

T-3708-77

T-3708-77

Reginald Hibbert Boardman (Plaintiff)

v.

The Queen (Defendant)

Trial Division, Collier J.—Edmonton, February 1; Ottawa, February 21, 1979.

Income tax — Determination of plaintiff's fiscal year — Plaintiff working as psychiatrist under contract for services with Alberta Government — Income reported on year ending January 31 rather than calendar year — Whether or not income derived from employment or from business under a contract for services — Income Tax Act, S.C. 1970-71-72, c. 63, s. 248(1) — The Public Service Act, R.S.A. 1970, c. 298, ss. 20, 46.

This is an appeal by the taxpayer from a decision of the Tax Review Board. Plaintiff, a psychiatrist, reported his income on a calendar year basis during the period he had been an employee of the Saskatchewan Government. On August 1, 1972, plaintiff entered into a contract with the Province of Alberta and on its termination renegotiated the contract. Plaintiff considered his income received under those documents to be "income from a business as a sole proprietorship" and adopted January 31 as the date on which the fiscal period of his proprietorship terminated. The Minister reassessed plaintiff's income on a calendar year basis. Plaintiff argued before the Tax Review Board that he was engaged by the Province of Alberta under a contract for services while the Minister contended that plaintiff's taxable income was earned from employment. The Board upheld the Minister's argument.

Held, the appeal is dismissed. The Province of Alberta and the plaintiff obviously intended the plaintiff should be in the position of contractor rather than employee. But the test is not what the parties intended but what they accomplished. They created an employer-employee relationship. The contract falls within section 46 of *The Public Service Act* of Alberta.

Morren v. Swinton and Pendlebury Borough Council [1965] 2 All E.R. 349, referred to. *Alexander v. Minister of National Revenue* [1970] Ex.C.R. 138, referred to.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

H. G. Wolff for plaintiff.
W. A. Ruskin for defendant.

SOLICITORS:

Wolff, Elgert & Budnitsky, Edmonton, for plaintiff.

Reginald Hibbert Boardman (Demandeur)

c.

La Reine (Défenderesse)

Division de première instance, le juge Collier—Edmonton, le 1^{er} février; Ottawa, le 21 février 1979.

Impôt sur le revenu — Détermination de l'exercice financier du demandeur — Le demandeur est un psychiatre au service du gouvernement de l'Alberta en vertu d'un contrat d'entreprise — Son revenu était déclaré pour l'année ayant pris fin le 31 janvier plutôt que pour l'année civile — Il s'agit de savoir si son revenu provenait d'un emploi ou d'une entreprise découlant du contrat d'entreprise — Loi de l'impôt sur le revenu, S.C. 1970-71-72, c. 63, art. 248(1) — The Public Service Act, S.R.A. 1970, c. 298, art. 20, 46.

Il s'agit d'un appel formé par le contribuable contre une décision de la Commission de révision de l'impôt. Le demandeur, qui est psychiatre, déclarait son revenu en prenant pour base l'année civile au temps où il était au service du gouvernement de la Saskatchewan. Le 1^{er} août 1972, le demandeur conclut avec la province de l'Alberta un contrat qui a été renégocié à son expiration. Le demandeur estime que le revenu gagné en vertu de ces contrats constitue «un revenu tiré d'une entreprise dont il est l'unique propriétaire» et choisit le 31 janvier comme date à laquelle se termine l'exercice financier de son entreprise. De son côté, le Ministre a pris l'année civile pour base de la nouvelle cotisation de l'impôt sur le revenu du demandeur. Devant la Commission de révision de l'impôt, celui-ci soutient qu'il a été engagé par la province de l'Alberta au termes d'un contrat d'entreprise alors que de l'avis du Ministre, son revenu imposable était tiré d'un emploi. La Commission donna raison au Ministre.

Arrêt: l'appel est rejeté. La province de l'Alberta et le demandeur voulaient manifestement que ce dernier soit considéré comme un entrepreneur plutôt que comme un salarié. On ne peut cependant tenir compte de l'intention des parties mais du résultat de la transposition de cette intention dans la réalité. Elles ont créé en l'espèce une relation de commettant à préposé. Le contrat est régi par l'article 46 de la *The Public Service Act* de l'Alberta.

Arrêts mentionnés: *Morren c. Swinton and Pendlebury Borough Council* [1965] 2 All E.R. 349; *Alexander c. Le Ministre du Revenu National* [1970] R.C.É. 138.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

i AVOCATS:

H. G. Wolff pour le demandeur.
W. A. Ruskin pour la défenderesse.

PROCUREURS:

Wolff, Elgert & Budnitsky, Edmonton, pour le demandeur.

Deputy Attorney General of Canada for defendant.

