

A-563-00  
2002 FCA 96

A-563-00  
2002 CAF 96

**Lawrence Wolf** (*Appellant*)

v.

**Her Majesty the Queen** (*Respondent*)

*INDEXED AS: WOLF v. CANADA (C.A.)*

Court of Appeal, Desjardins, Décary and Noël J.J.A.—  
Montréal, February 11; Ottawa, March 15, 2002.

*Income Tax — Income calculation — Deductions — U.S. resident employed by Canadair in Quebec as mechanical engineer from 1990 to 1995 through corporation located in Calgary — MNR disallowing deduction of business expenses on basis taxpayer earned employment income during those years — Law of Quebec applied — Whether taxpayer employee or independent contractor — Key distinction between contract of employment, contract of enterprise or for services based on element of subordination, control — Level of control not adequate indicator of nature of parties' relationship — Income derived by taxpayer "in respect of independent personal services" within meaning of Canada-U.S. Income Tax Convention, Art. XIV.*

*Contracts — Taxpayer providing services to Canadair as consultant in aerospace under contract with corporation (Kirk-Mayer) — Contract executed in 1990, renewed until 1995 — Once assigned project, taxpayer free to pursue it on his own — Whether employee of Kirk-Mayer or independent contractor — Case law on distinction between contract of employment, contract of enterprise or for services reviewed — Tax Court Judge giving too much weight to element of control — Tools necessary for performance of work neutral factor — Completion bonus, absence of health insurance, pension plan, risk factor favouring status of independent contractor — Intention of parties important factor.*

*Civil Code — Taxpayer claiming status of independent contractor while providing services to Canadair in Quebec through third party corporation between 1990 and 1995 — New Civil Code of Quebec distinguishing between Contract of Employment (Arts. 2085 to 2097), Contract of Enterprise or for Services (Arts. 2098 to 2129) — Existence of tripartite agreement not affecting legal characterization of services rendered — Test whether, looking at total relationship of*

**Lawrence Wolf** (*appelant*)

c.

**Sa Majesté la Reine** (*intimée*)

*RÉPERTORIÉ: WOLF c. CANADA (C.A.)*

Cour d'appel, juges Desjardins, Décary et Noël, J.C.A.—  
Montréal, 11 février; Ottawa, 15 mars 2002.

*Impôt sur le revenu — Calcul du revenu — Déductions — De 1990 à 1995, un résident des É.-U. a travaillé pour Canadair au Québec en tant qu'ingénieur mécanicien par l'intermédiaire d'une société située à Calgary — Le MRN a refusé la déduction de dépenses d'entreprise parce qu'il considérait que le contribuable avait gagné un revenu d'emploi au cours de ces années-là — La loi du Québec s'appliquait — Le contribuable était-il un employé ou un entrepreneur indépendant? — La distinction clé entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise ou de service consiste dans l'élément de subordination ou de contrôle — Le degré de contrôle n'est pas un bon indice de la nature de la relation entre les parties — Le revenu tiré par le contribuable l'a été «d'une profession indépendante» au sens de l'art. XIV de la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts.*

*Contrats — Le contribuable a fourni des services à Canadair en tant que consultant en aérospatiale en vertu d'un contrat avec une société (Kirk-Mayer) — Le contrat a été signé en 1990 et renouvelé jusqu'en 1995 — Une fois que le contribuable avait un travail assigné, il le faisait tout seul — Était-il un employé de Kirk-Mayer ou un entrepreneur indépendant? — Examen de la jurisprudence sur la distinction entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise ou de services — Le juge de la Cour de l'impôt a accordé trop de poids à l'élément de contrôle — Les instruments nécessaires à l'exécution du travail constituent un facteur neutre — La prime d'exécution de contrat, l'absence d'assurance-maladie et de régime de retraite et les facteurs de risque militent en faveur du statut d'entrepreneur indépendant — L'intention des parties est un facteur important.*

*Code civil — Le contribuable a demandé le statut d'entrepreneur indépendant alors qu'il fournissait ses services à Canadair, au Québec, par l'intermédiaire d'une tierce société, entre 1990 et 1995 — Le nouveau Code civil du Québec distingue le contrat de travail (art. 2085 à 2097) du contrat d'entreprise ou de service (art. 2098 à 2129) — L'existence d'une convention tripartite n'a pas d'effet sur la qualification juridique des services rendus — Le critère*

*parties, control on one hand, subordination on other — Taxpayer correctly claiming status of contractor, provider of services under Civil Code of Québec, Art. 2098.*

This was an appeal from a decision of the Tax Court of Canada that the appellant was at all times a resident of the United States and that he was not an independent contractor but an employee of Kirk-Mayer of Canada Ltd. when he worked for Canadair from 1990 to 1995. The appellant is a mechanical engineer specializing in aerospace. He started his career in New York City, but in 1990, he found a job with Canadair Limited in St. Laurent, Quebec, through a corporation called Kirk-Mayer of Canada Ltd. located in Calgary, Alberta. Under his contract with Kirk-Mayer, the appellant could be asked to work on many projects at a time. Nobody told him how to do the work he was asked to perform. Once he was given a job, he pursued it on his own. The work had to be performed as readily as possible so as to meet specific goals. To do his work, the appellant had access to a specialized computer capable of handling a considerable amount of information, and to the archives at Canadair which contained drawings of similar jobs done in the past. He had no promise of future engagement, no pension, no employee benefits and no stock options. In assessing the appellant for the taxation years 1990 to 1995, the Minister disallowed the deduction of business expenses (more particularly lodging and travel expenses) on the basis that the appellant earned employment income and not business income during those years. The appellant challenged these assessments alleging that he remained a citizen and resident of the United States of America. He also submitted that he was working in Canada as an independent contractor during those years and relied on Article XIV of the *Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital*. That Article provides that income derived in respect of personal services may be taxed in the state where the individual resides or in the other contracting state if the individual had a fixed base regularly available there. Since the appellant was at all times a U.S. resident with no fixed base regularly available to him in Canada, his income could only be taxed in Canada if he was working here under a contract of employment. If he was an independent contractor, he could only be taxed by the U.S. authorities. The only issue therefore was whether the appellant, at the relevant time, was an employee of Kirk-Mayer or an independent contractor. The case was argued on the basis that the applicable law was that of Quebec.

