients in the normal course of its business as a private specialty surgical hospital and as such, said fees and charges for such services were income of the Hospital Company and not income of the plaintiff.

In his submissions, plaintiff's counsel relied on the decision of Cattanach J. in *Sazio v.*

¹ 16. (1) A payment or transfer of property made pursuant to the direction of, or with the concurrence of, a taxpayer to some other person for the benefit of the taxpayer or as a benefit that the taxpayer desired to have conferred on the other person shall be included in computing the taxpayer's income to the extent that it would be if the payment or transfer had been made to him.

² 23. Where a taxpayer has, at any time before the end of a taxation year (whether before or after the commencement of this Act), transferred or assigned to a person with whom he was not dealing at arm's length the right to an amount that would, if the right thereto had not been so transferred or assigned, be included in computing his income for the taxation year because the amount would have been received or receivable by him in or in respect of the year, the amount shall be included in computing the taxpayer's income for the taxation year unless the income is from property and the taxpayer has also transferred or assigned the property.

*Loi de l'impôt sur le revenu*¹ et, par conséquent, qu'il aurait dû être inclus dans le calcul du revenu du demandeur.

La défenderesse fait valoir, par ailleurs, que si le demandeur a transporté à la compagnie (avec laquelle il ne traitait pas à distance) le droit à tout montant, ce montant aurait dû être inclus, si ce droit n'avait pas été ainsi transporté, dans le calcul du revenu du demandeur aux termes des dispositions de l'article 23 de la *Loi de l'impôt sur le revenu*².

De son côté, le demandeur, en s'appuyant sur le contrat de travail conclu entre la compagnie et lui-même, déclare qu'à aucun moment de la période en cause il n'a exercé la médecine ou donné de soins médicaux ou de conseils en son nom propre ou au nom d'aucune autre personne que la compagnie. Le demandeur soutient, en outre, que les honoraires et les frais ajoutés par le Ministre à son revenu net correspondaient aux services médicaux fournis par la compagnie aux malades dans le cours normal de ses activités d'hôpital privé spécialisé en chirurgie et, qu'à ce titre, lesdits honoraires et frais correspondant à ces services représentaient le revenu de la compagnie et non le revenu du demandeur.

L'avocat du demandeur s'est appuyé dans ses plaidoiries sur la décision du juge Cattanach

¹ 16. (1) Un paiement ou transport de biens effectué selon les instructions du contribuable, ou avec son consentement, à quelque autre personne à l'avantage du contribuable ou constituant un avantage que le contribuable a voulu faire conférer à l'autre personne, doit être inclus dans le calcul du revenu du contribuable, dans la mesure où il le serait si le paiement ou le transport lui avait été fait.

² 23. Lorsqu'un contribuable a, en tout temps avant la fin d'une année d'imposition (soit avant, soit après l'entrée en vigueur de la présente loi), transporté ou cédé à une personne avec qui il ne traitait pas à distance le droit à un montant qui serait inclus, si ce droit n'avait pas été ainsi transporté ou cédé, dans le calcul de son revenu pour l'année d'imposition parce que le montant aurait été par lui reçu, ou susceptible de l'être, au cours ou à l'égard de l'année, le montant doit être inclus dans le calcul du revenu du contribuable pour l'année d'imposition, à moins que le revenu ne provienne de biens et que le contribuable n'ait également transporté ou cédé les biens.

*M.N.R.*³. In that case, the appellant, a coach of a football club formed a corporation to carry out said coaching duties along with other activities in which he was engaged. The football club entered into a contract with the corporation for coaching services and the appellant, in turn, undertook to make his coaching services available exclusively to the corporation to enable it to carry out its contract with the club. The amount paid by the club to the corporation for coaching services was \$22,000 annually whereas the appellant drew a salary from the corporation of only \$6,000 annually. The Minister sought to disregard the existence of the corporation and to consider the appellant as an employee of the club and to be taxable on the entire \$22,000. The Minister, in that case, as in the case at bar, relied on sections 16 and 23 of the *Income Tax Act* (*supra*). Mr. Justice Cattanach, in allowing the appellant's appeal, held, on the facts in that case, that the corporation was not a "mere sham, simulacrum or cloak" and was fully competent to engage in football coaching activities in the manner it did; that the agreements between the appellant, the corporation and the club were *bona fide* commercial transactions and in fact governed and determined the relationship between the parties.