Le sous-procureur général du Canada pour la défenderesse.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

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

COLLIER J.: This is an appeal by the taxpayer from a decision of the Tax Review Board.¹

LE JUGE COLLIER: Il s'agit d'un appel porté par le contribuable d'une décision de la Commission de révision de l'impôt.¹

The plaintiff is a psychiatrist. Until July 31, 1972 he was an employee of the Province of Saskatchewan. Up to that date, because his income was from an "office or employment" he had reported it on a calendar year basis. Effective August 1, 1972 he entered into a contract with the Province of Alberta. He was engaged as a clinical psychiatrist for the Alberta Hospital, Ponoka, Alberta. The contract terminated on January 31, 1973. A new contract was then negotiated. It ran from February 1, 1973 to January 31, 1975.

b Le demandeur est psychiatre. Il a été au service de la province de la Saskatchewan jusqu'au 31 juillet 1972. Jusqu'à cette date, puisque son revenu provenait «d'une charge ou d'un emploi», il l'avait c déclaré en prenant pour base l'année civile. A compter du 1^{er} août 1972 cependant, il entra, par contrat, au service de la province de l'Alberta, à titre de psychiatre clinicien pour l'hôpital de Ponoka (Alberta). Ce contrat prit fin le 31 janvier d 1973. Un nouveau contrat fut alors négocié pour la période du 1^{er} février 1973 au 31 janvier 1975.

The plaintiff considered his income received under those documents as "income from a business as a sole proprietorship . . ."² He adopted January 31 as the date on which the fiscal period of his proprietorship terminated. For 1972, the plaintiff reported only his income up to July 31, 1972. For 1973, he reported the income for his alleged fiscal year of August 1, 1972 to January 31, 1973.

e Le demandeur estime que le revenu gagné en vertu de ces contrats constitue [TRADUCTION] «un revenu tiré d'une entreprise dont il est l'unique propriétaire . . .»² Ayant choisi le 31 janvier comme date à laquelle se termine l'exercice financier de son entreprise, le demandeur a déclaré, pour 1972, uniquement le revenu gagné jusqu'au f 31 juillet, tandis que pour 1973, il a déclaré le revenu gagné au cours de son exercice financier, soit le revenu gagné entre le 1^{er} août 1972 et le 31 janvier 1973.

The Minister of National Revenue reassessed. For 1972, the Minister included in income what the plaintiff earned from the Provinces of Saskatchewan and Alberta during that calendar year. For 1973, he included in income what the plaintiff earned from the Province of Alberta in that calendar year.

g Le ministre du Revenu national l'a cotisé à nouveau. Pour 1972, le Ministre a inclus dans le revenu du demandeur ce que ce dernier avait gagné en Saskatchewan et en Alberta au cours de cette année civile là, tandis que pour 1973, il a h inclus ce que le demandeur avait gagné en Alberta au cours de cette année civile là.

The Minister's view was that the plaintiff's taxable income was earned from "employment", not from a proprietorship, and therefore reportable on a calendar year basis. The plaintiff's view was that he was engaged by the Province of Alberta under a contract for services, not a contract of service, and

i Le Ministre estime que le revenu imposable du demandeur provenait d'un «emploi» et non d'une entreprise et que ce revenu ne pouvait donc être reporté qu'en prenant pour base l'année civile. Le demandeur estime quant à lui avoir été au service de la province de l'Alberta en vertu d'un contrat

¹ [1977] C.T.C. 2293.

¹ [1977] C.T.C. 2293.

² See paragraph 4 of the statement of claim. See, also, sections 9(1) and 11 of the "new" *Income Tax Act*, S.C. 1970-71-72, c. 63, as amended.

² Voir le paragraphe 4 de la déclaration. Voir aussi les articles 9(1) et 11 de la «nouvelle» *Loi de l'impôt sur le revenu*, S.C. 1970-71-72, c. 63, et ses modifications.

therefore his income was reportable on a fiscal year basis.

The Minister's view was upheld by the Tax Review Board. This appeal followed.

There is here no matter of high principle, asserted by either Revenue or the taxpayer. I am told there are not, from either vantage, any real tax dollars involved. The plaintiff did not, nor was he seeking to, gain some saving by putting some taxable income into another year or years. The tax gatherer, no matter which way the returns were filed, ultimately obtained his maximum harvest.

Having said all that, I add this. The plaintiff, and the department of government to which he is attached, made it clear to me they feel strongly that the plaintiff and certain others like him are not "employees", as the defendant suggests.

The issue resolves itself into the thorny question: was there a contract of service or a contract for services? Those are usually difficult cases, depending on their particular facts. This case is no exception.

Put in income tax terms, has the plaintiff brought himself within the term "business" (defined in section 248(1) of the statute)?

In the nineteen sixties and early seventies there had been criticism of the Province of Alberta's mental health services. One criticism was in respect of the qualifications of its employee doctors. At that time the departmental psychiatrists were full time civil servants, on salary, with pension rights, and other benefits.