*consiste à se demander, en examinant l'ensemble de la relation entre les parties, s'il y a contrôle d'un côté et subordination de l'autre — Le contribuable a eu raison de réclamer le statut d'entrepreneur et de prestataire de services au sens de l'art. 2098 du Code civil du Québec.*

Il s'agit d'un appel d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt portant que l'appelant était en tout temps un résident des États-Unis et qu'il n'était pas un entrepreneur indépendant mais un employé de Kirk-Mayer of Canada Ltd. quand il a travaillé chez Canadair de 1990 à 1995. L'appelant est un ingénieur mécanicien spécialisé en aérospatiale. Il a commencé sa carrière à New York, mais en 1990, il a décroché un emploi chez Canadair Limited à Saint-Laurent (Québec) par l'intermédiaire d'une société connue sous le nom de Kirk-Mayer of Canada Ltd., située à Calgary (Alberta). En vertu de son contrat avec Kirk-Mayer, l'appelant pouvait être invité à travailler sur plusieurs projets en même temps. Personne ne lui disait comment faire le travail qu'il devait exécuter. Une fois qu'il avait un travail assigné, il le faisait tout seul. Les tâches devaient être accomplies aussitôt que possible de façon à répondre à certains objectifs. Pour faire son travail, l'appelant avait accès à un ordinateur spécialisé qui pouvait traiter une quantité considérable d'information. Il avait également accès aux archives de Canadair qui contenaient des dessins de travaux semblables faits par le passé. Il n'avait aucune promesse de contrat à l'avenir, pas de retraite, pas d'avantages sociaux et aucune option d'achat d'actions. En établissant des cotisations à l'égard de l'appelant pour les années d'imposition 1990 à 1995, le ministre a refusé la déduction de dépenses d'entreprise (soit plus particulièrement la déduction de frais de logement et de déplacement) parce qu'il considérait que l'appelant avait gagné un revenu d'emploi (et non un revenu d'entreprise) au cours de ces années-là. L'appelant a contesté ces cotisations en faisant valoir qu'il était citoyen et résident des États-Unis d'Amérique. Il a soutenu en outre qu'il travaillait au Canada comme entrepreneur indépendant durant ces années-là et il a invoqué l'article XIV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*. Suivant cette disposition, les revenus qu'une personne physique tire d'une profession sont imposables dans l'État où elle réside ou dans l'autre État contractant si la personne physique a disposé de façon habituelle d'une base fixe dans cet autre État. Comme l'appelant était en tout temps un résident des États-Unis ne disposant pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada, son revenu ne pouvait être imposé au Canada que s'il travaillait ici en vertu d'un contrat de travail. S'il était un entrepreneur indépendant, il ne pouvait être imposé que par les autorités américaines. Par conséquent, il s'agissait seulement de savoir si l'appelant à l'époque en cause était un employé de Kirk-Mayer ou un entrepreneur indépendant. Il a été convenu que la loi applicable était celle du Québec.

*Held*, the appeal should be allowed.

*Per Desjardins J.A.:* The Quebec courts have recognized that the key distinction between a contract of employment and a contract of enterprise or for services lies with the element of subordination or control. However, in a recent case, the Supreme Court of Canada has pointed out that there is no conclusive test which could be universally applied to determine whether a person is an employee or an independent contractor. The factors traditionally developed by the case law, that is control, ownership of the tools, chance of profit and risk of loss, remain valid, although somewhat reformulated. The control test purports to examine who controls the work and how, when and where it is to be done. Such test can be inadequate in situations where, because the skills and expertise of the worker exceed those of the employer, little control or supervision can be exercised over the manner in which the work is performed. While the control test is the traditional civil law criterion of employment, it is often inadequate because of the increased specialization of the workforce. The Court could not conclude that a control existed between Canadair and the appellant so as to create a link of subordination between Kirk-Mayer and the appellant. Once he knew what was requested from him, the appellant was free to develop his ideas as he saw fit. The Tax Court Judge gave too much weight to the element of control. Such factor should be neutral in the circumstances since it was compatible with either status. The level of control is not an adequate indicator of the nature of the parties' relationship and does not compel an employee's status. The ownership of the tools necessary for the performance of the appellant's work was also a neutral factor because the appellant would have had to work on Canadair's premises whether he was an employee or an independent contractor. The risk factor purports to examine the worker's potential of profit and loss. In consideration for a higher pay, the appellant took all the risks of the activities he was engaging in. He was provided neither health insurance benefits nor a pension plan by Canadair. He had no job security, no union protection, no educational courses, no hope for promotion. The profit and risk factors were his. The Tax Court Judge mistakenly noted that the appellant received no vacation pay. The indicia of overtime pay, vacation pay and holidays were neutral. The completion bonus, the absence of health insurance and pension plan, and the whole risk factor favoured the status of independent contractor. Non-standard employment such as the present one, which emphasizes higher profit coupled with higher risk, mobility and independence, indicated that the appellant correctly claimed the status of contractor under Article 2098 of the *Civil Code of Québec*. This led to the conclusion that the appellant provided independent personal services under Article XIV of the Convention.

*Arrêt:* l'appel est accueilli.

Le juge Desjardins, J.C.A.: Les tribunaux québécois ont reconnu que la distinction clé entre un contrat de travail et un contrat d'entreprise ou de service consistait dans l'élément de subordination ou de contrôle. Cependant, dans un arrêt récent, la Cour suprême du Canada a souligné qu'aucun critère universel ne permettait de déterminer, de façon concluante, si une personne était un employé ou un entrepreneur indépendant. Les facteurs traditionnellement élaborés par la jurisprudence, savoir le contrôle, la propriété des instruments de travail, la possibilité de profit et le risque de perte, demeurent valides bien qu'ils aient été quelque peu reformulés. Le critère de contrôle consiste à se demander qui contrôle le travail et comment, et quand et où cela doit être fait. Ce critère peut ne pas convenir dans les cas où, parce que les capacités et l'expertise du travailleur sont plus grandes que celles de l'employeur, peu de contrôle ou de surveillance peut être exercé sur la façon dont le travail est exécuté. Bien que le critère de contrôle soit le critère traditionnel de l'emploi en droit civil, il est souvent inadéquat à cause de la spécialisation accrue de la main-d'œuvre. La Cour n'a pas pu conclure qu'un contrôle était exercé par Canadair sur l'appellant de façon à créer un lien de subordination entre Kirk-Mayer et l'appellant. Une fois qu'il savait quel travail il devait faire, il était libre de développer ses idées comme il le voulait. Le juge de la Cour de l'impôt a accordé beaucoup trop de poids à l'élément de contrôle. Ce facteur devrait être neutre dans les circonstances vu qu'il était compatible avec l'un ou l'autre statut. Le degré de contrôle n'est pas un bon indice de la nature de la relation entre les parties et ne détermine pas le statut d'un employé. La propriété des instruments de travail nécessaires pour l'exécution du travail de l'appellant constituait également un facteur neutre parce qu'il fallait que l'appellant travaille dans les locaux de Canadair, qu'il soit un employé ou un entrepreneur indépendant. Le degré de risque vise à examiner le potentiel de profit et de perte du travailleur. En contrepartie d'une hausse de salaire, l'appellant prenait tous les risques de l'activité à laquelle il se livrait. Il ne pouvait pas souscrire à un régime d'assurance-maladie ni à un régime de retraite de Canadair. Il n'avait pas de sécurité d'emploi, aucune protection syndicale, ne pouvait pas suivre de cours et n'avait pas de chance d'avancement. C'était à lui d'assumer les profits et les facteurs de risque. Le juge de la Cour de l'impôt a noté à tort que l'appellant n'était pas payé pour les congés. L'indice que constitue le paiement des heures supplémentaires, des congés annuels et des jours fériés est neutre. La prime d'exécution de contrat, l'absence d'assurance-maladie et de régime de retraite et l'ensemble des facteurs de risque militent en faveur du statut d'entrepreneur indépendant. L'emploi atypique qui était celui de l'appellant et qui met l'accent sur un profit plus élevé avec un risque plus élevé, la mobilité et l'indépendance, montre que l'appellant a eu raison de réclamer le statut d'entrepreneur au sens de

