

A-649-76

A-649-76

Dr. H. Hoyle Campbell (Appellant)

v.

The Queen (Respondent)

Court of Appeal, Ryan and Le Dain J.J. and MacKay D.J.—Toronto, September 26, 1978; Ottawa, May 3, 1979.

Income tax — Income calculation — Appellant, a surgeon, is both beneficial owner and employee of a Hospital Corporation — Fees paid for professional services performed by appellant endorsed to Hospital Corporation but salary paid appellant by Hospital Corporation less than fees — Whether amount of fees earned for appellant's professional services in excess of salary paid him should be included in his income or whether that amount should be considered income of the Hospital Corporation employing him — The Medical Act, R.S.O. 1960, c. 234, s. 5(2) — The Private Hospitals Act, R.S.O. 1960, c. 305, s. 12.

Appellant, a surgeon, is an employee of and beneficial owner of Campbell Hospitals Limited. During 1967, 1968 and 1969 taxation years, appellant reported income consisting in part of the salary he was paid by the Hospital Corporation. By notices of re-assessment the Minister added to his income, as professional income from fees, amounts that had been declared by the Hospital Corporation as part of its income and which represented fees charged by the Hospital Corporation for professional medical services actually performed by the appellant. This is an appeal from a judgment of the Trial Division, for although appellant achieved an adjustment in his favour, the Trial Judge determined against him on a question of principle. The main question at trial (and on appeal) was whether the additional amount included on the Minister's original re-assessment was income earned by the Hospital Corporation for medical services performed by him as an employee or whether it was appellant's income.

Held, (Ryan J. dissenting) the appeal is allowed.

Per Le Dain J.: The agreement between the appellant and the Hospital Corporation is a lawful one. Unlike the *Kindree* and *Carruthers* cases, there is a genuine hospital operation governed by and licensed under *The Private Hospitals Act* with a charter approved under that Act empowering the Hospital Corporation to engage qualified medical practitioners for the provision of services. As for the proportions of the income derived from patient care and surgical services, the origins of and reasons for the particular arrangement between the appellant and the Hospital Corporation indicate that special financial arrangements would be required if it were to be a viable operation.

Per MacKay D.J.: It was appellant, not the Hospital Corporation, who was practising surgery. The Hospital Corporation, in conducting its business of operating a private surgical hospital was only doing what it was authorized to do under the provisions of *The Private Hospitals Act* and the Corporation's letters patent—employing qualified surgeons to perform surgery on the patients of the hospital. There is no conflict

Dr H. Hoyle Campbell (Appellant)

c.

^a La Reine (Intimée)

Cour d'appel, les juges Ryan et Le Dain et le juge suppléant MacKay—Toronto, le 26 septembre 1978; Ottawa, le 3 mai 1979.

^b *Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — L'appellant, qui est chirurgien, est le propriétaire de la Société hospitalière qui l'emploie — Les honoraires perçus pour services rendus par l'appellant étaient endossés en faveur de la Société hospitalière mais les salaires que celle-ci payait à l'appellant étaient inférieurs à ces honoraires — Il échet d'examiner s'il y a lieu d'inclure dans le revenu de l'appellant la différence entre les honoraires perçus en paiement de ses services professionnels et son salaire ou si cette différence doit être considérée comme un revenu de la Société hospitalière qui l'emploie — The Medical Act, S.R.O. 1960, c. 234, art. 5(2) — The Private Hospitals Act, S.R.O. 1960, c. 305, art. 12.*

^c L'appellant, qui est chirurgien, est propriétaire et employé de Campbell Hospitals Limited. Au cours des années d'imposition 1967, 1968 et 1969, l'appellant a déclaré un revenu constitué en partie du salaire que lui payait cette société hospitalière. Par avis de nouvelle cotisation, le Ministre a ajouté à son revenu, à titre d'honoraires professionnels, les sommes que la Société hospitalière avait déclarées comme faisant partie intégrante de son revenu et qui représentaient les honoraires demandés par celle-ci pour les services médicaux fournis en fait par l'appellant. L'appel est formé contre un jugement de la Division de première instance qui a débouté l'appellant sur une question de principe, quoiqu'il y ait eu rajustement en sa faveur. Le principal point litigieux en première instance (et en appel) est la question de savoir si le supplément figurant au premier avis de nouvelle cotisation du Ministre représente le revenu propre de l'appellant ou celui que la Société hospitalière tirait des services médicaux rendus par l'appellant à titre d'employés.

^d *Arrêt* (le juge Ryan dissident): l'appel est accueilli.

^e Le juge Le Dain: La convention intervenue entre l'appellant et la Société hospitalière est licite. A l'opposé des affaires *Kindree* et *Carruthers*, il y a en l'espèce exploitation de bonne foi d'un hôpital autorisé sous le régime du *The Private Hospitals Act* et doté d'une charte légale l'habilitant à engager des praticiens qualifiés pour la prestation de services médicaux. Quant aux fractions respectives du revenu provenant des soins donnés aux patients et des services chirurgicaux, les origines et les motifs de l'arrangement particulier entre l'appellant et la Société hospitalière indiquent que des arrangements financiers spéciaux étaient nécessaires pour que l'opération soit viable.

^f Le juge suppléant MacKay: C'est l'appellant, et non la Société hospitalière, qui pratiquait la chirurgie. Dans son entreprise qui était l'exploitation d'un hôpital chirurgical privé, cette société ne faisait que ce que la loi dite *The Private Hospitals Act* et ses lettres patentes l'autorisaient à faire, à savoir employer des chirurgiens qualifiés pour pratiquer des opérations chirurgicales sur les patients de l'hôpital. Les dispositions

between the provisions of *The Private Hospitals Act* authorizing employment of surgeons by hospital corporations and *The Medical Act* which does not prohibit such employment: if there were, the provisions of *The Private Hospitals Act* would prevail, and effect would not be given to any provisions of *The Medical Act* that were in conflict with it. It is a principle of the law of master and servant that money payable in respect of work done by an employee acting in the course of his employment belongs to the employer.

Per Ryan J. dissenting: The role of the doctors in this case was different from that of a resident doctor or surgeon in an ordinary hospital. In each of the years involved, over 80% of the gross revenue of the Corporation was derived from the professional fees earned by the doctors. The purpose of entering into the employment agreements was to ensure the Corporation sufficient working capital to realize its objectives because the Corporation could not do more than break even with its contract with the Hospital Services Commission. The Corporation's profit was produced by the fees for professional services provided by the doctors. The Corporation was illegally endeavouring to practise medicine, and the contract made between appellant and the Hospital Corporation for that illegal purpose was therefore invalid. Since the contract did not give rise in law to an employer-employee relationship, appellant cannot rely on the employment contract in support of his submission that the income was that of the Corporation. Only that part of the Corporation's revenue attributable to appellant's own professional work should be assessed to him, and the part attributable to the other doctors working at the Institute should not. There is no evidence that the other doctors were servants of the appellant or that the Corporation received cheques endorsed to it by them as a fiduciary of appellant. The Court is not persuaded that the amounts attributed to him should be reduced by the dividends of the Corporation received by him during the taxation years in question. There was no evidence that the dividends were paid out of current rather than retained earnings.

Carruthers Clinic Ltd. v. Herdman [1959] O.R. 770, agreed with. *Kindree v. Minister of National Revenue* [1965] 1 Ex.C.R. 305, followed.

INCOME tax appeal.

COUNSEL:

P. S. A. Lamek, Q.C. for appellant.
J. R. Power for respondent.

SOLICITORS:

Fraser & Beatty, Toronto, for appellant.
Deputy Attorney General of Canada for respondent.

The following are the reasons for judgment rendered in English by

RYAN J. (*dissenting*): This is an appeal from a judgment of the Trial Division pronounced on July

de la loi *The Private Hospitals Act* qui autorisent les sociétés hospitalières à engager des chirurgiens ne sont pas en conflit avec la loi *The Medical Act*, laquelle ne prévoit aucune interdiction en la matière; quand bien même ce serait le cas, celles de *The Private Hospitals Act* l'emporteraient et les dispositions contraires du *The Medical Act* seraient sans effet. C'est un principe du droit des rapports commettant-préposé que la rémunération du travail accompli par le préposé dans le cadre de son emploi appartient à l'employeur.

Le juge Ryan dissident: Le rôle des médecins en l'espèce est différent de celui d'un médecin résident ou d'un chirurgien dans un hôpital ordinaire. Au cours de chacune des années en cause, plus de 80 p. 100 du revenu brut de la Société provenait des honoraires professionnels des médecins. Les contrats de travail avaient pour objet d'assurer à la Société un fonds de roulement suffisant pour réaliser ses objectifs, attendu que son contrat avec l'Hospital Services Commission lui permettait tout juste de couvrir ses frais. Les bénéfices de la Société provenaient des honoraires demandés pour les services professionnels fournis par les médecins. La Société cherchait à exercer illégalement la médecine, et le contrat intervenu entre l'appellant et la Société hospitalière était invalide du fait qu'il avait pour objet une activité illégale. Attendu que ce contrat ne créait pas un rapport commettant-préposé, l'appellant ne peut se fonder sur le contrat de travail pour soutenir que le revenu en cause était celui de la Société. Il n'y a lieu d'ajouter au revenu imposable de l'appellant que la fraction du revenu de la Société provenant des services professionnels de l'appellant et non des autres médecins travaillant pour l'Institut. Rien dans la preuve administrée n'autorise à dire que ces autres médecins étaient des préposés de l'appellant ni que la Société recevait les chèques qu'ils endossaient en sa faveur à titre de fiduciaire de l'appellant. La Cour n'est pas convaincue que les sommes attribuées à l'appellant devraient être réduites des dividendes qu'il avait reçus de la Société au cours des années d'imposition en cause. Rien dans la preuve administrée ne permet de dire que ces dividendes provenaient des bénéfices courants et non des bénéfices retenus.

Arrêt approuvé: *Carruthers Clinic Ltd. c. Herdman* [1959] O.R. 770. Arrêt suivi: *Kindree c. Le ministre du Revenu national* [1965] 1 R.C.É. 305.

APPEL en matière d'impôt sur le revenu.

AVOCATS:

P. S. A. Lamek, c.r. pour l'appellant.
J. R. Power pour l'intimée.

PROCUREURS:

Fraser & Beatty, Toronto, pour l'appellant.
Le sous-procureur général du Canada pour l'intimée.

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

LE JUGE RYAN (*dissident*): Cette espèce est l'appel d'un jugement de la Division de première

8, 1976, which allowed the appeal of the plaintiff (the appellant here) and referred back to the Minister for further re-assessment, not inconsistent with certain supplementary reasons for judgment, also dated July 8, 1976, the re-assessments of the plaintiff for the taxation years 1967, 1968 and 1969. The original reasons for judgment of the Trial Judge were dated November 1, 1974 [[1974] 2 F.C. 658]; these reasons had determined against the plaintiff the question of principle involved in what was an appeal by him to the Trial Division against re-assessments of income tax. The question of principle was whether certain amounts re-assessed to the plaintiff were his income, as the Crown submitted, or were the income of a corporation which, in the plaintiff's submission, was his employer. This explains why the plaintiff is the appellant here, though the judgment appealed from appears on its face to be in his favour. The plaintiff in substance failed below, although there was an adjustment in his favour of the amounts originally re-assessed against him. No order was made as to the costs, success having been divided.