The department decided to try and upgrade the staff. The idea of contracting with well qualified people was conceived. The concept saw these practitioners as contractors, not employees. They could individually negotiate their own salary. The aim was to pay them at the same level as psychiatrists in private practice. The department did not want them labelled as government employees. It was felt doctors of that status were looked on as inferior to

d'entreprise et non d'un contrat de travail, et que son revenu pouvait, par conséquent, être reporté en fonction d'un exercice financier.

La Commission de révision de l'impôt donna raison au Ministre. Le présent appel s'ensuivit.

Ici ni le ministère du Revenu ni le contribuable n'ont prétendu à l'application de grands principes. On me dit qu'il n'y a en jeu aucune somme vraiment importante, pour l'une ou l'autre des parties. Le demandeur n'a pas cherché à faire quelque épargne en reportant certains revenus imposables à une ou d'autres années et il n'en a effectivement réalisé aucune. Le fisc, peu importe la façon dont les déclarations ont été faites, est parvenu à percevoir le maximum.

Cela étant dit, j'ajouterai que le demandeur, ainsi que le ministère auquel il est attaché, m'ont clairement laissé entendre avoir l'intime conviction que le demandeur et les autres personnes dans une situation semblable ne sont pas des «salariés» comme le suggère la défenderesse.

Le litige se ramène donc à la question épineuse: y a-t-il eu contrat de travail ou contrat d'entreprise? Ces litiges sont ordinairement difficiles à résoudre car il s'agit souvent de cas d'espèce. Celui-ci ne fait pas exception.

En termes fiscaux, la situation du demandeur est-elle conforme à la définition de l'expression «entreprise ou affaire» énoncée à l'article 248(1) de la Loi?

Dans les années 60 et au début des années 70, les services d'hygiène mentale de la province de l'Alberta firent l'objet de certaines critiques. L'une d'elles visait particulièrement les qualifications des médecins au service de la province. A cette époque, les psychiatres affectés aux divers services étaient des fonctionnaires de carrière, salariés, ayant droit à une pension et à d'autres bénéfices.

Le ministère responsable de ces services décida de rehausser la qualité de son personnel. L'idée d'engager par contrat du personnel qualifié fut avancée. On voyait dans ces praticiens des «entrepreneurs» et non des salariés, pouvant individuellement négocier leur propre traitement. Le but était de les rémunérer au même niveau que les psychiatres de pratique privée. Le ministère ne voulait pas que l'on voit en eux des fonctionnaires du gouver-

those in private practice. Under the previous system, the department had trouble attracting well qualified people.

Improvements took place. Well qualified doctors applied and contracts were signed. There are now 40 such doctors.

Other civil servants were hired through a personnel department. They joined public service unions. Their pay raises were negotiated for them, and were, generally speaking, applicable to classes. Dismissal could be appealed. Each new employee took the oath prescribed by section 20 of *The Public Service Act*.³ Most public service employees were subject, generally speaking, to *The Public Service Pension Act*.⁴ There was, and is, compulsory contribution to a pension fund by those employees.

Psychiatrists, such as the plaintiff, were not engaged through a civil service personnel department. Nor were they recruited through competitions pursuant to *The Public Service Act*. These applicants, as I have earlier said, negotiated their own contracts. There was no probationary period. But the first contract was usually for six months only. I shall later set out the termination provisions in respect of these engagements. The plaintiff and his counterparts knew they would be paid more than the existing "employee" psychiatrists. They knew also they would not have any pension rights, nor certain other fringe benefits given to "employee" doctors. They entered into their contracts on that basis. The plaintiff said, at trial, he knew he would not be a civil servant; he regarded himself as self-employed.

The plaintiff went on the staff of the Alberta Hospital at Ponoka. There, he and others, are allocated, by the senior doctor, to various programs. Those allocations can be changed, usually by agreement or request. How the programs are carried out by the individual doctor is largely left to him. The plaintiff was, at first, in charge of the

nement. En effet, les médecins ainsi étiquetés étaient ordinairement considérés comme inférieurs à ceux de la pratique privée. Sous l'ancien régime, le ministère avait éprouvé de la difficulté à attirer des gens qualifiés.

Il y a eu des améliorations. Des médecins qualifiés se sont présentés et ont signé des contrats. Ils sont maintenant quarante.

Les autres fonctionnaires sont engagés par le département du personnel. Ils adhèrent à des syndicats de la fonction publique qui négocient pour eux leurs augmentations salariales, dépendamment du groupe auquel ils appartiennent. Ils peuvent interjeter appel en cas de renvoi. Chaque nouveau salarié doit prêter le serment prévu par l'article 20 de la *The Public Service Act*.³ La plupart des salariés de la fonction publique sont assujettis, généralement parlant, à la *The Public Service Pension Act*.⁴ Il y avait, et il y a encore, obligation pour ces salariés de contribuer à un fonds de pension.