*Per Décarry J.A. (concurring in the result):* The sole issue to be decided was whether the income derived by the appellant was “in respect of independent personal services” within the meaning of Article XIV of the Convention or “in respect of dependent personal services” within the meaning of Article XV. If Article XIV applies, the appellant will not be taxed in Canada. The original contracts at issue involved three parties and were executed by each of them in three different locations. The existence of a tripartite agreement or the presence of an intermediary between the person who hires and the person who performs the work, does not affect the legal characterization of the services rendered. The test, therefore, is whether, looking at the total relationship of the parties, there is control on the one hand and subordination on the other. The courts, in their propensity to create artificial legal categories, have sometimes overlooked the very factor which is the essence of a contractual relationship, that is, the intention of the parties. The appellant was a type of worker who chose to offer his services as an independent contractor rather than as an employee to a type of enterprise that chose to hire independent contractors rather than employees. The circumstances in which the contract was formed, the interpretation already given to it by the parties and usage in the aeronautic industry all lead to the conclusion that the appellant was in no position of subordination and that Canadair was in no position of control. The appellant was performing his professional services as a person in business on his own account. The income received by the appellant was income received as a provider of independent personal services within the meaning of Article XIV of the Convention.

*Per Noël J.A. (concurring in the result only):* This was a case where the characterization placed by the parties on their relationship ought to be given great weight. In a close case such as the present one, where the relevant factors point in both directions with equal force, the parties’ contractual intent, and in particular their mutual understanding of the relationship could not be disregarded. As the parties considered that they were engaged in an independent contractor relationship and as they acted in a manner consistent with this relationship, it was not open to the Tax Court Judge to disregard their understanding.

#### STATUTES AND REGULATIONS JUDICIALLY CONSIDERED

*British North America Act, 1867 (The), 30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5], s. 125.*  
*Civil Code of Lower Canada, Arts. 1666–1697.*

l’article 2098 du *Code civil du Québec*. Il faut conclure que l’appelant exerçait une profession indépendante conformément à l’article XIV de la Convention.

Le juge Décarry, J.C.A. (souscrivant au résultat): La seule question à trancher consiste à se demander si le revenu tiré par l’appelant l’a été «d’une profession indépendante» au sens de l’article XIV de la Convention ou d’une «profession dépendante» au sens de l’article XV. Si c’est l’article XIV qui s’applique, l’appelant ne sera pas imposé au Canada. Les contrats originaux en cause faisaient intervenir trois parties et ont été signés par chacune d’entre elles en trois lieux différents. L’existence d’une convention tripartite ou la présence d’un intermédiaire entre la personne qui embauche et la personne qui exécute le travail n’a pas d’effet sur la qualification juridique des services rendus. Le critère consiste donc à se demander, en examinant l’ensemble de la relation entre les parties, s’il y a un contrôle d’un côté et une subordination de l’autre. Les tribunaux, dans leur propension à créer des catégories juridiques artificielles, n’ont parfois pas tenu compte du facteur même qui est l’essence d’une relation contractuelle, à savoir l’intention des parties. L’appelant est un type de travailleur qui a choisi d’offrir ses services à titre d’entrepreneur indépendant, et non pas d’employé, à un type d’entreprise qui choisit des entrepreneurs indépendants au lieu de prendre des employés. Les circonstances dans lesquelles le contrat a été formé, l’interprétation que lui ont donnée les parties et l’usage dans l’industrie aérospatiale conduisent tous à conclure que l’appelant n’était pas dans une position de subordination et que Canadair n’était pas dans une position de contrôle. L’appelant a exécuté des services professionnels à titre de personne qui travaillait pour son propre compte. Le revenu perçu par l’appelant était un revenu reçu à titre de fournisseur de services personnels indépendants au sens de l’article XIV de la Convention.

Le juge Noël, J.C.A. (souscrivant au résultat uniquement): Il s’agit d’un cas où la qualification que les parties ont donnée à leur relation devrait se voir accorder un grand poids. Dans une issue serrée comme en l’espèce, si les facteurs pertinents pointent dans les deux directions avec autant de force, l’intention contractuelle des parties et en particulier leur compréhension mutuelle de la relation ne peuvent pas être laissées de côté. Comme les parties ont estimé qu’elles se trouvaient dans une relation d’entrepreneur indépendant et qu’elles ont agi d’une façon conforme à cette relation, le juge de la Cour de l’impôt n’avait pas le loisir de ne pas tenir compte de leur entente.

#### LOIS ET RÈGLEMENTS

*Acte de l’Amérique du Nord britannique, 1867, 30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5], art. 125.*

*Civil Code of Québec*, S.Q. 1991, c. 64, Arts. 1425, 1426, 2085-2129.  
*Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital*, September 26, 1980, being Schedule I of the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20, Arts. III, IV, XIV, XV.  
*Federal Law-Civil Law Harmonization Act, No. 1*, S.C. 2001, c. 4.  
*Income Tax Act*, R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1, s. 248(1) "professional corporation" (as enacted by S.C. 1996, c. 21, s. 60).  
*Interpretation Act*, R.S.C., 1985, c. I-21, ss. 8.1 (as enacted by S.C. 2001, c. 4, s. 8), 8.2 (as enacted *idem*).  
*Official Languages Act*, R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 31, s. 10(1).