However, on page 381 of his judgment in the *Sazio* case, (*supra*), Mr. Justice Cattanach had this to say:

There is no doubt whatsoever that the company is a properly constituted legal entity and that the company could legitimately carry on the objects for which it was incorporated. Any person rendering services may incorporate a company to render those services provided there is no prohibition of those services being performed by a corporation rather than a natural person.

An example of such a prohibition occurred in *Kindree v. M.N.R.*, [[1965] 1 Ex. C.R. 305; [1964] C.T.C. 386,] where I expressed the view that the practice of medicine could only be carried on by a natural person which conclusion followed from the general tenor of the *Medical Act* and the code of ethics of the medical profession. I also intimated that a clause in the objects of the company insofar as it purported

³ [1969] 1 Ex. C.R. 373.

dans l'affaire *Sazio c. M.N.R.*³. Dans cette affaire l'appelant, entraîneur d'un club de football, avait constitué une compagnie aux fins d'exercer lesdites activités d'entraînement conjointement avec d'autres activités auxquelles il se livrait. Le club de football passa un contrat avec cette compagnie pour s'assurer les services d'entraînement et, à son tour, l'appelant s'engagea à réserver exclusivement à la compagnie ses services d'entraînement pour permettre à cette dernière d'exécuter son contrat conclu avec le club. Le club versait chaque année \$22,000 à la compagnie pour les services d'entraînement tandis que l'appelant touchait un salaire annuel de \$6,000 seulement versé par la compagnie. Le Ministre tenta de faire abstraction de la compagnie, de considérer l'appelant comme un employé du club et de l'assujettir à l'impôt sur la base des \$22,000. Le Ministre dans cette affaire, tout comme dans celle qui nous est soumise, s'est appuyé sur les articles 16 et 23 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (précitée). Le juge Cattanach en accueillant l'appel de l'appelant a conclu, compte tenu des faits de cette espèce, que la compagnie n'était pas une [TRADUCTION] «simple façade, trompe l'œil ou couverture» et était parfaitement habilitée à se livrer à des activités d'entraînement comme elle l'a fait; que les contrats conclus entre l'appelant, la compagnie et le club étaient des transactions commerciales authentiques et qu'en fait ils régissaient et déterminaient les relations entre les parties.

Toutefois, à la page 381 du jugement qu'il a rendu dans l'affaire *Sazio* (précitée) le juge Cattanach a ajouté:

[TRADUCTION] Il ne fait absolument aucun doute que la compagnie est une entité juridique dûment formée et qu'elle pouvait, à bon droit, remplir les objets pour lesquels elle avait été constituée. Toute personne fournissant des services peut constituer une compagnie pour assurer la prestation de ces services pourvu qu'il n'existe aucune interdiction de nature à empêcher que ces services soient fournis par une compagnie plutôt que par une personne physique.

Une telle interdiction s'est posée par exemple dans l'arrêt *Kindree c. M.N.R.* [[1965] 1 R.C.É. 305; [1964] C.T.C. 386], dans lequel j'ai déclaré qu'à mon avis la médecine ne pouvait être exercée que par une personne physique, cette opinion découlant de l'économie générale de la *Medical Act* et du code de déontologie de la profession médicale. J'ai également indiqué qu'une clause afférente aux objets de la

³ [1969] 1 R.C.É. 373.

to authorize the company to conduct the practice of medicine must be ineffective.

In this case there is no such prohibition as was present in the *Kindree* case.

It is thus instructive to consider the *Kindree* case, since it deals also with the income of a doctor. In that case, the appellant incorporated a company which employed the appellant as a doctor and appellant's wife as a nurse. The company also employed other doctors who assisted the appellant in the practice of medicine. The evidence established that there was no real change in the manner in which the appellant's practice was conducted after the incorporation of the company from the manner in which it was conducted prior thereto in so far as the supplying of medical attention to patients was concerned. The Minister added to the appellant's personal income, that portion of the income credited to the company which exceeded the amount paid to the doctors by the company by way of salary on the ground that such revenue represented income of the appellant and not of the company. Cattanach J. upheld the Minister's assessment and dismissed the appeal. The ratio of the judgment is contained on pages 311 and 312 of the report and reads as follows:

In my view there is no doubt whatsoever that the practice of medicine can only be carried on by a natural person involving a personal responsibility to the patient and to the governing body of the profession, such conclusion being obvious from the general tenor of the *Medical Act (supra)* and the code of ethics of the medical profession to which the appellant subscribed. In so far as clause (b) of the objects of the Company purports to authorize the Company to conduct the practice of medicine it must be ineffective.