Dr. Campbell is a plastic surgeon, licensed to practise in Ontario, and was in fact practising in Ontario during the taxation years in question. Before entering private practice, Dr. Campbell had a background of experience in plastic surgery in the British and Canadian armies and later as a salaried employee of the Christie Street Hospital in Toronto, first as a full-time and later as a part-time employee. In the early 1950's, he decided to establish his own hospital so as to put into practice certain of his ideas for reducing in-hospital post-operative care. In 1954, he caused Campbell Hospitals Limited (the "Hospital Corporation") to be incorporated and has, at all material times, been the beneficial owner of its shares. Dr. Campbell became a salaried employee of the Hospital Corporation.

During the 1967, 1968 and 1969 taxation years, Dr. Campbell reported income consisting in part of the salary he was paid by the Hospital Corporation. By notices of re-assessment, the Minister added to his income, as professional income from fees, the sums of \$28,768 for 1967, \$29,574 for

instance, rendu le 8 juillet 1976, lequel accordait l'appel du demandeur (appelant en l'espèce) et renvoyait l'affaire au Ministre pour qu'il lance une nouvelle cotisation, compatible avec certains motifs supplémentaires de jugement, datés aussi du 8 juillet 1976, visant le demandeur pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969. Les motifs premiers du jugement du premier juge étaient du 1^{er} novembre 1974 [[1974] 2 C.F. 658]. Ils décidaient du principe en cause au détriment du demandeur en ce qui était un appel de sa part à la Division de première instance de l'impôt sur le revenu dont on l'aurait cotisé. Le principe en litige était de savoir si certaines des sommes dont on le cotisait faisaient partie de son revenu, comme la Couronne le faisait valoir, ou constituaient le revenu d'une compagnie qui, faisait valoir le demandeur, était son employeur. C'est ce qui explique pourquoi c'est le demandeur qui interjette appel en l'espèce alors que le jugement contesté paraît de prime abord rendu en sa faveur. Sur le fond il a été débouté devant la juridiction inférieure quoiqu'il y ait eu rajustement à son bénéfice du montant des sommes dont il avait d'abord été cotisé. On n'a pas statué sur les dépens, personne n'ayant eu entièrement gain de cause.

Le Dr Campbell est chirurgien esthétique autorisé, au cours des années d'imposition en cause, à exercer, ce qu'il a fait, la médecine en Ontario. Antérieurement à sa pratique privée le Dr Campbell a exercé en chirurgie plastique, en premier lieu dans les Forces armées britanniques puis canadiennes, et ensuite, comme salarié du Christie Street Hospital de Toronto, d'abord à plein temps, puis à temps partiel. Au début des années 1950, il décida de fonder son propre hôpital afin de mettre en pratique ses idées sur la réduction des soins postopératoires à l'hôpital même. En 1954, il constituait une compagnie, la Campbell Hospitals Limited, (ci-après la «Société hospitalière») dont il garda, pendant tout le temps qui nous intéresse ici, la propriété, en équité, des actions. Il en devint par ailleurs le préposé salarié.

Pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969, le Dr Campbell déclara comme revenu, entre autre chose, le traitement que lui versait la Société hospitalière. Usant d'un avis de cotisation, le Ministre ajouta à son revenu, à titre de revenu provenant d'honoraires professionnels, \$28,768

1968, and \$28,150 for 1969. These amounts had been declared by the Hospital Corporation as part of its income, but they were treated by the Minister as being part of Dr. Campbell's income. The sums represented fees charged by the Hospital Corporation for professional medical services actually performed by Dr. Campbell, acting, as the appellant asserts, as an employee of the Hospital Corporation within an Institute that was being operated by the Hospital Corporation.

The main question at trial, as it is on this appeal, was whether, as Dr. Campbell submits, the income was income earned by the Hospital Corporation from the medical services performed by him as its employee, or whether, as the Minister claims, the income was Dr. Campbell's. Important to the Minister's case was the submission that the performance of the medical services constituted the practice of medicine, a practice that could not, by virtue of Ontario legislation, be legally carried on by a corporation. It was submitted that, as a consequence, the practice must have been Dr. Campbell's: he, in fact, performed the medical services and he, but not his corporate employer, was licensed to do so. This submission, as I understand his reasons, was accepted by the learned Trial Judge as a basis of his dismissal in principle of Dr. Campbell's appeal. The Minister also relied on certain billing practices of the Hospital Corporation and of Dr. Campbell and of other doctors employed by the Hospital Corporation in support of his re-assessments, and the Trial Judge appears to have placed some reliance on these billing practices in dismissing the taxpayer's appeal.

There are what I would call two subsidiary, but important, questions which will be dealt with at the end of these reasons. There is the question whether, assuming Dr. Campbell is taxable in respect of income derived from the performance by him of medical services, he is also taxable in respect of income earned from the provision of medical services by other doctors working at the Institute conducted by the Corporation. My understanding is that the Trial Judge decided, in his supplementary reasons, that Dr. Campbell was so liable. There is also the question whether Dr.

pour 1967, \$29,574 pour 1968 et \$28,150 pour 1969. La Société hospitalière avait déclaré ces sommes comme partie intégrante de son revenu mais le Ministre les assimila au revenu du Dr Campbell. Il s'agit des honoraires que la Société hospitalière demandait pour les services professionnels d'ordre médical fournis en fait par le Dr Campbell à titre, prétend l'appelant, de préposé de la Société au sein d'un Institut géré par celle-ci.

Le principal point en litige donc, tant en première instance que maintenant en appel, est de savoir si, comme le prétend le Dr Campbell, c'est la Société hospitalière qui a gagné le revenu découlant des services d'ordre médical fournis par lui mais à titre de préposé de celle-ci ou si, comme le prétend le Ministre, il s'agit bien d'un revenu du Dr Campbell. Un important argument est invoqué à l'appui de la thèse du Ministre; la fourniture d'un service d'ordre médical constituerait en fait un exercice de la médecine, exercice auquel ne peut licitement s'adonner, la loi ontarienne l'interdit, une compagnie. On a fait valoir qu'il en découlait qu'il fallait que ce soit le Dr Campbell qui exerça; c'était lui qui en fait exécutait la fonction médicale et lui, non la personne morale qui l'employait, qui était autorisé à ce faire. Le distingué juge de première instance, si je comprends bien ses motifs, se rendit à cet argument et se fonda principalement sur lui pour débouter, sur le principe, le Dr Campbell de son appel. Le Ministre invoqua aussi certaines facturations de la Société hospitalière, du Dr Campbell et de d'autres médecins au service de la Société pour justifier ses cotisations et le premier juge semble leur avoir accordé quelque importance dans son rejet de l'appel du contribuable.

Se posent aussi deux questions que je qualifie-rais de subsidiaires mais aussi d'importantes; je les traiterai en terminant. D'abord, si on présume que le Dr Campbell peut être imposé pour le revenu gagné par la fourniture des services médicaux, devrait-il l'être pour le revenu gagné aussi pour la fourniture de services médicaux par d'autres médecins au service eux aussi de l'Institut que la Société dirige? Je crois comprendre que le juge du premier degré de juridiction décida, dans ses motifs supplémentaires, que c'était le cas. Aussi compte tenu de ce que le Dr Campbell avait déjà été imposé pour

Campbell's added liability should have been reduced, having in mind that he had already been taxed on dividends he received from the Corporation in the taxation years in question. It was submitted that to deny such relief would result in double taxation.

To appreciate the issues, it is necessary to flesh out the basic facts.

The ideas Dr. Campbell had in the late 1940's and the early 1950's about proper post-operative medical care were, at the very least, controversial. As I understand it, he was of the opinion that many surgical patients were spending longer periods than were necessary in hospital. His view was that the rising costs of health services could be significantly reduced, without reducing the quality of patient care, by reducing the number of post-operative days spent by patients in hospital and substituting out-patient care. His ideas proved unacceptable at the time, so he decided to put them into practice on his own initiative. Acting on legal advice, and as mentioned above, he caused Campbell Hospitals Limited (the "Hospital Corporation") to be incorporated.

The objects of the Hospital Corporation, as expressed in its letters patent, include these:

- (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;
- (c) To establish, maintain and conduct a dispensary;

The Hospital Corporation obtained a licence from the Ontario Department of Health in 1956 to operate a private hospital. From that time, including the taxation years in question, it has operated a private surgical hospital under the name of the Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery (the "Institute") at premises in Toronto. It held annual licences for this purpose during the taxation years concerned in this appeal.

The annual licences authorized the Hospital Corporation to operate a surgical (specialty—trau-

les dividendes qu'il avait reçus de la Société, pour les années fiscales en cause, son fardeau fiscal ne devait-il pas être réduit d'autant? On a fait valoir que refuser équivalait à une double imposition.

Pour bien comprendre le litige, il est nécessaire d'en énoncer les principaux faits.

Les idées du Dr Campbell, à la fin des années 1940 et au début des années 1950, sur la pratique des soins postopératoires, étaient pour le moins fort controversées. Si je comprends bien, il pensait qu'en chirurgie beaucoup de patients demeureraient à l'hôpital plus longtemps que nécessaire. On aurait pu réduire sensiblement le coût, par ailleurs croissant, des services de santé sans porter atteinte à la qualité des soins donnés aux patients en diminuant le nombre de jours passé par ceux-ci à l'hôpital après l'intervention et en leur substituant des soins donnés en clinique externe. Ces idées ne furent pas reçues à l'époque, aussi décida-t-il de les mettre lui-même en pratique; sur les conseils d'un avocat, il constitua, comme dit plus haut, la Société Campbell Hospitals Limited (la «Société hospitalière»).

Voici, d'après les lettres patentes, quelques-uns de ses objets:

- [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 Société;
- c) Créer, administrer et diriger un dispensaire;

En 1956, la Société hospitalière obtint du ministère de la Santé ontarien un agrément lui permettant d'exploiter un hôpital privé. A compter de ce jour, y compris pendant les années d'imposition en cause, elle a géré un hôpital chirurgical privé appelé l'«Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery (Institut de chirurgie traumatique, plastique et réparatrice) (ci-après l'«Institut») à Toronto. Elle était titulaire d'agréments annuels à cette fin pendant les années d'imposition en cause dans le présent appel.

Ceux-ci l'autorisaient à exploiter un hôpital chirurgical (spécialité: chirurgie traumatique, plasti-

matic, plastic and restorative surgery) hospital pursuant to the provisions of *The Private Hospitals Act*¹ and Regulations. The licences, however, limited the authority of the licensee to an authority to operate the hospital with accommodation for no more than four adult patients.

The Hospital Corporation entered into an agreement, dated January 4, 1965, with the Ontario Hospital Services Commission ("the Commission"), under which the Hospital Corporation contracted to provide, through the Institute, insured hospital services to persons enrolled in the Ontario Plan of Hospital Care Insurance in return for such payments and subject to such terms as were provided in the agreement without further charge to the insured person. The Hospital Corporation agreed to render at the Institute adequate hospital, nursing and medical care and treatment and, in particular, to maintain "... such staff as may be required by the Commission for the purpose of rendering medical care and treatment to its patients".

The billing practices of the Institute depended on whether the treatment provided to a patient was insured or non-insured. The entire account, including charges for both hospital and surgical services, was sent, in the name of the Institute, to the uninsured patient, an account for purely cosmetic services, for example. Where, however, a patient was covered by the Ontario health insurance scheme, the hospital in-patient portion of the charge for services was sent to OHIP in the name of the Institute, but the surgical portion of the charge was billed in the name of the doctor, employed by the Hospital Corporation, to the Ontario Medical Services Insurance Plan, which issued cheques to the doctor in payment of the accounts; the doctor endorsed the cheques over to the Hospital Corporation, and the proceeds were deposited in the account of the Corporation. Dr. Campbell said that separate bills were sent out for surgical services because the systems and the structure of the government insurance scheme required separate billing for in-patient services and for surgical services.