## CASES JUDICIALLY CONSIDERED

## APPLIED:

*Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161; [1946] 3 W.W.R. 748 (P.C.); affg [1945] S.C.R. 621; [1945] 4 D.L.R. 225; [1945] CTC 386; revg in part *sub nom. Montreal Locomotive Works Ltd. v. Montreal and Attorney-General for Canada*, [1945] 2 D.L.R. 373; [1945] CTC 349 (Que. K.B.); affg [1944] 1 D.L.R. 173; [1944] CTC 21 (Que. Sup. Ct.); 671122 *Ontario Ltd. v. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 S.C.R. 983; (2001), 204 D.L.R. (4th) 542; 17 B.L.R. (3d) 1; 11 C.C.E.L. (3d) 1; 8 C.C.L.T. (3d) 60; 12 C.P.C. (5th) 1; 274 N.R. 366; 150 O.A.C. 12; *Wiebe Door Services Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 3 F.C. 553; [1986] 5 W.W.R. 450; (1986), 46 Alta. L.R. (2d) 83; 86 CLLC 14,062; [1986] 2 C.T.C. 200; 87 DTC 5025; 70 N.R. 214 (C.A.); *Canada (Attorney General) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297; 207 N.R. 299 (F.C.A.); *Minister of National Revenue v. Standing* (1992), 147 N.R. 238 (F.C.A.); *Moose Jaw Kinsmen Flying Fins Inc. v. M.N.R.*, [1988] 2 CTC 2377; (1988), 88 DTC 6099; 88 N.R. 78 (F.C.A.).

## CONSIDERED:

*Quebec Asbestos Corporation v. Couture*, [1929] S.C.R. 166; [1929] 3 D.L.R. 601; *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance and Théoret v. Laurent*, [1978] 1 S.C.R. 605; (1977), 3 C.C.L.T. 109; 17 N.R. 593.

## REFERRED TO:

*The Queen v. Dudley, W.A.* (2000), 2000 DTC 147; 253 N.R. 270 (F.C.A.); *Curley v. Latreille* (1920), 60 S.C.R.

*Code civil du Bas-Canada*, art. 1666 à 1697.  
*Code civil du Québec*, L.Q. 1991, ch. 64, art. 1425, 1426, 2085 à 2129.  
*Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, 26 septembre 1980, qui constitue l'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20, art. III, IV, XIV, XV.  
*Loi d'harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4.  
*Loi de l'impôt sur le revenu*, L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1, art. 248(1) «société professionnelle» (édicte par L.C. 1996, ch. 21, art. 60).  
*Loi d'interprétation*, L.R.C. (1985), ch. I-21, art. 8.1 (édicte par L.C. 2001, ch. 4, art. 8), 8.2 (édicte, *idem*).  
*Loi sur les langues officielles*, L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 31, art. 10(1).

## JURISPRUDENCE

## DÉCISIONS APPLIQUÉES:

*Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161; [1946] 3 W.W.R. 748 (C.P.); conf. [1945] R.S.C. 621; [1945] 4 D.L.R. 225; [1945] CTC 386; infirmé en partie *sub nom. Montreal Locomotive Works Ltd. v. Montreal and Attorney-General for Canada*, [1945] 2 D.L.R. 373; [1945] CTC 349 (B.R. Qué.); conf. [1944] 1 D.L.R. 173; [1944] CTC 21 (C.S. Qué.); 671122 *Ontario Ltd. v. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983; (2001), 204 D.L.R. (4th) 542; 17 B.L.R. (3d) 1; 11 C.C.E.L. (3d) 1; 8 C.C.L.T. (3d) 60; 12 C.P.C. (5th) 1; 274 N.R. 366; 150 O.A.C. 12; *Wiebe Door Services Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 3 C.F. 553; [1986] 5 W.W.R. 450; (1986), 46 Alta. L.R. (2d) 83; 86 CLLC 14,062; [1986] 2 C.T.C. 200; 87 DTC 5025; 70 N.R. 214 (C.A.); *Canada (Procureur général) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297; 207 N.R. 299 (C.A.F.); *Ministre du Revenu national v. Standing* (1992), 147 N.R. 238 (C.A.F.); *Moose Jaw Kinsmen Flying Fins Inc. v. M.N.R.*, [1988] 2 CTC 2377; (1988), 88 DTC 6099; 88 N.R. 78 (C.A.F.).

## DÉCISIONS EXAMINÉES:

*Quebec Asbestos Corporation v. Couture*, [1929] R.C.S. 166; [1929] 3 D.L.R. 601; *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance et Théoret v. Laurent*, [1978] 1 R.C.S. 605; (1977), 3 C.C.L.T. 109; 17 N.R. 593.

## DÉCISIONS CITÉES:

*La Reine v. Dudley, W.A.* (2000), 2000 DTC 147; 253 N.R. 270 (C.A.F.); *Curley v. Latreille* (1920),

131; 55 D.L.R. 461; *Stevenson Jordan and Harrison, Ltd. v. Macdonald and Evans*, [1952] 1 T.L.R. 101 (C.A.); *Market Investigations, Ltd. v. Minister of Social Security*, [1968] 3 All E.R. 732 (Q.B.D.); *Lee Ting Sang v. Chung Chi-keung*, [1990] 2 A.C. 374 (P.C.); *Gallant v. Canada (Department of National Revenue)*, [1986] F.C.J. No. 330 (C.A.) (QL); *P.G. du Can. c. Mekies et autres*, [1977] C.A. 352 (Que. C.A.); *St-Hilaire v. Canada (Attorney General)*, [2001] 4 F.C. 289; (2001), 204 D.L.R. (4th) 103; 42 E.T.R. (2d) 116; 277 N.R. 201 (C.A.); *Sauvé v. M.N.R.* (1995), 132 D.L.R. (4th) 114; 192 N.R. 224 (F.C.A.).

60 R.C.S. 131; 55 D.L.R. 461; *Stevenson Jordan and Harrison, Ltd. v. Macdonald and Evans*, [1952] 1 T.L.R. 101 (C.A.); *Market Investigations, Ltd. v. Minister of Social Security*, [1968] 3 All E.R. 732 (Q.B.D.); *Lee Ting Sang v. Chung Chi-keung*, [1990] 2 A.C. 374 (P.C.); *Gallant c. Canada (Ministère du Revenu national)*, [1986] A.C.F. n° 330 (C.A.) (QL); *P.G. du Can. c. Mekies et autres*, [1977] C.A. 352 (C.A. Qué.); *St-Hilaire c. Canada (Procureur général)*, [2001] 4 C.F. 289; (2001), 204 D.L.R. (4th) 103; 42 E.T.R. (2d) 116; 277 N.R. 201 (C.A.); *Sauvé c. M.R.N.* (1995), 132 D.L.R. (4th) 114; 192 N.R. 224 (C.A.F.).

## AUTHORS CITED

Atiyah, P. S. *Vicarious Liability in the Law of Torts*. London: Butterworths, 1967.

Baudouin J.-L. et Yvon Renaud. *Code Civil du Québec annoté*, 3<sup>e</sup> éd. (Montréal, Que.: Wilson & Lafleur, 2000.

Beauchamp, François. «Les contrats relatifs aux services» in *Droit spécialisé des contrats*. Vol. 2, Cowansville, Que.: Yvon Blais, 1999.

Beaupré, Remi Michael. *Construing Bilingual Legislation in Canada*. Toronto: Butterworths, 1981.

Bich, Marie-France. «Le contrat de travail» in *La Réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés*. Textes réunis par le Barreau du Québec et la Chambre des notaires du Québec, Vol 2, Québec, Que.: Presses de l'Université Laval, 1993.