As indicated by the evidence, the incorporation of the Company did not alter in substance the conduct of the business. In my opinion the crucial test is whom the patients thought they were consulting and were in fact consulting. They had no knowledge, or any means of knowledge, of the Company until accounts were rendered to them in the name of the Company after treatment.

In my opinion, the appellant is precluded in fact and in law and as a matter of public policy from practising the profession of medicine in any of its forms as agent of a body corporate and the document purporting to be a contract of employment between the appellant and the Company, did not establish an employer-employee relationship. Similarly so the documents purporting to be contracts of employment between the other doctors and the Company did not estab-

compagnie ne doit pas avoir d'effet dans la mesure où elle tend à autoriser une compagnie à exercer la médecine.

A la différence de l'affaire *Kindree*, il n'existe en l'espèce aucune interdiction de cette nature.

Il est donc instructif d'examiner l'affaire *Kindree* puisqu'elle envisage également le revenu d'un médecin. Dans cette affaire, l'appelant a constitué une compagnie qui, à son tour, employait ledit appelant comme médecin et sa femme comme infirmière. La compagnie employait également d'autres médecins qui assistaient l'appelant dans l'exercice de la médecine. Les éléments de preuve ont indiqué qu'il n'existait aucun changement effectif dans la façon dont l'appelant donnait des soins médicaux aux patients et, par là-même, exerçait la médecine avant ou après la constitution de la compagnie. Le Ministre a ajouté au revenu personnel de l'appelant la partie du revenu à l'actif de la compagnie qui dépassait le montant qu'elle avait versé aux médecins sous forme de salaires, au motif que ce revenu représentait le revenu de l'appelant et non celui de la compagnie. Le juge Cattanach a confirmé la cotisation établie par le Ministre et rejeté l'appel. Voici le motif déterminant du jugement énoncé aux pages 311 et 312 du recueil:

[TRADUCTION] Selon moi, il ne fait absolument aucun doute que la médecine ne peut être exercée que par une personne physique qui engage sa propre responsabilité vis-à-vis du patient et de l'organisme régissant la profession, cette conclusion étant évidente si on s'appuie sur l'économie générale de la *Medical Act* et sur le code de déontologie de la profession médicale auquel a adhéré l'appelant. La clause b) afférente aux objets de la compagnie doit être sans effet dans la mesure où elle tend à autoriser la compagnie à exercer la médecine.

Comme les éléments de preuve l'ont indiqué, la constitution de la compagnie n'a pas modifié fondamentalement les activités en cause. D'après moi, le critère décisif consiste à déterminer la personne que les malades pensaient consulter et consultaient effectivement. Ils ne connaissaient pas ni n'avaient aucun moyen de connaître l'existence de la compagnie jusqu'à ce qu'on leur envoie, après leur traitement, la facture où figurait le nom de la compagnie.

Selon moi, l'appelant est dans l'impossibilité, en droit et en fait et pour une question d'intérêt public, d'exercer la médecine sous toutes ses formes en qualité d'agent d'une personne morale et le document qui se veut un contrat de travail entre l'appelant et la compagnie n'établissait aucune relation employeur-employé. De la même façon, les documents qui se veulent des contrats de travail conclus entre les autres médecins et la compagnie n'établissaient aucune rela-

lish an employer-employee relationship as between them and the Company, but rather such relationship subsisted between them and the appellant.

It is, therefore, my understanding of the facts that the monies received by the Company for services rendered by the appellant and the other doctors were fees already earned by him either personally or through the doctors employed by him and the Company was merely the assignee of these fees which the Company did not and could not earn and to which it had no right other than as assignee of the appellant's earnings.