¹ R.S.O. 1960, c. 305, as amended.

que et réparatrice) conformément au *The Private Hospitals Act*¹ et à ses règlements d'application. Les agréments toutefois restreignaient les pouvoirs du titulaire à celui d'exploiter un hôpital pour, au maximum, quatre patients adultes.

La Société hospitalière contracta une convention, datée du 4 janvier 1965, avec l'Ontario Hospital Services Commission (Commission des services hospitaliers de l'Ontario) (ci-après «la Commission»), par laquelle elle s'engageait à fournir, par son Institut, les services hospitaliers couverts par le régime aux individus parties au Ontario Plan of Hospital Care Insurance (Régime d'assurance soins hospitaliers de l'Ontario) en contrepartie des paiements et aux conditions, prévus par la convention, sans frais additionnels pour les assurés. La Société s'engageait à assurer à l'Institut les soins et traitements hospitaliers, infirmiers et médicaux adéquats et, en particulier, à maintenir [TRADUCTION] «... le personnel que la Commission peut déterminer aux fins d'assurer les services et traitements médicaux appropriés aux patients».

La facturation qu'opérait l'Institut était fonction du fait que le traitement fourni au patient était ou non couvert. L'Institut envoyait un compte complet, incluant à la fois les frais d'hospitalisation et ceux de chirurgie, au patient non couvert, par exemple dans le cas de soins d'ordre purement esthétique. Mais lorsque le patient était couvert par l'Ontario health insurance scheme (l'assurance-hospitalisation de l'Ontario) les frais d'hospitalisation étaient facturés à cet organisme au nom de l'Institut, alors que la portion des frais imputables à la chirurgie était facturée au nom du médecin, au service de la Société hospitalière, à l'Ontario Medical Services Insurance Plan (l'assurance-maladie de l'Ontario), qui tirait des chèques au nom des médecins en paiement du compte; le médecin transportait le chèque à la Société qui l'encaissait, les fonds étant déposés dans un compte à son nom. Des comptes séparés étaient envoyés dans le cas de soins chirurgicaux parce que, a dit le Dr Campbell, l'économie et la structure du plan gouvernemental d'assurance requéraient une facturation séparée pour, d'une part,

¹ S.R.O. 1960, c. 305, modifié.

The Institute's facilities and staffing arrangements—and its success—are described in the appellant's memorandum (a description accepted by the respondent) in these words:

The Institute has all the necessary facilities of a surgical hospital designed for both in-patient and out-patient care. It has two fully-equipped operating rooms, a recovery room, beds and laboratory facilities. It also has offices for doctors, examining rooms and a treatment room. Its total staff numbers 15 to 18 people, including surgeons, nurses, nurses' aides, secretaries, bookkeepers, a medical records librarian, cleaning staff and janitors. It is inspected regularly by officials of the Ontario Department of Health and has never received an unfavourable report. It is in all respects a *bona fide* hospital.

At the Institute, Dr. Campbell was able to put into practice his ideas about the care of surgical cases and the reduction of health-care costs. His ideas worked and have now found acceptance in the medical profession and in the hospital system.

The appellant also asserted in his memorandum, and it was admitted by the respondent, that the Institute "... is included in the Ontario Hospital Services Commission's list of private hospitals and in the Canadian Hospital Directory. It is listed in telephone directories and its name appears on the outside and on the inside of its premises."

As I have already said, Dr. Campbell was employed by the Hospital Corporation during the taxation years in question. Indeed, his employment began in 1956, as did that of Dr. Kilgour, who also had a contract of employment with the Hospital Corporation. Dr. Campbell's contract with the Corporation is dated March 31, 1956. He agreed to

... serve the Company as a medical doctor and particularly in the practice of plastic and/or restorative surgery and while so employed Campbell will

(a) observe and conform to all the laws and customs of the medical profession;

(b) subject to the above mentioned laws and customs and as herein otherwise provided fulfill and obey all lawful directions of the board of directors of the Company;

(c) keep a true record and account of all professional visits paid, all patients attended and all other business done by him

l'hospitalisation, et, d'autre part, les soins chirurgicaux.

Voici comment dans son mémoire l'appelant décrit, une description que l'intimée a reconnue vraie, les facilités de l'Institut et les arrangements intervenus avec son personnel, et le succès de l'entreprise:

[TRADUCTION] L'Institut dispose de toutes les facilités nécessaires à un hôpital chirurgical conçu pour l'hospitalisation de patients et pour le traitement en clinique externe. Il possède deux salles d'opération avec tout l'équipement nécessaire, une salle de réanimation, des lits et des facilités de laboratoire. Il y a aussi des bureaux pour les médecins, des salles d'examen et une salle de clinique. Le personnel comprend de 15 à 18 personnes en tout: des chirurgiens, infirmières, aide-infirmières et secrétaires; des comptables, un archiviste médical, des préposés à l'entretien et des concierges. Les fonctionnaires du ministère de la Santé ontarien l'inspectent régulièrement et aucun rapport défavorable n'a jamais été présenté à son sujet. C'est dans toutes ses facettes un véritable hôpital.

A l'Institut, le Dr Campbell a pu mettre en pratique ses idées sur les soins à donner aux cas de chirurgie et sur la réduction des coûts de la santé. Ses idées se sont non seulement révélées réalisables mais sont maintenant reconnues par l'ensemble de la profession médicale et étendues à tout le réseau hospitalier.

L'appelant a aussi affirmé dans son mémoire, et l'intimée a reconnu la chose fondée, que l'Institut [TRADUCTION] «... apparaît sur la liste des hôpitaux privés de l'Ontario Hospital Services Commission (Commission des services hospitaliers de l'Ontario) et dans l'annuaire canadien des hôpitaux. Son nom figure dans les annuaires téléphoniques et est affiché dans ses locaux, tant à l'extérieur qu'à l'intérieur.»

Comme je l'ai déjà dit, le Dr Campbell était au service de la Société hospitalière au cours des années d'imposition en cause. En vérité c'est en 1956 qu'il commença à travailler pour la Société, comme c'est d'ailleurs le cas pour le Dr Kilgour, lui aussi signataire d'un contrat de travail avec elle. Le contrat intervenu entre le Dr Campbell et la Société est daté du 31 mars 1956 et stipule qu'il s'oblige à:

[TRADUCTION] ... travailler au service de la Société à titre de docteur en médecine notamment en pratiquant la chirurgie plastique ou réparatrice et, se faisant, le Dr Campbell s'engage:

a) à observer et à se conformer à toutes les lois et coutumes de la profession médicale;

b) sous réserve des lois et coutumes mentionnées ci-dessus et des présentes stipulations, à exécuter et à respecter toutes les directives licites du Conseil d'administration de la Société;

c) à consigner fidèlement toutes ses visites professionnelles, à dresser une liste de tous les malades soignés et de toutes les

on behalf of the Company and shall account for and pay to the Company all moneys received by him for work done by the Company;

(d) not, except as in clause 2 hereof set out, carry on or be engaged in the practice of medicine or give medical advice on his own account.

Dr. Campbell also agreed that "... during the continuance of his employment hereunder he will, subject to the provisions of clause 2 hereof, practice medicine for the account and benefit of the Company."

Remuneration was to be at the rate of \$25,000 per annum, provided, however, that he might receive "as additional remuneration such bonus or increase of salary as the directors of the Company may from time to time determine."

Dr. Kilgour's contract, which was dated June 30, 1956, was in similar terms, with the exception that his remuneration was to be at the rate of \$12,000 per annum, subject also to the possibility of additional remuneration in the form of a bonus or increase of salary.

Dr. Campbell's explanation of the reasons for entering into an employment contract with the Hospital Corporation is concisely set out in the appellant's memorandum as follows:

Dr. Campbell recognized from the outset that it was necessary to organize the affairs of the Institute in such a way as to provide a pool of working capital. This could not be achieved from the pure hospital functions of the Institute as daily rates for in-patient care were set by the Provincial Government's Insurance Plan, which rates were designed merely to cover operating costs. It was therefore decided that the physicians and surgeons working at the Institute should be salaried employees of the Hospital Corporation which would thereby derive income and thus, to the extent that such income exceeded the salaries of the employed doctors, generate working capital.

This explanation was not, of course, accepted by the respondent.

I would note that Dr. Campbell also caused a management company, Independent Management Services Limited, to be incorporated. He owned two thirds of the shares of this corporation and Dr. Kilgour owned one third. The management corporation owned and leased to the Hospital Corporation the equipment used at the Institute. "Management services" were also provided to the Hospital

autres activités exercées par lui au nom de la Société et à rendre compte, et à verser, à la Société, toutes les sommes reçues par lui en contrepartie de services fournis par la Société;

d) à ne pas, sauf tel que stipulé à l'alinéa 2, exercer la médecine ni donner d'avis médical pour son propre compte.

Le Dr Campbell avait aussi convenu que [TRANSDUCTION] «... pendant la durée de son emploi en vertu des présentes, il exercera, sous réserves des stipulations de l'alinéa 2, la médecine pour le compte et au profit de la Société.»

Son traitement devait être de \$25,000 par année pourvu toutefois qu'il ait droit [TRANSDUCTION] «à la rémunération supplémentaire, comme les bonis et les augmentations de traitement, que décideraient éventuellement d'accorder les administrateurs de la Société.»

Le contrat du Dr Kilgour, daté du 30 juin 1956, était semblable sauf que son traitement ne devait être que de \$12,000 par année, sous réserve aussi d'une rémunération supplémentaire éventuelle sous forme de boni ou d'augmentation de traitement.

Le mémoire de l'appelant explique en termes concis les raisons du Dr Campbell de contracter avec la Société:

[TRANSDUCTION] Dès le début le Dr Campbell a reconnu la nécessité d'organiser les affaires de l'Institut de manière à constituer un fonds de roulement. Ce but ne pouvait être atteint uniquement par la fourniture des services hospitaliers de l'Institut vu que le plan d'assurance du gouvernement provincial, responsable de l'établissement des tarifs quotidiens d'hospitalisation, avait conçu ceux-ci de façon à ne couvrir que les frais uniquement. Il fut donc décidé que les médecins et les chirurgiens travaillant pour l'Institut seraient des salariés au service de la Société hospitalière qui, par le fait même se procurerait un revenu et ainsi, dans la mesure où ce revenu excéderait le traitement des médecins salariés, générerait un fonds de roulement.

L'intimée n'a pas, bien entendu, accepté cette explication.

Je note que le Dr Campbell a aussi constitué une compagnie de gestion, l'Independent Management Services Limited. Il est propriétaire des deux tiers de ses actions, le Dr Kilgour étant propriétaire de l'autre tiers. C'est à cette compagnie qu'appartient l'équipement qu'utilise l'Institut et qu'elle loue à la Société hospitalière. Des [TRANSDUCTION] «services de gérance» lui sont aussi fournis. La compagnie

Corporation. Dr. Campbell received an annual salary of \$5,000 from the management corporation for "management services", the nature of which does not appear at all clear. Dr. Campbell said that, at the time he was organizing the Hospital Corporation, he wanted Dr. Kilgour to "come in" with him, but that Dr. Kilgour would only put money in to buy the equipment. He said that he had legal advice to the effect that he could protect the investment in the equipment by using the separate corporation, and that by so doing the investment in the equipment would not be subject to, what might be regarded as, a risky undertaking.