Bonhomme, R. et al. *Le contrat de travail en vertu du Code civil du Québec*. Cowansville, Que.: Éditions Yvon Blais, 1994.

Cimon, Pierre. «Le contrat d'entreprise ou de service» in *La Réforme du Code Civil: Obligations, contrats nommés*. Textes réunis par le Barreau du Québec et la Chambre des notaires du Québec, Vol. 2, Québec, Que.: Presses de l'Université Laval, 1993.

Ciotola, Pierre. *Droit civil québécoise*, Vol. 5, Montréal: Publications DACFO, 1993.

*Commentaires du ministre de la Justice: le Code civil du Québec: un mouvement de société*. Québec: Ministère de la Justice, 1993.

Douglas, W. O. «Vicarious Liability and Administration of Risk I» (1928-29), 38 *Yale L.J.* 584.

Gagnon, Robert P. *Droit du travail*. Collection de droit, Vol. 7. Cowansville, Que.: Éditions Yvon Blais, 1995.

Gagnon, Robert P. *Le droit du travail du Québec: pratiques et théories*, 2<sup>e</sup> éd. Cowansville, Que.: Éditions Yvon Blais, 1993.

Gaucher, Alain. «A Worker's Status as Employee or Independent Contractor» in *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference*, 1999 Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 2000.

## DOCTRINE

Atiyah, P. S. *Vicarious Liability in the Law of Torts*. London: Butterworths, 1967.

Baudouin J.-L. et Yvon Renaud. *Code Civil du Québec annoté*, 3<sup>e</sup> éd., Montréal, Qc: Wilson & Lafleur, 2000.

Beauchamp, François. «Les contrats relatifs aux services» dans *Droit spécialisé des contrats*. vol. 2. Cowansville, Qc: Yvon Blais, 1999.

Beaupré, Rémi Michael. *Interprétation de la législation bilingue*. Montréal: Wilson & Lafleur, 1986.

Bich, Marie-France. «Le contrat de travail» dans *La Réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés*. Textes réunis par le Barreau du Québec et la Chambre des notaires du Québec, vol. 2. Québec, Qc.: Presses de l'Université Laval, 1993.

Bonhomme, R. et al. *Le contrat de travail en vertu du Code civil du Québec*. Cowansville, Qc: Éditions Yvon Blais, 1994.

Cimon, Pierre. «Le contrat d'entreprise ou de service» dans *La Réforme du Code Civil: Obligations, contrats nommés*. Textes réunis par le Barreau du Québec et la Chambre des notaires du Québec, vol. 2. Québec, Qc: Presses de l'Université Laval, 1993.

Ciotola, Pierre. *Droit civil québécois*, vol. 5. Montréal: Publications DACFO, 1993.

*Commentaires du ministre de la Justice: le Code civil du Québec: un mouvement de société*. Québec: Ministère de la Justice, 1993.

Commission de la fonction publique. Direction de la recherche. Direction générale des politiques, de la recherche et des communications. *L'avenir du travail: L'emploi atypique dans la fonction publique du Canada*, mars 1999.

Douglas, W. O. «Vicarious Liability and Administration of Risk I» (1928-29), 38 *Yale L.J.* 584.

Gagnon, Robert P. *Droit du travail*. Collection de droit, vol. 7. Cowansville, Qc: Éditions Yvon Blais, 1995.

Gagnon, Robert P. *Le droit du travail du Québec: pratiques et théories*, 2<sup>e</sup> éd. Cowansville, Qc: Éditions

- Magee, Joanne E. "Whose Business is it? Employees Versus Independent Contractors" (1997), 45 *Can. Tax J.* 584.
- Moore, J. B. *A Treatise on Extradition and Interstate Rendition*. Boston: Boston Book Co., 1891.
- Nadeau, André. *Traité pratique de la responsabilité civile délictuelle*. Montréal: Wilson & Lafleur, 1971.
- Noël, Marc. "Contract for Services, Contract of Services—A Tax Perspective and Analysis" in *Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977* Conference Report. Toronto: Canadian Tax Foundation, 1978.
- Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1993, "professions".
- Public Service Commission. Research Directorate. Policy, Research and Communications Branch. *The Future of Work: Non-Standard Employment in the Public Service of Canada*, March 1999.
- Schellenberg, Grant. *Temporary Employment in Canada: Executive Summary*. Ottawa: Canadian Council on Social Development, 1996.
- Yvon Blais, 1993.
- Gaucher, Alain. «A Worker's Status as Employee or Independent Contractor» dans *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference, 1999* Conference Report. Toronto: Association canadienne d'études fiscales, 2000.
- Magee, Joanne E. «Whose Business is it? Employees Versus Independent Contractors» (1997), 45 *Can. Tax J.* 584.
- Moore, J. B. *A Treatise on Extradition and Interstate Rendition*. Boston: Boston Book Co., 1891.
- Nadeau, André. *Traité pratique de la responsabilité civile délictuelle*. Montréal: Wilson & Lafleur, 1971.
- Noël, Marc. «Contract for Services, Contract of Services —A Tax Perspective and Analysis» dans *Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977* Conference Report. Toronto: Association canadienne d'études fiscales, 1978.
- Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*. Paris: Dictionnaires Le Robert, 1993, «professions».
- Schellenberg, Grant. *L'emploi temporaire au Canada: sommaire exécutif*. Ottawa: Conseil canadien de développement social, 1996.

APPEAL from a Tax Court of Canada decision ([2001] 1 C.T.C. 2172; (2000), 2000 DTC 2595) that the appellant was at all times a resident of the United States and that he was not an independent contractor but an employee of Kirk-Mayer of Canada Ltd. when he worked for Canadair from 1990 to 1995. Appeal allowed.

APPEL d'une décision de la Cour canadienne de l'impôt ([2001] 1 C.T.C. 2172; (2000), 2000 DTC 2595) selon laquelle l'appelant était en tout temps un résident des États-Unis et n'était pas un entrepreneur indépendant mais un employé de Kirk-Mayer of Canada Ltd. quand il travaillait chez Canadair de 1990 à 1995. Appel accueilli.

APPEARANCES:

*Irving M. Handelman* for appellant.  
*Nathalie Labbé* for respondent.

ONT COMPARU:

*Irving M. Handelman* pour l'appellant.  
*Nathalie Labbé* pour l'intimée.

SOLICITORS OF RECORD:

*Handelman, Handelman & Schiller*, Montréal, for appellant.  
*Deputy Attorney General of Canada*, for respondent.

AVOCATS INSCRITS AU DOSSIER:

*Handelman, Handelman & Schiller*, Montréal, pour l'appellant.  
*Le sous-procureur général du Canada*, pour l'intimée.