Les psychiatres, comme le demandeur, ne sont pas engagés par le département du personnel de la fonction publique. Ils ne sont pas non plus recrutés par concours en vertu de la *The Public Service Act*. Comme je l'ai dit précédemment, ils négocient leur propre contrat. Il n'y a pas de stage. Mais le premier contrat n'a habituellement qu'une durée de six mois. Je traiterai plus loin des stipulations de ces engagements, qui portent sur le terme de ces derniers. Le demandeur et ses collègues savaient que leur traitement serait supérieur à celui des psychiatres «salariés» d'alors. Ils savaient aussi qu'ils n'auraient droit ni à une pension ni aux autres avantages sociaux accordés aux médecins «salariés». Ils ont conclu leur contrat sur cette base. Le demandeur a dit au cours de l'instruction qu'il savait qu'il ne serait pas un fonctionnaire. Il se considérait comme étant à son compte.

Le demandeur fut intégré au personnel de l'hôpital de Ponoka (Alberta). A cet endroit, c'est le médecin chef qui distribue les tâches à chacun. Tout changement d'affectation relève également de sa compétence. Chaque médecin jouit d'une grande latitude dans l'exécution de sa tâche. Le demandeur a été, au début, responsable du départ-

³ R.S.A. 1970, c. 298 and amendments.

⁴ R.S.A. 1970, c. 299 and amendments.

³ S.R.A. 1970, c. 298 et modifications.

⁴ S.R.A. 1970, c. 299 et modifications.

forensic ward. He is now in charge of acute admissions. Part of his time was, and is, spent in community services at Ponoka, Wetaskawin, and Rimbey. The plaintiff organizes his own schedule to fit in, as far as possible, with hospital routine, as well as to provide out-patient service at the communities mentioned.

Counsel for the defendant, in argument, agreed that the concept of "control", as determining whether the engagement was one of service or for services, is of relatively small weight here. It was conceded the Province of Alberta, on the evidence, had relatively little "control" as to how the plaintiff carried out his duties.

In respect of the test of control, Lord Parker C.J., in *Morren v. Swinton and Pendlebury Borough Council*, said:⁵

As the many cases before the courts have shown, it is not always easy to determine what the correct legal relationship is. It depends primarily on the true interpretation of the contract. Sometimes it is said quite generally that the test is whether the master can order or require what is to be done, where the true contract is one for services, or whether the master can order or require not only what is to be done, but how it shall be done, in which case it is a contract of service. That perhaps is an over-simplification, and in *Short v. J. & W. Henderson, Ltd.* ([1946] S.C. (H.L.) 24 at p. 33) LORD THANKERTON dealt with what he called the four indicia of a contract of service. These are, and he quoted the Lord Justice-Clerk (LORD COOPER):

(a) The master's power of selection of his servant; (b) the payment of wages or other remuneration; (c) the master's right to control the method of doing the work; and (d) the master's right of suspension or dismissal.

LORD THANKERTON went on:

The learned judge adds that a contract of service may still exist if some of those elements are absent altogether, or present only in an unusual form, and that the principal requirement of a contract of service is the right of the master in some reasonable sense to control the method of doing the work, and that this factor of superintendence and control has frequently been treated as critical and decisive of the legal quality of the relationship.

The cases have over and over again stressed the importance of the factor of superintendence and control, but that it is not the determining test is quite clear. In *Cassidy v. Minister of Health* ([1951] 1 All E.R. 574; [1951] 2 K.B. 343), SOMERVELL, L.J., referred to this matter, and instanced, as did DENNING, L.J., in the later case of *Stevenson, Jordan & Harrison, Ltd. v. MacDonald & Evans* ([1952] 1 T.L.R. 101), that clearly superintendence and control cannot be the decisive test when one is

tement de médecine légale. Il est maintenant responsable des admissions à l'urgence. Il consacre en outre une partie de son temps aux services communautaires de Ponoka, de Wetaskawin et de Rimbey. Il fait en sorte que ses activités aux cliniques externes mentionnées ne viennent pas déranger celles qu'il exerce à l'hôpital.

L'avocat de la défenderesse, au cours du débat, a reconnu que la notion de «contrôle» ne pouvait en l'espèce aider vraiment à déterminer s'il s'agissait d'un contrat d'entreprise ou d'un contrat de travail. On a admis que la province de l'Alberta, d'après les preuves faites, n'exerçait qu'un «contrôle» fort limité sur la manière dont le demandeur exerçait ses fonctions.