In my view, the essential facts in the case at bar are indistinguishable from those in the *Kindree* case (*supra*). Here also, the general tenor of *The Medical Act*⁴ makes it clear that the practice of medicine can only be carried on by a natural person involving a personal responsibility to the patient and to the governing body of the profession. Mr. Justice Cattanach said that "... the crucial test is whom the patients thought they were consulting and were in fact consulting." In the *Kindree* case (*supra*), the corporation rendered the accounts for medical services. In the case at bar, the bills for the medical component of the total account were sent out on the letterhead of the plaintiff or Dr. Kilgour. This factual difference makes it even clearer than in *Kindree* (*supra*) that the patients were consulting the plaintiff and not the Hospital Company and that the payments for such services were in fact payments to the plaintiff and not to the Hospital Company. This is confirmed by the fact that O.H.I.P. and The Ontario Workmen's Compensation Board, in making payment for medical services rendered by the plaintiff, made the cheques payable to the plaintiff who, in turn, endorsed them over to the Hospital Company. Here, as in *Kindree* (*supra*), the Hospital Company is merely the assignee of the fees which the Hospital Company did not and could not earn and to which it had no right other than as assignee of the plaintiff's earnings.

tion employeur-employé entre eux et la compagnie; cette relation existait plutôt entre eux et l'appelant.

Vu les faits qui me sont soumis, j'en conclus que les sommes touchées par la compagnie en contrepartie des services fournis par l'appelant et les autres médecins représentaient des honoraires que ce dernier avait déjà gagnés soit en son nom soit au nom des médecins à son service, et la compagnie était simplement le cessionnaire de ces honoraires qu'elle ne gagnait pas ni ne pouvait gagner et sur lesquels elle ne possédait aucun droit, si ce n'est en qualité de cessionnaire des gains de l'appelant.

D'après moi, les faits déterminants dans l'affaire qui m'est soumise se confondent avec ceux de l'affaire *Kindree* (précitée). En l'espèce également, l'économie générale de *The Medical Act*⁴ indique clairement que la médecine ne peut être exercée que par une personne physique engageant sa propre responsabilité vis-à-vis du patient et de l'organisme régissant la profession. Le juge Cattanach a déclaré que [TRADUCTION] «... le critère décisif consiste à déterminer la personne que les malades pensaient consulter et consultaient effectivement». Dans l'affaire *Kindree* (précitée) la compagnie remettait les comptes correspondant aux services médicaux. Dans l'affaire qui nous occupe, les factures correspondant au service médical par rapport au compte général étaient envoyées sur le papier à lettre portant l'en-tête du demandeur et du docteur Kilgour. Cette différence concrète montre encore plus clairement que ne le fait l'affaire *Kindree* (précitée) que les patients consultaient bien le demandeur et non la compagnie et que les paiements correspondant à ces services étaient, en fait, des paiements adressés au demandeur et non à la compagnie. Cette observation est confirmée par le fait que l'O.H.I.P. et la Commission des accidents de travail de l'Ontario, en effectuant les paiements correspondant aux services fournis par le demandeur, ont libellé les chèques à l'ordre du demandeur qui, à son tour, les a endossés et remis à la compagnie. En l'espèce, tout comme dans l'affaire *Kindree* (précitée), la compagnie est simplement le cessionnaire des honoraires qu'elle ne gagnait pas ni ne pouvait gagner et sur lesquels elle ne possédait aucun droit, si ce n'est en qualité de cessionnaire des gains de l'appelant.

⁴ R.S.O. 1960, c. 234—see for example sections 19, 42 and 51.

⁴ S.R.O. 1960, c. 234—voir par exemple les articles 19, 42 et 51.

Plaintiff's counsel endeavoured to distinguish the *Kindree* decision on the basis that in *Kindree* (*supra*), there was no other legitimate purpose for the incorporation and that the incorporation was only a transparent, albeit somewhat ingenious device to divert a portion of the medical income to a corporation. Counsel submits that in the case at bar, the Hospital Company was incorporated for the express and primary purpose of operating a private hospital and has done so for some 18 years and that this feature of the present case distinguishes it from the *Kindree* case (*supra*). It is true that the Hospital Company was in the business of operating a private hospital, which it was perfectly entitled to do. However, it also engaged in other activities which it was not entitled to do—i.e., engage in the practice of the profession of medicine through its agents, the plaintiff and Dr. Kilgour. In paragraph 1(c) of the plaintiff's contract of employment with the Hospital Company, the plaintiff agreed to:

1. . . .