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

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

[1] DESJARDINS J.A.: Must articles 2085 and 2098 of the *Civil Code of Québec* [S.Q. 1991, c. 64] and the oft-

[1] LE JUGE DESJARDINS, J.C.A.: Étant donné la mobilité accrue des travailleurs sous l'effet de la

quoted principles elaborated by Lord Wright in the 1946 Judicial Committee of the Privy Council's decision of *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161, which serve, in Quebec law, to distinguish a contract of employment or of services from a contract of enterprise or for services, be revisited in light of the globalization phenomena which increases the mobility of workers?

[2] This is the issue in this appeal.

### 1. THE FACTS

[3] The appellant is a mechanical engineer specializing in aerospace. His first job was with Grumman in New York City, N.Y. where he worked on a military radar aircraft in the flight test program. He was later transferred to Florida where, while working for that company, he found that virtually every aerospace company used consultants or contractors. It involved better pay with less job security because consultants were hired to fill gaps when the workload was unusually high and where either the local employment market could not fill these gaps or the company did not want to hire additional employees and then lay them off when the workload diminished. He observed that companies sometimes preferred to hire consultants because their contract could be terminated at any time without incurring liabilities (examination of Lawrence Wolf before the Tax Court of Canada, Appeal Book, Vol. 2, page 16, lines 12 to 20). The appellant became interested in finding a contracting position in order to earn a nest egg for himself and his girlfriend at the time, to whom he was engaged (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 13, line 11).

[4] In 1990, through a corporation by the name of Kirk-Mayer of Canada Ltd. (Kirk-Mayer), located in Calgary, Alberta, the appellant was able to find a job with Bombardier, in St. Laurent, Quebec, a company also referred to, at that time, as Canadair Limited (Canadair).

mondialisation, convient-il de réexaminer les articles 2085 et 2098 du *Code civil du Québec* [L.Q. 1991, ch. 64] et les principes énoncés en 1946 par lord Wright dans la décision du Comité judiciaire du Conseil privé *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161, qui ont maintes fois été cités et qui servent en droit québécois à distinguer un contrat de travail ou louage de services et un contrat d'entreprise ou de service?

[2] Telle est la question en cause dans le présent appel.

### 1. LES FAITS

[3] L'appelant est un ingénieur mécanicien spécialisé en aérospatiale. Dans son premier emploi, qui était chez Grumman, à New York (État de New York), il a travaillé sur un avion radar militaire dans le cadre du programme d'essais en vol. Plus tard, il a été muté en Floride où, toujours pour la même société, il a pu voir que pratiquement toutes les entreprises aérospatiales avaient recours à des consultants ou à des entrepreneurs. Le salaire était plus élevé mais la sécurité d'emploi moindre, parce que les consultants étaient engagés pour combler des vacances lorsque la charge de travail était plus lourde que d'habitude et quand le marché local de l'emploi ne permettait de combler les besoins, ou quand l'entreprise ne voulait pas engager d'autres employés sachant qu'elle devrait les mettre à pied au moment où il y aurait moins de travail. L'appelant a constaté que les sociétés préféraient parfois engager des consultants parce qu'elles pouvaient mettre fin à leur contrat en tout temps sans avoir de responsabilités à leur égard (interrogatoire de Lawrence Wolf devant la Cour canadienne de l'impôt, Dossier d'appel, vol. 2, page 16, lignes 12 à 20). L'appelant a commencé à se chercher un travail à contrat pour amasser un «pécule» pour lui et son amie à l'époque, amie à laquelle il était fiancé (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 13, ligne 11).

[4] En 1990, par le biais d'une société du nom de Kirk-Mayer of Canada Ltd. (Kirk-Mayer), située à Calgary (Alberta), l'appelant a pu trouver un emploi chez Bombardier, à Saint-Laurent (Québec), entreprise aussi désignée à l'époque sous le nom de Canadair Limitée (Canadair).

[5] Kirk-Mayer had already a contract with Canadair to subcontract personnel. Canadair would send work orders to Kirk-Mayer who would in turn find the personnel required by its client Canadair (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 93, lines 10 to 21).

(a) The appellant's contract with Kirk-Mayer

[6] A contract was signed on January 31, 1990, between Kirk-Mayer and the appellant whereby the appellant, described as a consultant and an independent contractor, agreed to provide his services to Canadair. The agreement provided that if, in the opinion of Kirk-Mayer and his client Canadair, the appellant did not provide his services in a workmanlike and professional manner, Kirk-Mayer could terminate the agreement. The expected duration of the assignment was one year, renewable at Canadair's discretion, but dependent entirely on the workload available at Canadair.

[7] According to the terms of the contract, Kirk-Mayer was to pay the appellant a fee of C\$32 for each hour of service. Hours worked in excess of 40 hours in one week were to be paid at C\$48 for each hour of service. The appellant was also to receive a per diem of C\$190 per week, based on C\$38 per day per five working days while in Canada, if his permanent address was in excess of 50 miles from the client's premises. The appellant was paid for statutory holidays. He was further to receive a completion bonus based on C\$3 per hour for all hours worked if the contract was completed to the satisfaction of both Canadair and Kirk-Mayer. A vacation bonus of 4% of gross fees upon termination of the contract would also be paid. Finally, the appellant was to be reimbursed for his travel costs upon submission of a counterfoil.

[8] The appellant testified that the additional pay for work in excess of 40 hours per week was an incentive for consultants to put in heavy hours to complete the workload since consultants were precisely hired when

[5] Kirk-Mayer avait déjà un contrat avec Canadair pour sous-traiter du personnel. Canadair envoyait des commandes de travaux à Kirk-Mayer qui ensuite trouvait le personnel exigé par son client Canadair (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 93, lignes 10 à 21).

a) Le contrat de l'appelant avec Kirk-Mayer

[6] Un contrat a été signé le 31 janvier 1990 entre Kirk-Mayer et l'appelant aux termes duquel l'appelant, décrit comme consultant et comme entrepreneur indépendant, convenait de fournir ses services à Canadair. Le contrat prévoyait que si, de l'avis de Kirk-Mayer et de son client Canadair, l'appelant ne fournissait pas ses services selon les règles de l'art et d'une façon professionnelle, Kirk-Mayer pouvait résilier le contrat. La durée prévue de l'affectation était d'un an, renouvelable au gré de Canadair, mais elle était entièrement fonction de la charge de travail qu'il y avait chez Canadair.

[7] Aux termes du contrat, Kirk-Mayer devait verser à l'appelant des honoraires de 32 \$ canadiens de l'heure pour chaque heure de service. Les heures travaillées en plus des 40 heures par semaine devaient être payées à 48 \$ canadiens de l'heure. L'appelant devait aussi recevoir une indemnité journalière de 190 \$ par semaine, soit une indemnité de 38 \$ canadiens par jour pour cinq jours de travail pendant qu'il était au Canada, si son adresse permanente était située à plus de 50 milles de l'emplacement de son client. L'appelant était payé pour les jours fériés. Il avait aussi droit à une prime d'exécution de contrat au taux de 3 \$ canadiens de l'heure pour toutes les heures travaillées, à condition que son contrat soit exécuté à la satisfaction de Canadair et de Kirk-Mayer. Une prime de vacances de 4 % de ses honoraires bruts lui serait aussi versée en cas de résiliation du contrat. Enfin, l'appelant devait être remboursé pour ses frais de voyage s'il soumettait les talons.