Au sujet du critère de contrôle, lord Parker, juge en chef, a dit dans *Morren c. Swinton and Pendlebury Borough Council*⁵:

[TRADUCTION] Comme les nombreuses espèces dont les cours ont eu à connaître l'ont montré, il n'est pas toujours facile de déterminer quel est véritablement le lien juridique en jeu. Il faut d'abord bien interpréter le contrat. Quelques fois on dit, sans plus préciser, que ce qu'il faut se demander c'est si le maître peut ordonner ou exiger que l'on fasse telle ou telle chose, le contrat étant alors un contrat d'entreprise, ou si le maître peut ordonner ou exiger non seulement que l'on fasse telle ou telle chose mais qu'on la fasse de telle ou telle façon, le contrat étant alors un contrat de travail. Ce raisonnement est peut-être trop simple, aussi LORD THANKERTON dans *Short c. J. & W. Henderson, Ltd.* ([1946] S.C. (H.L.) 24, à la page 33) a-t-il énoncé ce qu'il a appelé les quatre indices du contrat de travail. Ce sont, et il cita le lord Justice-Clerk (LORD COOPER):

a) Le pouvoir discrétionnaire du maître de choisir son préposé; b) le paiement d'un salaire ou d'une autre forme de rémunération; c) le droit du maître de contrôler la méthode d'exécution du travail; et d) le droit du maître de renvoyer ou de suspendre le préposé.

Et LORD THANKERTON ajouta:

Le savant juge a ajouté qu'il peut y avoir contrat de travail même si certains de ses éléments manquent ou ne sont présents qu'en une forme inhabituelle; la caractéristique principale d'un contrat de travail serait le droit du maître de contrôler de quelque façon la méthode d'exécution du travail et ce facteur de surveillance et de contrôle aurait fréquemment été considéré comme décisif et caractéristique de la nature du lien juridique en jeu.

La jurisprudence n'a pas cessé de souligner l'importance du facteur de surveillance et de contrôle mais il est tout à fait clair que ce n'est pas là le critère déterminant. Dans *Cassidy c. Minister of Health* ([1951] 1 All E.R. 574; [1951] 2 K.B. 343), LORD JUGE SOMERVELL en parla pour dire, comme le fit LORD JUGE DENNING dans l'affaire postérieure *Stevenson, Jordan & Harrison, Ltd. c. MacDonald & Evans* ([1952] 1 T.L.R. 101), que manifestement la surveillance et le contrôle ne pouvaient

⁵ [1965] 2 All E.R. 349 at 351.

⁵ [1965] 2 All E.R. 349, à la page 351.

dealing with a professional man, or a man of some particular skill and experience. Instances of that have been given in the form of the master of a ship, an engine driver, a professional architect or, as in this case, a consulting engineer. In such cases there can be no question of the employer telling him how to do work; therefore, the absence of control and direction in that sense can be of little, if any, use as a test.

The key to the problem in this case is, to my mind, the contracts (Ex. 1) entered into between the plaintiff and the Province. The two agreements are substantially similar. I shall refer to the second contract.

The plaintiff, in the agreement, was described as a contractor. In paragraph 1 he was hired as a clinical psychiatrist for the hospital at Ponoka. His powers and duties were those fixed by the appropriate deputy minister. His duties were to be "supervised by the Director of Clinical Services for the said Department".

The plaintiff was to be paid \$2,916 per month.

Paragraph 3 was as follows:

The term of employment shall be from the 1st day of February, 1973, for a term of two years, terminating on the 31st day of January, 1975, unless terminated at an earlier date in accordance with the terms of the Agreement. The terms of the contract may be renegotiated at the end of the first year.

Paragraph 4 read:

The Contractor shall devote his best efforts to advance the interests of the Minister, shall perform his duties to the best of his ability and shall be entitled to three weeks' holiday with pay per annum plus optional unpaid leave by agreement and one week's paid study leave per annum.

The holiday provision was similar to the holidays granted the employee doctors.

Paragraph 5 set out call back pay rates.

Paragraph 6 was as follows:

The Contractor will be entitled to 1½ days' sick leave per month, cumulative to a maximum of 36 days per duration of contract, but shall not be entitled to benefits under The Public Service Pension Act or to any of the other rights or privileges afforded to a member of the Civil Service. Six days' cumulative sick leave shall be transferred into this contract.

The sick leave provisions were similar to those applicable to other employees.

être le critère décisif lorsqu'on avait affaire à un professionnel ou à un homme de métier. On a cité en exemple les commandants de navire, les machinistes, les architectes ou, comme en l'espèce, les ingénieurs-conseils. Dans ces cas-là, il ne peut être question pour le maître de dicter comment effectuer le travail; il s'ensuit que l'absence de contrôle en ce sens ne peut, à toutes fins utiles, servir de critère.

La clé du problème en l'espèce réside, à mon avis, dans les deux contrats (pièce 1), intervenus entre le demandeur et la province. En substance, ils sont semblables. Je me référerai au deuxième.