I would conclude the factual review by noting, as the Trial Judge also noted [at page 662], that, in addition to Dr. Campbell and Dr. Kilgour, "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."

After a careful review of the evidence and pertinent authorities, the learned Trial Judge said [at pages 669-670]:

For the reasons above stated, on the particular facts of this case, it is my view that the Hospital Company was endeavouring to practise medicine which is prohibited under *The Medical Act* of Ontario.²

²During the taxation years in question in this case, the Ontario *The Medical Act*, R.S.O. 1960, c. 234, as amended, was in effect. The following sections of the Act are particularly relevant in deciding, as the Trial Judge did decide, that it would be illegal for the corporation to practise medicine in Ontario:

19. . . .

(2) Those persons only whose names are inscribed in the book or register mentioned in subsection (1) shall be deemed to be qualified and licensed to practise medicine, surgery or midwifery in Ontario, except as hereinafter provided.

42. Every person registered under this Act is entitled according to his qualification or qualifications to practise medicine, surgery or midwifery, or any of them, as the case may be, in Ontario, and to demand and recover in any court reasonable charges for professional aid, advice and visits and the cost of any medicine or other medical or surgical appliances rendered or supplied by him to his patients.

de gestion verse annuellement au Dr Campbell un traitement de \$5,000 pour «service de gérance», dont la nature véritable est loin d'être claire. Le Dr Campbell a déclaré qu'à l'époque où il créait la Société hospitalière, il voulait que le Dr Kilgour [TRADUCTION] «viennne avec lui» mais que celui-ci n'avait accepté que de contribuer à l'achat de l'équipement. Or son avocat lui avait conseillé d'assurer la sûreté du capital investi dans l'équipement par la création d'une compagnie différente, se faisant le capital investi dans l'équipement ne serait pas impliqué dans ce qu'on pouvait considérer comme une entreprise risquée.

^c Je termine cette revue des faits en faisant remarquer, comme d'ailleurs l'a fait le premier juge [à la page 662], qu'en plus des docteurs Campbell et Kilgour, «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.»

^e Après un examen minutieux de la preuve administrée et de la jurisprudence pertinente le distingué juge de première instance écrit [aux pages 669 et 670]:

^f 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.²

^g ²Au cours des années d'imposition en cause en l'espèce, le *The Medical Act* de l'Ontario, S.R.O. 1960, c. 234, modifié, était en vigueur. Les articles de la Loi qui suivent sont particulièrement pertinents lorsqu'il s'agit de décider, comme l'a décidé le premier juge, qu'il serait illégal, pour une compagnie, d'exercer la médecine en Ontario:

[TRADUCTION] 19. . . .

^h (2) Seuls ceux dont les noms sont inscrits dans le livre ou registre mentionné au paragraphe (1) sont présumés qualifiés pour exercer la médecine, la chirurgie ou l'art de la sage femme et autorisés à le faire, sauf comme prévu ci-après.

ⁱ ^j 42. Tout inscrit selon la présente loi a droit, conformément à sa ou ses compétences, d'exercer en Ontario la médecine, la chirurgie ou l'art de la sage femme, ou d'agir à l'un de ces titres, selon le cas, et d'engager devant toute juridiction compétente une demande en paiement des honoraires raisonnables pour ses soins, consultations et visites professionnelles ainsi que du prix de tout médicament ou autre appareil médical ou chirurgical qu'il aurait fourni à ses patients.

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.

As I see it, in essence, the Trial Judge decided this case as he did because he was of opinion that the Hospital Corporation was endeavouring to practise medicine during the taxation years in question, and, as a corporation, it was illegal for it to do so because of the Ontario *The Medical Act*³. He concluded, therefore, that Dr. Campbell, who, in fact, performed the medical services in question and received cheques in payment, had earned the income. The proceeds of the cheques found their way into the Corporation's treasury only because they had been assigned to it by Dr. Campbell's endorsement. He was, as the Trial Judge saw it, assigning his own money.

Incidentally, the Trial Judge, as I read him, merely meant to indicate, when he said that the Corporation was endeavouring to practise medicine, that what the Corporation had done during the years in question would amount to the practice of medicine had it been legally possible for it to practise.

51. No person not registered shall practise medicine, surgery or midwifery for hire, gain or hope of reward, and, if any person not registered pursuant to this Act, for hire, gain or hope of reward, practises or professes to practise medicine, surgery or midwifery, or advertises to give advice in medicine, surgery or midwifery, he is guilty of an offence and on summary conviction is liable for the first offence to a fine of not less than \$50 and not more than \$500, for the second offence to a fine not less than \$200 and not more than \$1,000, and for any subsequent offence to a fine of \$1,000 and not more than six months imprisonment.

54. No person is entitled to recover any charge in a court for any medical or surgical advice, or for attendance, or for the performance of any operation, or for any medicine that he may have prescribed or supplied, unless he produces to the court a certificate that he was registered under this Act at the time the services were rendered, . . .

³ R.S.O. 1960, c. 234 as amended.

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.

a 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.

b Comme je vois la chose, si le premier juge a décidé l'espèce dans le sens où il l'a fait c'est essentiellement parce qu'il était d'avis que la c Société prétendait exercer la médecine durant les années d'imposition en cause et qu'en tant que compagnie le *The Medical Act* de l'Ontario³ le lui interdisait. Il statua donc que c'était le Dr Campbell qui avait, dans les faits, fourni les soins médicaux en cause et reçu les chèques offerts en paiement, qui avait véritablement gagné ce revenu. Si le produit des chèques se retrouvait dans la caisse de la Société ce n'était que parce que le Dr Campbell, en les endossant, les lui avait cédés. Du point de vue du premier juge, c'était là céder son propre argent.

f Incidemment, le premier juge, si je le comprends bien, a simplement voulu montrer, en disant que la Société essayait d'exercer la médecine, que ce qu'elle avait fait au cours de ces années, équivaldrait à exercer la médecine s'il lui était licitement possible de le faire.

g 51. Il est interdit d'exercer la médecine, la chirurgie ou l'art de la sage femme contre salaire, dans l'espoir de quelque rémunération ou à quelque autre fin lucrative sans être inscrit; celui qui, sans l'être conformément à la présente loi, à ses fins vénales exerce ou prétend exercer ces arts, ou se fait connaître comme apte à donner un avis éclairé sur ce qui en relève, commet une infraction et est passible sur déclaration sommaire de culpabilité de \$50 à \$500 d'amende ou, en cas de récidive, de \$200 à \$1,000 ou en cas d'infraction subséquente d'une amende de \$1,000 et d'une peine maximum d'emprisonnement de six mois.

h 54. Celui qui cherche à recouvrer en justice le paiement d'un avis médical ou chirurgical, de sa présence à quelque intervention, de son exécution, ou de tout médicament qu'il a prescrit ou fourni, doit produire devant le tribunal un certificat démontrant qu'au moment où les services ont été fournis il était inscrit comme le prévoit la présente loi, . . .

³ S.R.O. 1960, c. 234 modifié.

Actually, it seems to me that a corporation could in fact practise medicine if it were not prohibited by law from so doing. I agree with what Mr. Justice McLennan said in *Carruthers Clinic Limited v. Herdman*⁴:

While the artificial entity known to law as a corporation cannot by reason of its nature wield a scalpel or treat a disease, any more than it can repair a broken fender or lubricate the engine of a motor vehicle, it can and does act through its servants, agents and officers and through corporate acts such as resolution and by-law.

He found in that case that the Corporation was practising medicine through qualified doctors whom it had employed under contracts of service.

It may, in particular circumstances, be difficult to determine whether a corporation or a natural person, for that matter, is practising medicine. In a general way, and without of course attempting an exhaustive test, a corporation would seem to me to be in the business of practising medicine if, for purposes of profit, it hired qualified doctors under contracts of service to provide medical care to members of the public.

Mr. Justice McLennan also found in the *Carruthers Clinic* case that the Corporation involved in that case, in practising, was acting in violation of the Ontario *The Medical Act*. I agree with him that the Ontario *The Medical Act* (certainly as it stood during the taxation years in question in the present case) rendered illegal the practice of medicine by a corporation. Actually, Dr. Campbell's counsel, in his written and oral submissions, conceded that a corporation could not practise medicine in Ontario.

Dr. Campbell's appeal was straightforward. His counsel submitted that the Trial Judge had erred in finding that the Hospital Corporation was endeavouring to practise medicine. Counsel stated that he would fail in his main submission—which was that the income earned was that of the Corporation—if he could not persuade us that the Trial Judge had erred in finding as he did.

His submission was that the Corporation was doing what it was authorized by law to do: it was carrying on a private hospital and, in the course of its private hospital business, it was providing medi-

En fait il me semble que rien n'empêche une personne morale d'exercer la médecine si ce n'est que la loi le lui interdit. Je partage l'opinion du juge McLennan dans *Carruthers Clinic Limited c. Herdman*⁴:

[TRADUCTION] Bien que l'entité artificielle que connaît le droit sous le vocable de corporation ne peut en raison de sa nature tenir un scalpel ni traiter une maladie, ni d'ailleurs réparer un pare-chocs ou lubrifier le moteur d'une automobile, elle peut agir, et de fait agit, par l'entremise de ses préposés, mandataires et dirigeants et par les actes émanant d'elle comme les résolutions et règlements qu'elle adopte.

Il jugea qu'en cette espèce la compagnie exerçait la médecine par l'entremise de médecins qualifiés à son service en vertu de contrats de travail.

Il peut, dans certains cas, être difficile de décider si une compagnie, et même une personne physique d'ailleurs, exerce la médecine. En général, et sans bien entendu tenter d'établir un critère exhaustif, une personne morale aurait pour activité l'exercice de la médecine si, à des fins de lucre, elle avait conclu des contrats de travail avec des médecins qualifiés pour que ces derniers fournissent des soins d'ordre médical au public.

Le juge McLennan jugea en outre dans l'affaire *Carruthers Clinic* que la compagnie en cause, en exerçant, agissait en infraction au *The Medical Act* de l'Ontario. Je partage son avis; le *The Medical Act* de l'Ontario (en tout cas dans la forme qu'il avait au cours des années d'imposition en cause en l'espèce) rendait illicite l'exercice de la médecine par une compagnie. D'ailleurs l'avocat du Dr Campbell, tant dans les pièces écrites qu'oralement, a reconnu qu'une compagnie ne pouvait exercer la médecine en Ontario.

L'appel du Dr Campbell est sans détour. Son avocat a fait valoir que c'est à tort que le premier juge a statué que la Société hospitalière cherchait à exercer la médecine. Il a déclaré qu'il échouerait dans son argumentation principale: que le revenu gagné n'était pas celui de la Société, s'il n'arrivait pas à nous persuader que c'était à tort que le premier juge avait statué comme il l'a fait.

Il prétendait que la Société ne faisait que faire ce que la loi lui permettait de faire; elle exploitait un hôpital privé et, dans le cours ordinaire de cette exploitation, fournissait des soins d'ordre médical

⁴ [1956] O.R. 770, at p. 781.

⁴ [1956] O.R. 770, à la page 781.

cal services by means of qualified doctors acting under contracts of service. The income earned was, therefore, that of the Corporation, not of its employees.