[8] L'appelant a déclaré dans son témoignage que la rémunération supplémentaire pour le temps travaillé en plus des 40 heures par semaine constituait un incitatif pour les consultants à faire de nombreuses heures afin

there was a heavy workload (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 28, lines 20 to 24). On the other hand, the completion bonus was an incentive given to the consultant to stay for the completion of the program because consultants, in general, tend to “chase the dollars”. For instance, if there was another program in operation at Boeing or Airbus, anywhere in the world, that was paying more, consultants would leave on their own volition to work on a better paying project. Because there was no job security, there was zero company loyalty.

[9] Vacation pay was given because there was no time to take a holiday during the time of the contract. The appellant explained that he normally worked in excess of 55 hours a week (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 29, line 7) and was working Saturdays and even Sundays (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 32, line 4 to page 34, line 10, page 76, line 10). Because of the heavy workload, holidays had to be taken between contracts. Statutory holidays were paid considering that Canadair was closed on those days and that consultants could not have gone to work even if they would have wanted to (Appeal Book, Vol. 2 page 31, line 14).

[10] The appellant explained that while long hours were put in because the workload was heavy, it was also a way to satisfy the client, Canadair, so as not to be the first to go when came time for the company to terminate the contract at the end of a project (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 29, line 12). He also said that consultants usually did not have the luxury of vacations because if they took time off, it looked bad since they were not producing the work that the company needed at that moment (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 31, line 23).

de terminer ce qu’il y avait à faire, vu qu’ils étaient précisément engagés lorsqu’il y avait une forte charge de travail (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 28, lignes 20 à 24). Par ailleurs, la prime d’exécution de contrat servait à retenir les consultants pour qu’ils ne partent pas en cours de programme et restent jusqu’à son achèvement, étant donné qu’en général, les consultants avaient tendance à «courir après les dollars». Par exemple, s’il y avait un autre programme lancé par Boeing ou Airbus, quelque part dans le monde, et qui payait plus, les consultants partaient éventuellement, et de leur propre gré, pour aller travailler sur un projet plus payant. Comme il n’y avait pas de sécurité d’emploi, il n’y avait aucune loyauté envers la société.

[9] La paye de vacances était versée au consultant parce qu’il n’avait pas le temps de prendre des vacances pendant la durée du contrat. L’appelant a expliqué qu’il faisait normalement plus de 55 heures par semaine (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 29, ligne 7) et qu’il travaillait le samedi et même le dimanche (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 32, ligne 4 à la page 34, ligne 10, page 76, ligne 10). Du fait de la forte charge de travail, il fallait prendre ses vacances entre les contrats. Les jours fériés étaient payés parce que Canadair était fermée ces jours-là et que les consultants n’auraient pas pu aller au travail même s’ils l’avaient voulu (Dossier d’appel, vol. 2, page 31, ligne 14).

[10] L’appelant a expliqué qu’il devait certes travailler de nombreuses heures, parce qu’il avait une forte charge de travail, mais que c’était aussi une façon de satisfaire son client Canadair afin de ne pas être le premier à partir lorsque le temps viendrait pour la société de mettre fin au contrat à la fin d’un projet (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 29, ligne 12). Il a aussi déclaré que les consultants habituellement ne pouvaient pas se payer le luxe de vacances parce que, s’ils en prenaient, cela ne donnait pas bonne impression vu qu’ils ne produisaient pas le travail que la société voulait avoir à ce moment-là (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 31, ligne 23).

[11] The method of payment was the following: the appellant billed his hours to Canadair with a copy to Kirk-Mayer. Canadair then paid Kirk-Mayer which in turn paid the appellant (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 119, lines 7 to 14).

[12] Kirk-Mayer would, however, deduct first its own fees. Canada Pension Plan and Unemployment Insurance contributions together with 15% non-resident withholding taxes, if the consultant was not a resident of Canada, were also deducted pursuant to the Employers' Guide to Payroll Deductions (appellant's Book of Authorities at Tab 2). This Revenue Canada directive indicates that:

A self-employed worker who is engaged by an agency is still considered to be insurable and pensionable employment when working under the following conditions: the agency pays the worker; and the client directs and controls the worker. The agency has to deduct CPP contributions and EI premiums for the worker, but not income tax. The agency has to prepare a T4 slip for the worker in the usual way.

[13] This practice was adopted by Kirk-Mayer following Revenue Canada's directive, as issued in a letter from a Mr. Kennedy, Senior Coverage Officer, dated February 8, 1988 (appellant's Book of Authorities, at Tab 7), which states:

This letter will confirm that the 1985 Court decision that Independent-Specialists engaged by a Placement Agency are self-employed for Income Tax purposes but are also included in Pensionable and Insurable earnings has not been changed.

To insure that the workers are credited with the correct amount of deductions and earnings Placement Agencies are required to issue a T4 showing the total earnings (Box C), CPP contributions (Box D) and Insurable earnings and premiums (Boxes E and H). In addition the T4 is to be notated with 'Placement Agency - S E'.

[14] The appellant was responsible for providing insurance for medical and repatriation while in Canada.

[11] La méthode de paiement était la suivante: l'appellant facturait ses heures à Canadair avec une copie à Kirk-Mayer. Canadair versait alors un paiement à Kirk-Mayer qui, à son tour, payait l'appellant (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 119, lignes 7 à 14).

[12] Kirk-Mayer commençait toutefois par défalquer ses propres honoraires. Les contributions au Régime de pensions du Canada et à l'assurance-emploi avec les retenues d'impôts sur les non-résidents de 15 %, si le consultant n'était pas un résident du Canada, étaient aussi retenues sur la paie en vertu du Guide de l'employeur sur les retenues sur la paie (Cahier de la jurisprudence et de la doctrine de l'appellant à l'onglet 2). Cette directive de Revenu Canada prévoit que:

Nous considérons qu'un travailleur indépendant engagé par une agence ou un bureau de placement occupe un emploi assurable et donnant droit à pension s'il répond aux deux conditions suivantes: il est payé par l'agence ou le bureau de placement; il est dirigé et supervisé par le client. L'agence ou le bureau de placement qui verse la rémunération doit retenir des cotisations au RPC et à l'AE pour ces travailleurs, mais n'est pas tenu de retenir l'impôt sur le revenu. L'agence ou le bureau de placement doit établir un feuillet T4 de la manière habituelle pour le travailleur.