Le demandeur, dans le contrat, est qualifié d'entrepreneur ou contractant. Le paragraphe 1 prévoit son engagement comme psychiatre clinicien pour l'hôpital de Ponoka. Ses pouvoirs et ses fonctions sont ceux que prévoit le sous-ministre compétent. Dans l'exécution de ses fonctions, il est [TRADUCTION] «sous les ordres du directeur des services cliniques dudit département».

Le demandeur devait gagner \$2,916 par mois.

Voici le paragraphe 3:

[TRADUCTION] Le contrat aura une durée de deux ans, à compter du 1^{er} février 1973, le terme étant fixé au 31 janvier 1975, à moins qu'il ne soit résilié auparavant conformément à ses stipulations. Les stipulations peuvent être renégociées au terme de la première année.

Voici le paragraphe 4:

[TRADUCTION] Le contractant devra au mieux de ses capacités promouvoir les intérêts du Ministre et exécuter ses fonctions; il aura droit chaque année à trois semaines de congés payés ainsi qu'à un congé non rémunéré optionnel, accordé de consentement mutuel, et à une semaine de congé d'études payé.

Les stipulations concernant les vacances sont semblables à celles accordées aux médecins salariés.

Le paragraphe 5 traite des taux d'indemnité de rappel au travail.

Le paragraphe 6 est libellé comme suit:

[TRADUCTION] Le contractant aura droit à un jour et demi de congé de maladie par mois, cumulatif jusqu'à un maximum de 36 jours pour la durée du contrat mais il n'aura pas droit aux bénéfices de la The Public Service Pension Act ni à aucun autre droit ou privilège accordé aux membres de la fonction publique. Six jours de congés de maladie accumulés seront reportés du précédent au présent contrat.

Les stipulations concernant les congés de maladie sont semblables à celles applicables aux autres salariés.

Paragraphs 9, 10 and 11 are as follows:

The Minister agrees that the Contractor may obtain a part-time appointment at a university in the Province of Alberta but the Contractor agrees that he will not conduct a private practice of psychiatry during the term of the contract.

All medicare coverage, pension holdings and Canada Pension are to be the responsibility of the Contractor.

Income tax will be deducted at source unless the Contractor provides an exemption form from the Federal Government.

The plaintiff was paid subsistence and travelling allowance at the same rate as employees of the public service (paragraph 12).

I set out paragraphs 13, 14, 15 and 17:

This Agreement may be terminated by the Minister by giving the Contractor six months' notice in writing of intention to terminate the contract without any reason and without giving reason therefor, or by giving to the Contractor salary in lieu of notice.

This Agreement may be terminated by the Contractor by giving to the Minister six months' notice in writing of intention to terminate the contract without any reason and without giving reason therefor.

Notwithstanding clauses 13 and 14 herein, this Agreement may be mutually terminated by the Minister and the Contractor at any time.

This Agreement may be renewed from time to time for such further periods of time as may be agreed upon the same terms and conditions as are contained in this Agreement, or upon such other terms and conditions as the Minister and the Contractor may agree upon, by the Minister giving the Contractor three months' notice in writing of his intention to renew the contract.

Construing this agreement as a whole, I conclude it is more consistent with a contract of service than a contract for services.

As Jackett P., now C.J., said in *Alexander v. M.N.R.*⁶:

Counsel for both parties made very helpful and extensive references to the authorities on the distinction between a contract of service and a contract for services. I do not think that I need to review the authorities as a preliminary to reaching a conclusion. It seems evident that what is an appropriate approach to solving the problem in one type of case is frequently not a helpful approach in another type. On the one hand, a contract of service is a contract under which one party, the servant or employee, agrees, for either a period of time or indefinitely, and either full time or part time, to work for the other party, the master or the employer. On the other hand, a

Voici les paragraphes 9, 10 et 11:

[TRADUCTION] Le Ministre reconnaît que le contractant peut obtenir une chaire à temps partiel à l'université de la province de l'Alberta mais le contractant convient qu'il n'exercera pas en pratique privée de psychiatrie au cours de la durée du contrat.

Les cotisations d'assurance-maladie, les cotisations de pension et les contributions au régime de pensions du Canada sont à la charge du contractant.

L'impôt sur le revenu sera déduit à la source à moins que le contractant ne produise une exemption officielle obtenue du gouvernement fédéral.

Le demandeur avait droit à ses frais de subsistance et de déplacement au même taux que les membres de la fonction publique (paragraphe 12).

Voici les paragraphes 13, 14, 15 et 17:

[TRADUCTION] Le Ministre peut, à sa discrétion, résilier le contrat en donnant au contractant un avis de congé écrit de six mois, qui n'a pas à être motivé, ou en lui payant ses émoluments en lieu et place de l'avis de congé.