Counsel properly submitted that the Hospital Corporation was authorized by its letters patent, issued under the Ontario *The Corporations Act*, R.S.O. 1960, c. 71, to establish and operate a private hospital for the purpose of providing medical and surgical treatment to patients admitted to it. It was also authorized to hire licensed medical and surgical practitioners. Pursuant to the Ontario *The Private Hospitals Act*, it was licensed to operate its Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery, and it did so, its licence being renewed each year. Section 12 of the Act vests in a private hospital power to carry on its undertaking as authorized by any general Act under which it was incorporated, subject to compliance with *The Private Hospitals Act* and Regulations. The definition section of *The Private Hospitals Act* defines a private hospital as "a house in which four or more patients are or may be admitted for treatment", and "treatment" as meaning "the maintenance, observation, nursing and medical care and supervision of a patient". And section 6 of the Act envisages that a private hospital may provide surgical services. An applicant for a licence, who is prepared to offer such services, must state in his application the type of surgery to be performed and the facilities and equipment to be provided in the hospital.

The appellant also relied on the agreement between the Corporation and the Ontario Hospital Services Commission. By the express terms of that agreement, the Corporation was to provide medical services.

The agreements between Dr. Campbell and the Corporation and between Dr. Kilgour and the Corporation were, it was submitted, precisely what they purported to be. They were contracts of service under which the doctors were to provide the medical services that the Corporation was authorized to provide. There was, it was said, nothing in

par l'entremise de médecins qualifiés engagés en vertu de contrats de travail. Le revenu gagné était donc celui de la Société, non de ses préposés.

^a Il a fait valoir à bon droit que la Société hospitalière était autorisée de par ses lettres patentes, délivrées en vertu du *The Corporations Act* de l'Ontario, S.R.O. 1960, c. 71, à établir et à exploiter un hôpital privé afin de fournir des traitements médicaux et chirurgicaux aux patients qui y étaient admis. Elle était aussi autorisée à engager des praticiens de la médecine et de la chirurgie. Conformément au *The Private Hospitals Act* de l'Ontario un agrément lui permettait d'exploiter son Institut de chirurgie traumatique, plastique et réparatrice, ce qu'elle faisait, l'agrément étant renouvelé chaque année. L'article 12 de la Loi accorde aux hôpitaux privés le pouvoir d'exercer l'entreprise que leur autorise d'exercer toute loi générale en vertu de laquelle ils sont constitués en compagnies sous réserve de se conformer au *The Private Hospitals Act* et à ses règlements d'application. Le *The Private Hospitals Act* dans l'article où se trouvent les définitions, décrit un hôpital privé comme [TRADUCTION] «un établissement pouvant admettre, ou admettant, quatre patients ou plus pour traitements», «traitement» s'entendant de [TRADUCTION] «l'entretien, l'observation, la surveillance du patient et la fourniture de soins infirmiers et médicaux à celui-ci». Et l'article 6 de la Loi prévoit qu'un hôpital privé peut fournir des services chirurgicaux. Celui qui requiert un agrément, parce qu'il envisage d'offrir de tels services, doit décrire dans sa requête le genre de chirurgie qui sera opérée et les facilités et l'équipement que fournira l'hôpital.

^h L'appelant a aussi invoqué l'accord intervenu entre la Société et l'Ontario Hospital Services Commission. En vertu des termes mêmes de l'accord, la Société doit fournir des services médicaux.

ⁱ Les conventions intervenues entre le Dr Campbell et la Société et entre le Dr Kilgour et elle étaient, faisait-on valoir, précisément ce qu'elles prétendaient être. C'était des contrats de louage de services en vertu desquels les médecins s'engageaient à fournir les services d'ordre médical que la Société était autorisée à fournir. Il n'y avait,

the Ontario *The Medical Act* to render illegal the performance of such services by licensed doctors.

The issue, thus presented, is a precise one. Did the Trial Judge err in finding, as he did, that the Hospital Corporation was endeavouring to practise medicine?

The Trial Judge did not question that the Hospital Corporation could provide medical services in the course of conducting its private hospital. But he held that the Corporation had done more than that. He held that the Corporation not only carried on its hospital services, but itself engaged in the practice of medicine through its agents or servants, Dr. Campbell and Dr. Kilgour.

I should perhaps make it quite clear that I am of the view that a corporation, licensed to carry on a hospital, may hire doctors under contracts of service to provide medical services incidental to its undertaking. There seems to me to be no doubt that this is so. The courts have, for example, recognized, in actions brought by patients against hospitals, that there may be vicarious liability arising from the acts of a doctor employed under a contract of service; *Trustees of the Toronto General Hospital v. Matthews* [1972] S.C.R. 435, is an example. The resident full-time doctor, employed for the purpose of providing what may be described as routine in-patient or out-patient care, or emergency services, or serving as an anaesthetist, is an accepted feature of hospital life. By hiring such doctors and providing such services, the hospital cannot be said to be engaged in the practice of medicine as opposed to providing the kind of service that is an unquestioned part of a hospital's regular activities.

The Trial Judge held, however, that on the facts of this case the Corporation, through its servants, had gone beyond the provision of hospital services and had itself engaged in medical practice as a business. The line dividing the two will often be difficult to draw. But there is a distinction to be made between being in the hospital business on the one hand, and practising medicine on the other.

a-t-on dit, rien dans le *The Medical Act* de l'Ontario qui rende illicite l'exécution de tels services par des médecins diplômés.

a Le litige, ainsi présenté, est donc précis. Est-ce à tort que le premier juge a jugé que la Société hospitalière cherchait à exercer la médecine?

b Le premier juge n'a pas mis en cause le fait que la Société hospitalière puisse fournir des services d'ordre médical dans le cours de son exploitation d'un hôpital privé. Il a statué que la Société avait fait beaucoup plus. Elle aurait non seulement fourni ces services hospitaliers mais aurait elle-même exercé la médecine par l'intermédiaire de ses mandataires ou préposés, les docteurs Campbell et Kilgour.

d Je devrais sans doute dire clairement que je suis d'avis qu'une compagnie autorisée à exploiter un hôpital peut par contrat louer les services de médecins pour qu'ils prodiguent les soins médicaux corrélatifs à son entreprise. Il me semble ne faire aucun doute qu'il en est ainsi. Les tribunaux ont, par exemple, reconnu, dans des actions que des patients engageaient contre des hôpitaux, qu'il peut exister une responsabilité de l'hôpital comettant pour les actes des médecins, ses préposés en vertu d'un contrat de louage de services; l'arrêt *Trustees of the Toronto General Hospital c. Matthews* [1972] R.C.S. 435 en est un exemple. Les médecins résidents à plein temps, dont le travail consiste à fournir ce que l'on peut décrire comme les soins habituels d'hospitalisation et de clinique externe, ou les soins d'urgence, ou encore les anesthésistes, sont un aspect reconnu de la vie de l'hôpital. En engageant ces médecins et en fournissant ces services, on ne peut dire de l'hôpital qu'il exerce la médecine par opposition à la fourniture du genre de services qui sont, nul n'en doute, partie intégrante des activités régulières de l'hôpital.

i Le premier juge statua toutefois qu'en l'espèce la Société, par l'intermédiaire de ses préposés, allait au-delà de la fourniture de services hospitaliers et exerçait elle-même la médecine comme entreprise. Souvent il est difficile de tracer la ligne qui les sépare mais il y a un *distinguo* à faire entre exploiter un hôpital d'une part et exercer la médecine d'autre part. La question qui se pose est de

The question is whether the Trial Judge's conclusion was the proper one in the circumstances.

There really can be no doubt that the agreements between the Corporation and Dr. Campbell and Dr. Kilgour were contracts of service. Indeed, counsel for Dr. Campbell, as I understood him, insisted that they were. Dr. Campbell undertook to serve the Corporation as a medical doctor, particularly in the practice of plastic and restorative surgery, and while so employed to obey all lawful directions from the Board of Directors, subject to observance by him of the laws and customs of the medical profession. He promised to keep an account of all his professional visits, of all patients attended, and of all other business done by him on behalf of the Corporation. He promised also to account for and pay to the Corporation all monies received by him for work done "by the Company". He reserved the right to give medical advice and to act as consultant to or surgeon for the Department of Veterans Affairs, but, subject to this reservation, undertook not to carry on or be engaged in the practice of medicine on his own account. He specifically agreed that he would practise medicine "for the account and benefit of the Company".

The Corporation agreed to provide Dr. Campbell with office space, examining rooms, laboratory, instruments and such other surgical and medical supplies as would be necessary or desirable "for the work performed by Dr. Campbell in the service of the Company". The agreement recognized Dr. Campbell as a specialist in "plastic and restorative surgery", and it was agreed that he might confine himself to his specialty. Dr. Campbell was also to be reimbursed by the Corporation "for all expenses actually and properly incurred by him in connection with the business of the Company". The corresponding terms of Dr. Kilgour's agreement are closely similar, and in most respects identical.

Most of the features of Dr. Tanz's agreement were the same or closely similar to those in the agreements with the other doctors. The most significant difference was in the terms of his remuneration. To put it rather generally, he was to be paid an amount equal to the fees he earned for the

savoir si le premier juge est arrivé dans les circonstances à la bonne conclusion.

Il ne peut y avoir aucun doute; les conventions intervenues entre la Société et le Dr Campbell et le Dr Kilgour sont des contrats de louage de services. D'ailleurs l'avocat du Dr Campbell, si je l'ai bien compris, a insisté pour dire que c'en était. Le Dr Campbell s'est engagé à servir la Société à titre de docteur en médecine particulièrement à exercer en chirurgie plastique et réparatrice et, au cours de cet engagement, à respecter toutes les directives licites du Conseil d'administration sous réserve du respect par lui des lois et coutumes de la profession médicale. Il a promis de tenir registre de toutes ses visites professionnelles, de tous les malades soignés et de toutes les autres activités exercées par lui au nom de la Société; aussi, de rendre compte et de verser à la Société toutes les sommes reçues par lui en contrepartie des services fournis [TRADUCTION] «par la Société». Il s'était réservé le droit de donner des avis médicaux et d'agir comme consultant ou chirurgien pour le ministère des Affaires des anciens combattants mais, cette réserve mise à part, il s'était engagé à ne pas exercer la médecine pour son propre compte. Il avait expressément accepté d'exercer la médecine [TRADUCTION] «pour le compte et au profit de la Société».

La Société s'engageait elle à fournir au Dr Campbell un bureau, des salles d'examen, un laboratoire, des instruments et d'autres fournitures médicales et chirurgicales nécessaires ou désirables [TRADUCTION] «pour le travail qu'exécutera le Dr Campbell au service de la Société». La convention reconnaissait la qualité de spécialiste en [TRADUCTION] «chirurgie plastique et réparatrice» du Dr Campbell et il y était convenu qu'il pourrait se limiter à cette spécialité. La Société s'engageait à rembourser au Dr Campbell [TRADUCTION] «tous les frais véritables et nécessaires qu'il engagerait corrélativement aux affaires de la Société». Les modalités correspondantes du contrat du Dr Kilgour sont très similaires quand elles ne sont pas identiques.

La plupart des conditions du contrat du Dr Tanz sont très semblables sinon identiques aux stipulations des contrats des deux autres médecins. La différence la plus notable est dans la rémunération. Pour généraliser disons qu'on lui payait une somme égale aux honoraires qu'il gagnait au nom

Corporation less the cost of providing him with services similar to those provided to the other doctors: office space, secretaries, the use of examining rooms, and so on. He, too, was hired to serve the Corporation as a doctor, particularly in plastic and restorative surgery.

The relationship between the Corporation and the doctors in the *Carruthers Clinic* case was that of master and servant and the relationship between the doctors and the Corporation in the present case was also intended to be that of master and servant. The question is whether the existence of the hospital distinguishes this case from *Carruthers*.