(c) keep a true record and account of all professional visits made, 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. [Underlining mine.]

From this clause (which also appears in Dr. Kilgour's contract) it is clear that the "work done by the Company" refers to the medical services performed by the plaintiff and that the Hospital Company is, in reality, endeavouring to practice medicine. Then, paragraph 5 of the said agreement contains the following:

5. Campbell agrees that during the continuance of his employment hereunder he will . . . practice medicine for the account and benefit of the Company.

(Dr. Kilgour's contract also contains this provision).

Plaintiff's counsel submitted that the Hospital Company, in hiring doctors, was only doing so in order to comply with the provisions of paragraphs 4 and 6 of its agreement with the Hospi-

L'avocat du demandeur a tenté d'établir une distinction avec la décision rendue dans l'arrêt *Kindree*, en se fondant sur le motif que dans l'affaire *Kindree* (précitée) il n'existait aucun but légitime justifiant la constitution d'une compagnie et que cette constitution n'était manifestement qu'un stratagème, sans doute ingénieux à certains égards, aux fins de détourner une partie du revenu de source médicale vers une compagnie. L'avocat prétend que dans l'affaire soumise à cette cour la compagnie a été constituée aux fins expresses et premières d'exploiter un hôpital privé, ce qu'elle a fait pendant 18 ans, et que ce trait caractéristique permet d'établir une distinction entre la présente affaire et l'affaire *Kindree* (précitée). Il est exact que la compagnie s'employait à exploiter un hôpital privé et qu'elle était parfaitement habilitée à le faire. Elle s'est toutefois livrée à d'autres activités qu'elle n'avait pas le droit d'exercer, à savoir l'exercice de la médecine sous couvert de ses employés, le demandeur et le docteur Kilgour. Au paragraphe 1c) du contrat de travail conclu entre le demandeur et la compagnie le demandeur a accepté:

[TRADUCTION] 1. . . .

c) de consigner fidèlement toutes ses visites professionnelles, de dresser une liste de tous les malades soignés et de toutes les autres activités exercées par lui au nom de la compagnie et il devra rendre compte et verser à la compagnie toutes les sommes reçues par lui en contrepartie des services fournis par la compagnie. [C'est moi qui souligne.]

Il ressort clairement de cette clause (qui figure également dans le contrat du docteur Kilgour) que les [TRADUCTION] «services fournis par la compagnie» se rapportent aux soins médicaux donnés par le demandeur et que la compagnie essaye en réalité d'exercer la médecine. En outre, le paragraphe 5 dudit contrat stipule ce qui suit:

[TRADUCTION] 5. Campbell convient que pendant la durée de son emploi en vertu des présentes il . . . exercera la médecine pour le compte et au profit de la compagnie.

(Le contrat du docteur Kilgour contient la même disposition).

L'avocat du demandeur a prétendu que la compagnie n'engageait des médecins qu'aux fins de se conformer aux dispositions des paragraphes 4 et 6 de son contrat conclu avec la Com-

tal Services Commission (Exhibit 1, Tab 5), which clauses required it to maintain adequate medical staff at the hospital. I do not read said paragraphs 4 and 6 to mean that the Hospital Company must have salaried medical employees. The requirement of said paragraphs is simply that adequate medical care must be available for the hospital's patients. The hospital might have chosen other ways by which to comply with those requirements, e.g., an arrangement whereby qualified doctors in private practice would make themselves available. It was not necessary for the Hospital Company to attempt to engage in the practice of medicine itself to fulfill the contractual obligations above mentioned.

Plaintiff's counsel also submitted that the arrangement here was not any different than that commonly adopted by other hospitals, public and private, where there are full-time salaried medical doctors such as radiologists, anaesthetists, resident interns, etc., and that there is nothing illegal or improper about such a practice. Counsel submits that such a practice is permissible under *The Private Hospitals Act of Ontario*⁵ and in particular, section 16 thereof which states:

16. No person shall be employed as an intern in a private hospital unless he is registered under *The Medical Act*.

It is counsel's submission that since said section 16 contemplates employment of an intern by a private hospital, that such employment is thus permissible under said Act. 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 so long as it is the doctors, and not the hospitals, that are practising medicine.

For the reasons above stated, on the particular facts of this case, it is my view that the Hospital Company was endeavouring to practice medicine which is prohibited under *The Medical Act of Ontario*.