Le contractant peut, à sa discrétion, résilier le contrat en donnant au Ministre un avis écrit de six mois, qui n'a pas à être motivé.

Par dérogation aux clauses 13 et 14, le Ministre et le contractant peuvent, à tout moment, convenir mutuellement de mettre fin au contrat.

Le contrat peut toujours être reconduit par le Ministre pour la durée qui sera alors convenue et aux conditions du présent contrat ou aux conditions que le Ministre et le contractant auront alors convenues. Le Ministre doit donner au contractant un avis écrit de trois mois l'informant de son intention de le reconduire.

L'ensemble du contrat m'amène à conclure qu'il tient plus du contrat de travail que du contrat d'entreprise.

Comme l'a souligné le président Jackett, aujourd'hui juge en chef, dans *Alexander c. M.R.N.*⁶:

Les avocats des deux parties ont largement et très utilement fait mention de la jurisprudence relative à la distinction entre un contrat de travail et un contrat de louage de services. Je ne pense pas qu'il me soit nécessaire de faire au préalable état de cette jurisprudence pour parvenir à une conclusion. Il semble évident que ce qui peut dans un cas être une façon valable d'envisager la solution du problème, n'est pas forcément utile dans un autre cas. D'une part, un contrat de travail est un contrat en vertu duquel une partie, le préposé ou l'employé, convient, pour une période déterminée ou un temps indéfini, et à temps complet ou à temps partiel, de travailler pour l'autre

⁶ [1970] Ex.C.R. 139 at 153-155.

⁶ [1970] R.C.É. 138, aux pages 152 à 154.

contract for services is a contract under which the one party agrees that certain specified work will be done for the other. A contract of service does not normally envisage the accomplishment of a specified amount of work but does normally contemplate the servant putting his personal services at the disposal of the master during some period of time. A contract for services does normally envisage the accomplishment of a specified job or task and normally does not require that the contractor do anything personally. . . .

The problem arises in these cases because, in fact, there can be a contract of service that has features ordinarily found in a contract for services and there can be a contract for services that has features ordinarily found in a contract of service. A servant can be employed on terms that he is paid on a basis related to the volume of work and that he himself hires and pays help that is required. Compare the postmistress in *Reference as to the Applicability of the Minimum Wage Act of Saskatchewan to an employee of a Revenue Post Office*. So, also, while a person who contracts to do a job ordinarily has his own place where he works and has his own plant and equipment with which he works, and supplies the materials required to do the job, nevertheless any one or more of these features can be eliminated by special agreement without changing the character of the contract as a contract for services. Here I am faced with a contract that can be analyzed either as a contract of service with deviations from the normal, or a contract for services with deviations from the normal. I must, therefore, seek some basis for a conclusion as to what is the correct character to assign to it.

I was referred to a number of other decisions.⁷ They were helpful, but not conclusive.

The plaintiff was, to my mind, during the years in question under contracts of service. He was, as a matter of business and economic reality, an employee.

The Minister's assessment is confirmed, as is the decision of the Tax Review Board.

I have come to this conclusion without hesitation, but with regret. The Province of Alberta and

⁷ *Stevenson Jordan and Harrison, Ltd. v. Macdonald and Evans* [1952] 1 The Times L.R. 101 (C.A.). *City of Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.* [1946] 3 W.W.R. 748 (P.C.). *Morren v. Swinton and Pendlebury Borough Council* [1965] 2 All E.R. 349 (Q.B.D.). *Alexander v. M.N.R.* [1970] Ex.C.R. 138 (Ex. Court). *Ready Mixed Concrete (South East), Ltd. v. Minister of Pensions and National Insurance* [1968] 1 All E.R. 433 (MacKenna J.). *The Board of the Kerrobert School Unit No. 44 of Saskatchewan v. M.N.R. Canadian Employment Benefits and Pension Guide*, vol. 2, (C.C.H.) 6312 (Pension Appeals Board).

partie, le commettant ou l'employeur. D'une part, un contrat de louage de services est un contrat en vertu duquel une partie accepte d'effectuer pour une autre un certain travail très précis, stipulé au contrat. Un contrat de travail n'envisage ordinairement pas l'exécution d'un travail particulier mais stipule ordinairement que le préposé offre ses services au commettant pour une certaine période de temps. Un contrat de louage de services envisage ordinairement, par contre, l'exécution d'un travail ou d'une tâche nettement délimitée et n'exige ordinairement pas que le contractant exécute personnellement quelque chose. . . .