The Corporation was operating a small hospital and it was providing medical services, through doctors who were specialists in plastic and restorative surgery, hired on a full-time basis under contracts of service. It appears to me, on reading the agreements and examining the operation as a whole, that the role of the doctors in this case was different from that of a resident doctor or surgeon in an ordinary hospital. There is, in the record, evidence, additional to the agreements of service, to indicate that the Corporation was doing more than carrying on a hospital. There are documents—financial statements of Campbell Hospitals Limited—showing the gross revenues of the Corporation during its fiscal years ending in 1967, 1968, and 1969. In the 1967 fiscal year, the Corporation's gross revenue on a cash basis from professional fees was \$260,272, and from the Institute \$41,677; in 1968, the corresponding figures were \$261,400 and \$47,434; and in 1969, \$280,490 and \$55,282. Mr. Fairley, an accountant, whose firm prepared the financial statements, in his evidence agreed that the "fees professional" were "surgical fees received by the hospital". He also said that the amounts shown "against the Institute of Traumatic, Plastic and Restorative Surgery" were "received by the hospital for the patient care services". Thus, in each of these years, well over 80% of the gross revenue of the Corporation was derived from the professional fees earned by the doctors. Dr. Campbell's own evidence indicates that the purpose of entering into the employment agreements was to ensure the Corporation sufficient working capital to realize the objectives of his plan, which was to reduce in-patient care. The Corporation could not hope to do more than break

de la Société moins le coût des services, semblables à ceux fournis aux autres médecins, qui lui étaient fournis: bureau, secrétaires, l'usage des salles d'examen, etc. Lui aussi avait été engagé pour servir la Société comme médecin, notamment en chirurgie plastique et réparatrice.

Il y avait, entre la compagnie et les médecins, dans l'affaire *Carruthers Clinic*, un lien de préposition; il en est de même en l'espèce. La question est de savoir si l'existence de l'hôpital permet de distinguer l'espèce présente de l'affaire *Carruthers*.

La Société exploitait un petit hôpital et fournissait des services médicaux par l'entremise de médecins, spécialistes en chirurgie plastique et réparatrice, engagés à plein temps en vertu de contrats de travail. Il me semble, à la lecture des contrats et après étude de l'ensemble de l'opération, que le rôle des médecins en l'espèce est différent de celui d'un médecin résident ou d'un chirurgien dans un hôpital ordinaire. Il existe dans le dossier des preuves, outre les contrats de travail, qui indiquent que la Société ne faisait pas qu'exploiter un hôpital. Il y a des pièces, les états financiers de Campbell Hospitals Limited, qui révèlent les revenus bruts de la Société au cours des années fiscales terminées en 1967, 1968 et 1969. Au cours de l'année d'imposition 1967, le revenu brut de la Société provenant des honoraires professionnels payés comptant était de \$260,272 et celui provenant de l'Institut de \$41,677; en 1968 les nombres correspondant sont respectivement \$261,400 et \$47,434 et en 1969, \$280,490 et \$55,282. M. Fairley, comptable, dont la firme a préparé les états financiers, au cours de son témoignage, a reconnu que les «honoraires professionnels» en question correspondaient aux [TRADUCTION] «honoraires de chirurgie reçus par l'hôpital». Il a dit aussi que les sommes indiquées, [TRADUCTION] «dont l'Institut de chirurgie traumatique, plastique et réparatrice était débitrice» avaient été [TRADUCTION] «reçues par l'hôpital pour soins donnés à des patients». Ainsi, au cours de chacune de ces années, plus de 80 p. 100, et largement, du revenu brut de la Société provenait des honoraires professionnels des médecins. Le témoignage même du Dr Campbell montre que le but de la conclusion des contrats de travail avait été d'assurer à la

even on the hospital services provided, using that term to describe the sort of services covered by the contract with the Hospital Services Commission. The Corporation's profit was obviously produced by the fees for professional services provided by the doctors.

I have concluded that the Trial Judge was right in the conclusion he drew, the conclusion that the Corporation was endeavouring to practise medicine.

At this point, I would go back to Mr. Justice McLennan's decision in the *Carruthers Clinic* case. In that case, the Corporation, as plaintiff, was seeking an injunction to restrain a doctor, the defendant's erstwhile employee, from breaking or continuing to break a covenant contained in his contract of service under which he had promised not to practise medicine in a defined area for a period of time after his service was completed. Mr. Justice McLennan refused the injunction. He held that the contract was invalid because it had been made for the purpose of an illegal activity, the illegal practice of medicine by the Corporation.

I am of the view that Dr. Campbell's contract was invalid for the same reason, and thus that it did not give rise to an employer-employee relationship between him and the Hospital Corporation⁵. And it was this relationship on which the appellant relied in support of his submission that the income was that of the Corporation. The activity that generated the income in question, the medical services provided by Dr. Campbell, was his activity⁶. The employer-employee relationship, the link between the income earned and the Corporation relied upon by the appellant, did not exist in law.

The appellant made two other submissions by way of alternatives to his principal submission. These submissions, as I understood them, were in respect of alleged errors in the Trial Judge's supplementary reasons for decision. One had to do

⁵ See *Kindree v. M.N.R.* [1965] 1 Ex.C.R. 305.

⁶ See *Lagacé v. M.N.R.* [1968] 2 Ex.C.R. 98, at p. 109.

Société un fonds de roulement suffisant pour réaliser les objectifs de son plan, la diminution de la durée de l'hospitalisation. La Société ne pouvait qu'espérer ne pas encourir de pertes au chapitre des services hospitaliers fournis, employant ce terme pour décrire cette sorte de services visés par le contrat convenu avec l'Hospital Services Commission, les profits de la Société de toute évidence provenaient des honoraires demandés pour les services professionnels fournis par les médecins.

J'en ai donc conclu que le premier juge avait raison de conclure comme il l'a fait que la Société cherchait à exercer la médecine.

A ce stade, j'aimerais revenir au jugement du juge McLennan dans l'affaire *Carruthers Clinic*. En cette espèce, la compagnie, à titre de demanderesse, demandait une injonction pour empêcher un médecin, autrefois à son service, de ne pas honorer, ou de continuer à ne pas honorer, une obligation stipulée dans son contrat de louage de services, soit de ne pas exercer la médecine dans un certain secteur pendant un certain temps après l'arrivée du terme de son contrat. Le juge McLennan refusa l'injonction. Il statua que le contrat était invalide parce qu'il avait pour objet une activité illicite, l'exercice illicite de la médecine par la compagnie.

Je suis d'avis que le contrat du Dr Campbell était invalide pour la même raison et qu'en conséquence il ne créait pas une relation de commettant à préposé entre lui et la Société hospitalière⁵. Et c'est ce lien que l'appellant a invoqué à l'appui de son argument selon lequel le revenu était celui de la Société. L'activité générant le revenu en cause, les services médicaux fournis par le Dr Campbell étaient cette activité⁶. Le lien de préposition, qui relie le revenu gagné et la Société et sur lequel s'appuie l'appellant n'existe pas en droit.

L'appellant a fait valoir deux autres arguments subsidiaires à celui soumis à titre principal. Ceux-ci, si je les ai bien compris, concernaient les présumées erreurs apparaissant dans les motifs supplémentaires de jugement du premier juge.

⁵ Voir *Kindree c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 305.

⁶ Voir *Lagacé c. M.R.N.* [1968] 2 R.C.É. 98, à la page 109.

with the attribution to Dr. Campbell of income earned by the other doctors working at the Institute, the other with an alleged failure to credit Dr. Campbell with taxes paid by him on dividends he had received from the Hospital Corporation.

In his original reasons for judgment, the Trial Judge directed that, the appeal having been dismissed on the question of principle, the re-assessments should be referred back to the Minister for reconsideration and final determination on the question of the amounts to be finally added to the appellant's income for the taxation years in question. This direction was made in accordance with an agreement between counsel. The Trial Judge stated that the matters might be further spoken to.

Counsel for the parties did speak further to the matter on July 7, 1976. The Trial Judge, in his supplementary reasons dated July 8, 1976, said:

Based on the true facts as adduced in evidence at the trial and applying the provisions of the *Income Tax Act* to those facts, and after hearing counsel for both parties and satisfying myself that the order which I am making does not offend the principles set out by the Federal Court of Appeal in the case of *Galway v. M.N.R.* ([1974] 1 F.C. 593 and 600), I have concluded that the following amounts should be added to the plaintiff's net income as "Professional Fee Income":

For the taxation year 1967—	\$28,768
For the taxation year 1968—	\$22,791
For the taxation year 1969—	\$11,382
TOTAL	\$62,941

I accordingly order that subject appeal be allowed and the re-assessment of the plaintiff for the taxation years 1967, 1968 and 1969 be referred back to the Minister for further re-assessment not inconsistent with these supplementary reasons for judgment.

It appears that a series of tables setting out possible methods of assessing Dr. Campbell was before the Trial Judge, and that the amounts determined by the Trial Judge as being appropriate to add to Dr. Campbell's income were based on the table set out at page 380 of the Appeal Book. At the head of the table, it is indicated in a note that the method to be used in re-assessing Dr. Campbell was to be based on certain stated assumptions. One of these assumptions, as I understand it, was that there should be added to Dr. Campbell's income net income of the Corporation

L'une avait trait à l'attribution au Dr Campbell de revenus gagnés par les autres médecins en travaillant à l'Institut; l'autre, au prétendu défaut de porter au crédit du Dr Campbell les taxes payées par lui sur les dividendes reçus de la Société hospitalière.

Dans les motifs originaires de son jugement, le premier juge avait ordonné que, l'appel ayant été rejeté sur une question de principe, les cotisations soient renvoyées au Ministre pour qu'il les reconsidère et décide en dernier ressort de la question des sommes définitives à ajouter au revenu de l'appellant pour les années d'imposition en cause. Cette directive fut faite conformément à une transaction intervenue entre les avocats. Le premier juge avait alors déclaré que la question pourrait faire l'objet d'observations supplémentaires.

Observations supplémentaires que de fait les avocats des parties présentèrent le 7 juillet 1976. Le premier juge, dans ses motifs supplémentaires, du 8 juillet 1976, dit:

Sur le fondement des faits prouvés au procès, leur appliquant les dispositions de la *Loi de l'impôt sur le revenu*, après avoir entendu les avocats des deux parties et m'être convaincu que l'ordonnance que je vais rendre ne serait pas contraire aux principes énoncés par la Cour d'appel fédérale dans *Galway c. M.R.N.* ([1974] 1 C.F. 593 et 600) je suis arrivé à la conclusion que les sommes suivantes devraient être ajoutées au revenu net du demandeur à titre de «revenu tiré d'honoraires professionnels»:

Pour l'année d'imposition 1967—	\$28,768
Pour l'année d'imposition 1968—	\$22,791
Pour l'année d'imposition 1969—	\$11,382
TOTAL	\$62,941

J'ordonne en conséquence d'accueillir l'appel et de renvoyer la nouvelle cotisation du demandeur, pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969, au Ministre aux fins d'établissement d'une nouvelle cotisation en accord avec les présents motifs supplémentaires du jugement.