⁵ R.S.O. 1970, c. 361.

mission des services hospitaliers (pièce 1, tableau 5), dont les clauses l'obligeaient à doter l'hôpital d'un personnel médical suffisant. Je n'interprète pas les paragraphes 4 et 6 comme signifiant que la compagnie doit faire appel à un personnel médical salarié. Ces paragraphes exigent simplement que l'hôpital offre à ses patients des soins médicaux appropriés. Pour se conformer à ces exigences, l'hôpital aurait pu choisir d'autres moyens, à savoir s'assurer par contrat le concours de médecins compétents exerçant la médecine privée. La compagnie n'était pas tenue d'essayer de se livrer elle-même à l'exercice de la médecine pour remplir les obligations contractuelles ci-dessus mentionnées.

L'avocat du demandeur a fait valoir, en outre, que ledit contrat n'était pas différent de celui signé par les autres hôpitaux publics et privés qui emploient des médecins salariés à plein temps, comme par exemple des radiologues, des anesthésistes, des internes résidents etc. et qu'une telle pratique n'a rien d'illégal ou d'abusif. L'avocat prétend que cette pratique est admissible aux termes de *The Private Hospitals Act* de l'Ontario⁵ et plus particulièrement aux termes de l'article 16 de cette loi qui dispose comme suit:

[TRADUCTION] 16. Nul ne doit être employé comme interne dans un hôpital privé s'il n'est affilié en vertu de *The Medical Act*.

Suivant la prétention de l'avocat, puisque ledit article 16 envisage l'emploi d'un interne dans un hôpital privé, cet emploi est alors admissible en vertu de ladite loi. 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.

Pour les motifs indiqués précédemment et compte tenu des faits particuliers de l'espèce, j'estime que la compagnie essayait d'exercer la médecine, ce qui lui est interdit en vertu de *The Medical Act* de l'Ontario.

⁵ S.R.O. 1970, c. 361.

I have accordingly concluded that the Minister was correct in adding to the plaintiff's net income the medical fees earned by the plaintiff and previously added to the Hospital Company's income.

I have reached this conclusion, cognizant of the fact, that in so finding, I am denying to this plaintiff, because he is a professional man whose professional Act prohibits a corporation from practising medicine, the tax advantage available, through incorporation, to most businessmen and to members of some other professions. I am aware of the views of some editorial writers and tax experts to the effect that taxation should be neutral, as between different forms of doing business and making profits. However, as has been said many times, it is the function of the Court to interpret the law as it is, and not as it might or should be.

At the commencement of the trial, both counsel agreed that if the plaintiff's appeal was dismissed on the question of principle, the assessments herein should be referred back to the Minister for re-consideration and final determination on the question of quantum of the amounts to be finally added to the plaintiff's income for the taxation years under review. I so direct.

After such re-consideration, the matter may be spoken to further.

Je conclus, par conséquent, que le Ministre était justifié d'ajouter au revenu net du demandeur les honoraires médicaux gagnés par ce dernier et précédemment ajoutés au revenu de la compagnie.

Je suis parvenu à cette conclusion, conscient du fait qu'en me prononçant dans ce sens je refuse au demandeur, parce qu'il exerce une profession libérale et que la Loi régissant sa profession interdit à une compagnie d'exercer la médecine, l'avantage fiscal dont bénéficient, grâce à la constitution en compagnie, la plupart des hommes d'affaires et membres de certaines autres professions. Je n'ignore pas les opinions de certains éditorialistes et experts fiscaux selon lesquelles l'imposition devrait être neutre quelles que soient les formes d'entreprises et les manières de réaliser des profits. Toutefois, comme on l'a souligné à plusieurs reprises, il incombe à la Cour d'interpréter la loi telle qu'elle est et non telle qu'elle pourrait ou devrait être.

Au début de l'audience, les deux avocats ont convenu que si l'appel du demandeur était rejeté sur la question de principe, les cotisations en cause seraient renvoyées au Ministre pour nouvel examen et conclusion finale sur la question du *quantum* des sommes à ajouter au revenu du demandeur pour les années d'imposition faisant l'objet du présent examen. Il en est ainsi ordonné.

Après ce nouvel examen, on pourra reprendre l'affaire au besoin.