Dans cette jurisprudence, le problème découle du fait qu'il peut exister un contrat de travail présentant certaines caractéristiques habituelles d'un contrat de louage de services, ou un contrat de louage de services présentant certaines des caractéristiques d'un contrat de travail. Le contrat d'engagement d'un préposé peut stipuler qu'il sera payé proportionnellement à la somme de travail qu'il accomplira, et lui laisser la charge de louer et payer lui-même les auxiliaires qui lui seront nécessaires. Voir à ce sujet le cas de la maîtresse de poste dans *Reference as to the Applicability of the Minimum Wage Act of Saskatchewan to an employee of the Revenue Post Office*. Ainsi, bien qu'une personne qui passe un contrat d'entreprise conserve ordinairement son propre lieu de travail, utilise sa propre usine et son équipement et fournisse les matériaux nécessaires par le travail en question, l'un ou plusieurs de ces éléments peut être éliminé par accord spécial, sans changer la nature du contrat de louage de services. Ici, nous avons affaire à un contrat qui peut être interprété soit comme un contrat de travail avec quelques variantes par rapport au type normal, soit comme un contrat de louage de services avec également quelques variantes. Je dois donc rechercher un élément qui permette de déduire sa véritable nature.

On m'a renvoyé à plusieurs autres décisions⁷. Elles se sont révélées utiles mais non déterminantes.

A mon avis, le demandeur était, au cours des années en question, régi par un contrat de travail; il était, du point de vue de la réalité économique et financière, un salarié.

La cotisation du Ministre est confirmée de même que la décision de la Commission de révision de l'impôt.

J'en suis venu à cette conclusion sans hésitation mais avec regret. La province de l'Alberta et le

⁷ *Stevenson Jordan and Harrison, Ltd. c. Macdonald and Evans* [1952] 1 The Times L.R. 101 (C.A.). *Ville de Montréal c. Montreal Locomotive Works Ltd.* [1946] 3 W.W.R. 748 (C.P.). *Morren c. Swinton and Pendlebury Borough Council* [1965] 2 All E.R. 349 (Q.B.D.). *Alexander c. M.N.R.* [1970] R.C.E. 138 (Cour de l'Échiquier). *Ready Mixed Concrete (South East), Ltd. c. Minister of Pensions and National Insurance* [1968] 1 All E.R. 433 (le juge MacKenna). *The Board of the Kerrobert School Unit No. 44 of Saskatchewan c. M.N.R., Canadian Employment Benefits and Pension Guide*, vol. 2 (C.C.H.) 6312 (Commission d'appel des pensions).

the plaintiff obviously intended the plaintiff should be in the position of contractor rather than employee. But the test is, unfortunately, not what the parties intended but what they accomplished. In this case they created, as I see it, an employer-employee relationship. The contract falls, I think, within section 46 of *The Public Service Act* of Alberta.

I do not know why Revenue chose to reassess here. That action merely engenders bewilderment and chagrin in taxpayers such as the plaintiff. As a citizen and taxpayer in Alberta, he is for Alberta purposes (including exclusion from pension rights) treated as a contractor.

The Minister of National Revenue, however, for purposes of a federal statute, and regardless of conflict, chooses to treat him as an employee.

The purpose of this reassessment here does not, as I see it, further, in the interests of Canadian taxpayers, the administration and enforcement of the *Income Tax Act*. The most that can be said, from the evidence and explanations put before me, is that for some reason, someone in the Revenue Department felt there should be, in the case of this taxpayer, tidy housekeeping.

The plaintiff's action (appeal) is dismissed. The defendant is entitled to costs.

demandeur voulaient manifestement que ce dernier soit considéré comme un «entrepreneur» plutôt que comme un salarié. On ne peut, malheureusement, tenir compte de l'intention des parties mais uniquement du résultat de la transposition de cette intention dans la réalité. En l'espèce elles ont créé, comme je vois la chose, une relation de commettant à préposé. Le contrat est donc régi, à mon avis, par l'article 46 de la *The Public Service Act* de l'Alberta.

Je ne sais pas pourquoi le ministère du Revenu a choisi de cotiser à nouveau ici. L'action n'a fait que surprendre la bonne foi du contribuable. Le demandeur en tant que citoyen et contribuable de la province de l'Alberta y est, pour les fins de celle-ci, y compris l'exclusion du droit à une pension, considéré comme un «entrepreneur».

Le ministre du Revenu national toutefois, pour les fins de la loi fédérale et sans tenir compte du conflit ainsi créé, a choisi de le considérer comme un salarié.

Comme je vois la chose, la cotisation en cause n'a pas l'effet de promouvoir les intérêts des contribuables canadiens ni l'exécution et l'application de la *Loi de l'impôt sur le revenu*. Tout ce qu'on peut dire, d'après la preuve administrée et les explications qui m'ont été données, c'est que pour une raison ou pour une autre, des fonctionnaires du ministère du Revenu ont estimé que, dans le cas de ce contribuable, il fallait tenir des comptes rigoureux.

L'action (l'appel) du demandeur est rejetée. La défenderesse a droit à ses dépens.