Une série de tables énonçant les diverses méthodes possibles d'évaluer le revenu du Dr Campbell auraient été produites devant le premier juge et les montants que celui-ci aurait jugé approprié d'ajouter à son revenu auraient été basés sur la table apparaissant à la page 380 du dossier d'appel. En haut de la table, on signale dans une note que la méthode à utiliser pour établir une nouvelle cotisation pour le Dr Campbell doit se fonder sur certaines présomptions y énoncées. L'une d'elles, si je la comprends bien, était qu'on devrait ajouter au revenu du Dr Campbell le revenu net de la Société

arising from the participation of Dr. Kilgour and Dr. Tanz. It was submitted that only that part of the revenue of the Corporation attributable to Dr. Campbell's own professional work should be assessed to him, and the part attributable to the other doctors working at the Institute should not be. I agree with this submission. I find nothing in the evidence that would support a finding that the other doctors were the servants or agents of Dr. Campbell or that they were in any way accountable to him for fees received by them. Nor do I find any basis for holding that the Corporation received cheques, endorsed to it by other doctors in respect of fees earned by them, as a fiduciary for Dr. Campbell. That he was the controlling shareholder would hardly be a basis for imposing on the Corporation such an obligation in his favour. In the absence of a finding that the Corporation was a sham behind which Dr. Campbell was attempting to conceal his true legal relationship with the other doctors, I can find no reason for attributing to him profit derived from the income they earned.

The second alternative submission was that the amounts attributed to Dr. Campbell for income tax purposes should be reduced by the amounts of the dividends from the Corporation received by him during the taxation years, dividends which he had declared and on which he had paid tax. It was submitted that no such allowance had been made.

As I understand the submission, to tax Dr. Campbell on both the total profit of the Corporation during each of the taxation years in question and on the dividends declared and distributed by the Corporation in each of those years would be to subject him to double taxation. The respondent's answer was that the Hospital Corporation had retained earnings prior to 1967 in an amount greater than the dividends paid out to Dr. Campbell during the years 1967 to 1969, and there is nothing in the evidence to indicate that the dividends were paid out of current rather than out of retained earnings. It seems to me that the burden was on the appellant to make out his case on this point. He has failed to do so.

provenant de la participation des docteurs Kilgour et Tanz. On a fait valoir que seulement cette partie du revenu de la Société attribuable au travail professionnel du Dr Campbell lui-même devrait lui être réclamée et que la partie attribuable aux autres médecins travaillant pour l'Institut ne le devrait pas. Je souscris à cet argument. Rien dans la preuve administrée n'autoriserait à déclarer que les autres médecins étaient préposés ou mandataires du Dr Campbell ou qu'ils devaient en quelque manière lui rendre compte des honoraires qu'ils avaient reçus. Je ne trouve non plus aucun fondement justifiant de tenir que la Société recevait des chèques, transportés à son nom par les autres médecins, relatifs aux honoraires qu'ils avaient gagnés, en tant que fiduciaire du Dr Campbell. Qu'il ait été l'actionnaire principal ne saurait que difficilement justifier d'imposer à la Société une telle obligation en sa faveur. Comme il n'a pas été démontré que la Société ait été quelque couverture par laquelle le Dr Campbell aurait cherché à camoufler le lien juridique véritable qu'il aurait eu avec les autres médecins je ne vois aucune raison de lui attribuer les bénéfices découlant du revenu qu'ils ont gagné.

Le deuxième moyen subsidiaire était que les sommes attribuées au Dr Campbell aux fins de l'impôt sur le revenu auraient dû être réduites du montant des dividendes qu'il avait reçu de la Société au cours de ces années d'imposition, dividendes qu'il avait déclarés et sur lesquels il avait payé l'impôt. On a fait valoir qu'aucune déduction de ce genre n'avait été faite.

Si je comprends bien l'argument, imposer le Dr Campbell à la fois sur le profit total réalisé par la Société au cours des années d'imposition en cause et sur les dividendes qu'elle a déclarés et distribués au cours de chacune de ces années équivaldrait pour lui à une double imposition. L'intimée a répondu que la Société hospitalière avait retenu des avoirs antérieurement à 1967 pour un montant supérieur aux dividendes versés au Dr Campbell au cours des années 1967 à 1969 et que rien dans la preuve administrée permet de savoir si les dividendes ont été payés à même les revenus courants plutôt qu'à même ceux qui auraient été retenus. Il me semble qu'il appartenait à l'appellant de démontrer ce qu'il avançait à ce sujet. Il n'a pas réussi à le faire.

In connection with the dividends, I note that another of the assumptions appearing at the head of the table at page 180 of the Appeal Book was that the cash dividends paid to Dr. Campbell during the years from 1967 to 1969 inclusive constituted distributions, first, from the retained earnings of the Corporation. The table, if I read it properly, purports to show that the dividends paid to Dr. Campbell were in fact paid out of retained earnings. I see nothing in the record to indicate that that was not so. I am, therefore, not persuaded that there was error in not crediting Dr. Campbell for taxes paid in respect of dividends received.

I would dispose of this appeal in this way: I would allow the appeal against the Trial judgment and set it aside. I would also allow the appeal from the re-assessments for the 1967, 1968 and 1969 taxation years and refer them back to the Minister for reconsideration and re-assessment on the basis that Dr. Campbell should be re-assessed for each of the taxation years in question by adding to his income the professional fees he himself earned through the medical services he performed at the Institute in each of those years; the professional fees earned by the other doctors working at the Institute during those years should not be added to Dr. Campbell's income; and Dr. Campbell should be allowed such deductions as may be applicable in the circumstances.

The effect of this disposition of the appeal would, of course, be that Dr. Campbell would fail in his submission that the fee income earned by him at the Institute during the taxation years in question was the income of the Corporation, not his income.

In view of the divided result, I would not award costs either of the appeal or of the trial.

* * *

The following are the reasons for judgment rendered in English by

LE DAIN J.: The facts and the issues have been fully set out and very carefully analyzed in the

Toujours au sujet des dividendes, je note qu'on a aussi présumé, comme cela apparaît au haut de la table de la page 180 du dossier d'appel, que les dividendes en l'espèce versés comptant au Dr Campbell au cours des années 1967 à 1969 inclusivement étaient une distribution faite avant tout à même les bénéficiaires non distribués de la Société. La table, si je la comprends bien, montrerait que les dividendes versés au Dr Campbell l'auraient en fait été à même des bénéficiaires non distribués. Je ne vois rien dans le dossier qui indique que ce n'était pas le cas. Je ne suis donc pas convaincu qu'il y avait erreur à ne pas porter au crédit du Dr Campbell les impôts payés au sujet des dividendes reçus.

Je jugerais l'appel comme suit: j'accorderais l'appel et réformerais le jugement de première instance. J'accorderais l'appel interjeté au sujet des nouvelles cotisations pour les années d'imposition 1967, 1968 et 1969 et renverrais le dossier au Ministre pour qu'il le reconsidère et cotise en prenant pour base que le Dr Campbell doit être cotisé à nouveau pour chaque année d'imposition en cause en prenant soin d'ajouter à son revenu les honoraires professionnels qu'il a lui-même gagnés par les services d'ordre médical qu'il a fournis à l'Institut au cours de chacune de ces années; les honoraires professionnels que les autres médecins ont gagnés par leur travail à l'Institut au cours de ces années ne devraient pas être ajoutés au revenu du Dr Campbell et celui-ci devrait avoir droit aux déductions applicables dans les circonstances.

Cette façon de statuer sur l'appel aurait, bien entendu, pour conséquence que le Dr Campbell n'aurait pas réussi à démontrer que le revenu provenant d'honoraires gagnés par lui à l'Institut au cours des années d'imposition en cause était le revenu de la Société, non le sien.

Vu ce résultat partagé je n'accorderais pas les dépens ni en l'instance présente ni en la précédente.

i

* * *

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

LE JUGE LE DAIN: Mon collègue le juge Ryan a décrit en long et en large les faits en litige et les a

reasons of my brother Ryan. I agree with him that, as the appeal was argued, the central issue is whether what was provided for by the employment contract between the appellant and the Hospital Corporation goes beyond what must be permitted to a hospital and amounts to the prohibited practice of medicine. What distinguishes this case in my respectful view from *Kindree v. M.N.R.* [1965] 1 Ex.C.R. 305, on which the learned Trial Judge appears to have particularly relied, and from the *Carruthers* case [[1956] O.R. 770], is that here there is a genuine hospital operation governed by and licensed under *The Private Hospitals Act* of Ontario, R.S.O. 1960, c. 305, with a charter approved pursuant to that Act empowering the Hospital Corporation to engage qualified medical practitioners for the provision of medical services. I agree with my brother MacKay that this makes the agreement between the appellant and the Hospital Corporation a lawful one. I do not think that the particular terms of the contract, which in effect provide that all professional services performed by the appellant shall be performed as the employee of the Hospital Corporation and that all income from such services shall be accounted for to the Corporation, make it any less a lawful and valid contract. As for the proportions of the income derived from patient care and surgical services, it is essential, I think, to bear in mind the origins of and reasons for the particular arrangement between the appellant and the Hospital Corporation. The background shows that the appellant required a hospital in which he could put into practice his ideas concerning the reduction of in-hospital post-operative care and that such a hospital, because of the very nature of these ideas, would require special financial arrangements if it was to be a viable operation. It was this consideration that led the appellant to enter into an employment contract with the Hospital Corporation by which he agreed in effect to limit his earnings from the performance of medical services so as to leave the hospital with sufficient working capital. In my opinion this was a genuine arrangement that grew as a practical, working necessity out of the particular professional objective which the appellant had formed, and it should receive its full effect, which is to make the income from the professional services the income of the Hospital Corporation. I would accordingly allow the appeal.

analysés avec soin. Je partage son avis quand il dit que, de la façon dont l'appel a été plaidé, le point principal en litige est de savoir si ce que stipule le contrat de travail intervenu entre l'appelant et la Société hospitalière va au-delà de ce qu'un hôpital doit être autorisé à faire et équivaut à un exercice prohibé de la médecine. Ce qui distingue cette espèce à mon humble avis de l'affaire *Kindree c. M.R.N.* [1965] 1 R.C.É. 305, précédent sur lequel le distingué juge de première instance paraît s'être fondé tout particulièrement, et aussi de l'affaire *Carruthers* [[1956] O.R. 770], c'est qu'il y a ici véritablement exploitation de bonne foi d'un hôpital sous le régime et l'agrément du *The Private Hospitals Act* de l'Ontario, S.R.O. 1960, c. 305, en vertu d'une charte, approuvée conformément à cette loi, attribuant à la Société hospitalière le pouvoir d'engager des médecins praticiens qualifiés pour prodiguer des soins médicaux. Je partage l'avis de mon collègue MacKay; cela fait que la convention intervenue entre l'appelant et la Société hospitalière est licite. Je ne crois pas que les stipulations particulières du contrat, quand il dispose que tous les services professionnels que fournira l'appelant le seront à titre de préposé de la Société hospitalière et qu'il faudra lui rendre compte de tous les revenus qui en seront générés, portent atteinte à la licéité et à la validité du contrat. Quant aux portions respectives du revenu provenant des soins donnés aux patients et des services chirurgicaux, il est essentiel, je pense, d'avoir à l'esprit les origines et les raisons de l'arrangement particulier intervenu entre l'appelant et la Société hospitalière. Les antécédents du contrat montrent que l'appelant avait voulu un hôpital dans lequel il aurait pu mettre en pratique ses idées au sujet de la réduction des soins hospitaliers postopératoires et qu'un tel hôpital, à cause de la nature même de ces idées, exigerait des arrangements financiers spéciaux pour que l'opération soit viable. C'est cette considération qui conduisit l'appelant à conclure avec la Société hospitalière un contrat de travail par lequel il s'engageait à limiter ce qu'il gagnerait par la fourniture de ses services d'ordre médical, de façon à laisser à l'hôpital un fonds de roulement suffisant. A mon avis il s'agissait là d'un arrangement de bonne foi pratique et nécessaire pour réaliser l'objectif professionnel particulier de l'appelant et on devrait lui donner tout son effet, soit faire du revenu généré

par ses services professionnels celui de la Société hospitalière. J'accorderais donc l'appel.

* * *

* * *

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

MACKAY D.J.: As the facts are fully set out in the reasons for judgment of my brother Ryan, it is unnecessary for me to restate them.

LE JUGE SUPPLÉANT MACKAY: Comme les faits sont énoncés au long dans les motifs de l'opinion dissidente de mon collègue Ryan, il ne b m'est pas nécessaire de les répéter.

The issues on which the main appeal turned were:

Voici les deux principaux points litigieux de l'appel:

(1) "Was the Hospital Corporation practising or attempting to practise medicine or surgery"?

(1) [TRADUCTION] «La Société hospitalière exerçait-elle ou tentait-elle d'exercer la médecine ou la chirurgie?» c

(2) "Were the amounts re-assessed to the appellant his income or were they the income of the Hospital Corporation"?

(2) [TRADUCTION] «Les sommes dont on cotise l'appelant constituent-elles son revenu ou celui de d la Société hospitalière?»

As to (1), it is my view that the Hospital Corporation was not practising or attempting to practise surgery. It was Dr. Campbell not the Hospital Corporation who was practising surgery. The Hospital Corporation, in conducting its business of operating a private surgical hospital was only doing what it was authorized to do under the provisions of *The Private Hospitals Act*⁷ and the Corporation's letters patent⁸ that had been issued pursuant to the provisions of section 5 of that Act; that is, to employ qualified persons to perform surgery on the patients of the hospital.

Quant à la question (1), je suis d'avis que la Société hospitalière n'exerçait ni ne cherchait à exercer la chirurgie. C'est le Dr Campbell non la Société qui exerçait en chirurgie. La Société, dans le cours de ses affaires, soit l'exploitation d'un hôpital chirurgical privé, ne faisait que s'adonner à ce que le *The Private Hospitals Act*⁷ et ses lettres patentes,⁸ délivrées conformément aux dispositions de l'article 5 de cette loi, l'autorisaient à faire, c'est-à-dire, engager des personnes qualifiées pour exercer la chirurgie sur les patients de l'hôpital.

⁷ 5.—(1) No licence shall be granted unless the house, its location with regard to neighbouring premises and its proposed facilities and equipment are approved by an inspector as suitable for the purposes indicated in the application and the Commission is satisfied as to the character and fitness of the applicant.

⁷ [TRADUCTION] 5.—(1) Aucun agrément ne sera accordé à moins qu'un inspecteur n'ait approuvé le bâtiment, sa situation par rapport au voisinage et les facilités et l'équipement qu'on se propose d'y installer comme adéquats pour les fins indiquées dans la requête et que la Commission n'estime que le requérant offre toutes les garanties morales et professionnelles nécessaires. h

(2) No applicant under *The Corporations Act* to incorporate a corporation having as its object the operation of a private hospital shall be proceeded with until it has first received the approval of the Commission.

(2) Aucune requête sur le fondement du *The Corporations Act* pour constituer une compagnie ayant pour objet l'exploitation d'un hôpital privé ne saurait être examinée tant qu'elle n'a pas reçu l'approbation de la Commission.

⁸ The objects of the Corporation as set out in the letters patent were:

⁸ Voici les objets de la Société tels qu'énoncés dans les lettres patentes: i

(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;

[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) 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;

b) Engager, employer ou autrement s'assurer les services de médecins, chirurgiens, chercheurs, infirmières, technologues qualifiés et autres personnes en vue de promouvoir et de réaliser les objets de la Société;

Dr. Campbell's contract of employment provided that he was to be paid a salary for full-time employment as a surgeon in the Corporation's hospital and the Hospital Corporation was to be entitled to all monies payable in respect of all surgery done by Dr. Campbell in the hospital.

The Ontario Health Authorities, for purposes of their own, required that accounts for medical and surgical services rendered in respect of insured patients, be submitted in the name of and be signed by the doctor who rendered the services. Cheques in payment of accounts submitted by Dr. Campbell were made payable to him and were endorsed over to and paid into the bank account of the Hospital Corporation.

To "Practise surgery", the term used in subsection 19(2) of *The Medical Act*, R.S.O. 1960, c. 234, is the act of an individual qualified under the Act to do surgery. I do not think that a hospital corporation can be said to be practising surgery because it employs a surgeon on salary to do surgery and becomes entitled to the fees payable in respect of the surgeon's work, any more than the Corporation, in employing nurses, can be said to be practising nursing, or a commercial corporation which employs a lawyer on salary can be said to be practising or attempting to practise law.

There is no prohibition in any statute against doctors being employed for full-time service on salary by a public or private hospital. It is a practice encouraged by the Department of Health as is shown by the statement of the Commissioner of Hospitals in a letter to the appellant's solicitors where he said: "The Commission supports the principle of full time and major part time specialized medical practitioners in the Hospital system both public and private to promote efficiency and better control of the quality of service".

Even if the Hospital Corporation could be said to have been practising surgery, contrary to subsection 19(2) of *The Medical Act*, by employing Dr. Campbell on the terms that it did, the Hospital Corporation was authorized and entitled to act as it did by the provisions of *The Private Hospitals Act*, the letters patent of the Corporation (the objects of which were approved pursuant to sub-

Le contrat de travail du Dr Campbell stipule qu'il lui sera versé un traitement pour ses services, à temps plein, à titre de chirurgien de la Société hospitalière et celle-ci aura droit à toutes les sommes payables pour les soins chirurgicaux qu'il prodiguera à l'hôpital.

Les autorités ontariennes de la Santé, pour leurs fins, ont exigé que les comptes pour les soins médicaux et chirurgicaux prodigués aux patients assurés par le régime soient présentés au nom du médecin qui les a prodigués et signés par lui. Les chèques en paiement des comptes présentés par le Dr Campbell étaient payables à son ordre puis endossés et versés au compte en banque de la Société hospitalière.

«Exercer en chirurgie» au sens du paragraphe 19(2) du *The Medical Act*, S.R.O. 1960, c. 234 constitue un acte réservé aux personnes qualifiées, au sens de cette loi, pour faire de la chirurgie. Je ne crois pas qu'on puisse dire d'une compagnie qu'elle exerce en chirurgie parce qu'elle rémunère un chirurgien pour qu'il fasse de la chirurgie et qu'ainsi elle ait droit aux honoraires qui lui sont payables pour son travail, pas plus qu'elle ne prodigue des soins infirmiers lorsqu'elle engage des infirmières ou qu'une compagnie commerciale qui a un avocat à son service contre rémunération ne pratique ou ne cherche à pratiquer le droit.

Aucune loi n'interdit à un hôpital, public ou privé, d'engager des médecins à plein temps contre rémunération. C'est une pratique qu'encourage le ministère de la Santé comme le montre un extrait d'une lettre du Commissioner of Hospitals (Commissaire des hôpitaux) adressée aux procureurs de l'appelant: [TRADUCTION] «La Commission fait sienne le principe de l'emploi, à temps plein, ou presque, de médecins praticiens spécialistes dans le système hospitalier public comme dans le système privé afin de promouvoir l'efficacité et un meilleur contrôle de la qualité des services».

Même si l'on pouvait dire de la Société hospitalière qu'elle exerce la chirurgie en infraction au paragraphe 19(2) du *The Medical Act* lorsqu'elle emploie le Dr Campbell aux conditions auxquelles elle l'emploie, il faudrait ajouter que le *The Private Hospitals Act*, les lettres patentes de la Société (dont les objets ont été approuvés conformément au paragraphe 5(2) de cette loi) et la

section 5(2) of the Act) and its agreement with the Ontario Hospital Services Commission.

Section 12 of *The Private Hospitals Act* is as follows:

12. Every private hospital has power to carry on its undertaking as is authorized by any general or special Act under which it was created, established, incorporated or empowered so to do, but, where the provisions of any general or special Act conflict with the provisions of this Act or the regulations, the provisions of this Act and the regulations prevail.

While I am of the opinion that the provisions of *The Private Hospitals Act* are not in conflict with the provisions of *The Medical Act* in that *The Private Hospitals Act* authorizes the employment of surgeons by hospital corporations and that neither *The Medical Act* nor any other Act prohibits such employment, if it could be held that there is conflict between the provisions of the two statutes, the provisions of *The Private Hospitals Act* are to prevail and effect cannot be given to any provisions of *The Medical Act* that are in conflict.

As to the second issue, it is a principle of the law of master and servant that money payable in respect of work done by an employee acting in the course of his employment belongs to the employer. If the money comes into the hands of the employee he must account for it and pay it over to his employer. The fact that the Ontario Department of Health, for purposes of its own, required that accounts for doctors' and surgeons' services must be submitted in the name of the doctor performing the services does not abrogate or affect the provisions of Dr. Campbell's employment contract that all earnings generated by his surgical work belonged to the Hospital Corporation and that if any amounts in respect of such earnings were paid to him, he would account for and turn them over to the Hospital Corporation, which he did.

For these reasons, I would allow the appeal with costs here and below.

If the appellant is not to succeed on the main appeal, I agree with the reasons and conclusions of my brother Ryan in respect of the alternative grounds of appeal.

convention intervenue entre elle et l'Ontario Hospital Services Commission l'autorisaient et lui donnaient droit d'agir comme elle l'a fait.

Voici l'article 12 du *The Private Hospitals Act*:

[TRADUCTION] 12. Est attribué à tout hôpital privé le pouvoir de poursuivre les fins que lui autorise de poursuivre toute loi générale ou spéciale sur le fondement de laquelle il a été créé, établi ou constitué en compagnie, ou qui lui attribue ce pouvoir, mais en cas de conflit entre les dispositions de telle loi générale ou spéciale et celles de la présente loi ou de ses règlements d'application, ce sont celles de la présente loi et de ses règlements qui prévalent.

Bien que je sois d'avis que les dispositions du *The Private Hospitals Act* n'entrent pas en conflit avec celles du *The Medical Act* en ce sens que le *The Private Hospitals Act* autorise les sociétés hospitalières à engager des chirurgiens et en ce que ni le *The Medical Act* ni d'ailleurs aucune autre loi n'interdit d'en engager; s'il pouvait être statué qu'il y a conflit entre les dispositions des deux lois, celles du *The Private Hospitals Act* prévaudraient et on ne pourrait donner effet à aucune du *The Medical Act* en conflit avec elles.

Quant au deuxième point en litige, c'est un principe du droit des rapports commettant-préposé que les sommes payables relativement au travail de l'employé effectué dans l'exécution de ses fonctions appartiennent à l'employeur. Si le préposé vient à avoir cette somme en sa possession il doit en rendre compte à son commettant et la lui remettre. Le fait que le ministère de la Santé de l'Ontario, pour des fins qui lui sont propres, exige que les comptes des médecins et chirurgiens soient présentés au nom du médecin qui a exécuté la fonction n'abroge ni ne modifie les stipulations du contrat de travail du Dr Campbell selon lesquelles tous les biens générés par son travail en chirurgie appartiennent à la Société hospitalière et que si certaines sommes lui étaient versées à ce sujet, il devrait en rendre compte et les remettre à l'hôpital, ce qu'il a fait.

Pour ces motifs j'accorderais l'appel avec dépens en l'instance présente comme en celle qui précède.

Si l'appellant n'avait pas gain de cause en l'appel principal, je serais de l'avis qu'a exprimé dans ses motifs et conclusions mon collègue Ryan en ce qui a trait aux moyens subsidiaires d'appel.