[13] Cette pratique a été adoptée par Kirk-Mayer à la suite de la directive de Revenu Canada, comme elle a été formulée dans une lettre d'un dénommé Kennedy, chef principal de l'assurance, en date du 8 février 1988 (Cahier de la jurisprudence et de la doctrine de l'appellant à l'onglet 7), selon laquelle:

[TRADUCTION] La présente lettre confirmera que la décision de la Cour rendue en 1985, selon laquelle les spécialistes indépendants engagés par une agence de placement sont des travailleurs indépendants aux fins de la Loi de l'impôt sur le revenu mais sont aussi visés par les gains ouvrant droit à pension et assurables, n'a pas changé.

Pour garantir que les travailleurs se voient créditer le montant exact des retenues et des gains, les agences de placement sont tenues d'émettre un T4 indiquant l'ensemble des gains (case C), les contributions au RPC (case D) et les gains assurables et les cotisations (cases E et H). De plus, le T4 doit porter la mention «Agence de placement - TI».

[14] L'appellant devait payer la garantie d'assurance pour les cas de maladie ou de rapatriement pendant son

He therefore contracted a health insurance policy with Mutual of Omaha, an American company.

[15] The contract with Kirk-Mayer further provided that the consultant was to be paid up to four hours at the regular fee for visa renewal and be reimbursed at cost. That was because, once a year, the appellant had to renew his work visa. It usually involved going to the Immigration office during working hours. Such time spent was considered to be related to his work (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 41, lines 6 to 23).

[16] The agreement finally stipulated that to protect Kirk-Mayer's position with clients, it was agreed that for three months after finishing work with Canadair, the appellant would not do similar work for that client. This clause was meant to protect Kirk-Mayer's interest and prevent a consultant from taking an employee position at Canadair considering that he was already working inside that company and could receive an offer to become an employee. In such a case, Kirk-Mayer, which received a percentage of the appellant's income, would lose its source of income (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 40).

[17] Once the contract was signed, Canadair wrote to the appellant to confirm the offer of temporary assignment under the terms and conditions agreed to between the appellant and Kirk-Mayer.

(b) The appellant's work at Canadair

[18] The appellant reported to someone at Canadair on his first day of work. He rented a room at a motel and later found accommodation, a downstairs room in a private home in Dollard-des-Ormeaux.

[19] The appellant was introduced to a project supervisor whom he referred to as "the boss". On his first project, the appellant was working on flight test installations. He said he worked on any specialized component needed to verify the safety required for the

séjour au Canada. Il avait donc souscrit une assurance-maladie auprès de La Mutuelle d'Omaha, compagnie américaine.

[15] Le contrat avec Kirk-Mayer prévoyait aussi que le consultant devait être payé jusqu'à concurrence de quatre heures, au tarif régulier, pour le renouvellement de son visa et se voir rembourser selon les frais engagés. Et ce, parce qu'une fois par an, l'appelant devait aller renouveler son visa de travail. Pour ce faire, il devait habituellement se rendre au Bureau d'immigration pendant les heures de travail, et ce temps-là était considéré comme lié à son travail (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 41, lignes 6 à 23).

[16] Le contrat stipulait enfin que, pour protéger la position de Kirk-Mayer auprès de clients, il était convenu que pendant les trois mois qui suivaient la fin de son travail chez Canadair, l'appelant n'accomplirait pas de travaux semblables pour ce client. Cette clause devait protéger l'intérêt de Kirk-Mayer et empêcher le consultant d'accepter un poste d'employé chez Canadair, vu qu'il travaillait déjà dans cette société et qu'il pouvait se voir offrir un poste d'employé. Dans ce cas-là, Kirk-Mayer, qui percevait un pourcentage du revenu de l'appelant, perdrait sa source de revenu (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 40).

[17] Une fois le contrat signé, Canadair a écrit à l'appelant pour lui confirmer l'offre d'affectation temporaire aux conditions convenues entre l'appelant et Kirk-Mayer.

b) Le travail de l'appelant chez Canadair

[18] L'appelant s'est présenté à un membre du personnel de Canadair pour son premier jour de travail. Il avait loué une chambre dans un motel et a plus tard trouvé un logement, une pièce au rez-de-chaussée, dans une maison privée à Dollard-des-Ormeaux.

[19] L'appelant a été présenté à un superviseur de projet qu'il a appelé «le patron». Pour son premier projet, il a travaillé sur des installations pour essais en vol. Il a déclaré avoir travaillé sur toute composante spécialisée nécessaire à la vérification de la sécurité en

certification of the aircraft. The group he was working with did not actually design the plane. It tested the plane and assisted in having the plane certified by making the modifications necessary for the certification. They involved, for instance, the control systems, the temperatures, the vibrations, etc. (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, pages 55-56).

[20] The appellant could be asked to work on many projects at a time. If something became urgent, he could be given additional work or moved to another project completely (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 124, lines 5 to 15).

[21] Nobody told the appellant how to do the work he was asked to perform (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 64, lines 16 to 23, pages 70-71, page 123, lines 17 to 22). Once he was given a job, he pursued it on his own. Nobody, for instance, would tell him how to design a piece of the aircraft. Had they known how to do it, they would not have hired someone like him (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 57). The appellant was often called upon to interact with people both inside and outside of Canadair.

[22] To do his work, the appellant had access to a specialized computer capable of handling a considerable amount of information. The computer, for security reasons, could not be accessed outside of Canadair's premises. The computer was essential for his work. The appellant had no office or desk of his own. He worked on the same computer if it was available. If not, he would try to find one somewhere else on the premises (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 142, line 21 to page 143, line 5).

[23] The appellant had an identity card, provided by Canadair, with his name and photograph and a bar code on the back, that gave him access to the grounds and some of the buildings. The appellant explained that a red bar was on the card to indicate that he was a consultant, something the employees did not have on their cards

vue de la certification des aéronefs. Le groupe avec lequel il travaillait ne concevait pas effectivement l'avion, il lui faisait faire des essais et aidait à sa certification en y apportant les modifications nécessaires. Par exemple, il s'agissait des systèmes de contrôle, de la température, des vibrations, etc. (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, pages 55 et 56).

[20] L'appelant pouvait être invité à travailler sur plusieurs projets en même temps. Si un aspect devenait urgent, il pouvait se voir donner du travail supplémentaire ou être affecté à un autre projet entièrement différent (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 124, lignes 5 à 15).

[21] Personne ne disait à l'appelant comment faire le travail qu'il devait exécuter (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 64, lignes 16 à 23, pages 70 et 71, page 123, lignes 17 à 22). Une fois qu'il avait un travail assigné, il le faisait tout seul. Personne, par exemple, ne lui disait comment concevoir une pièce d'aéronef. S'ils avaient su le faire, ils n'auraient pas engagé quelqu'un comme lui (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 57). L'appelant était souvent appelé à interagir avec des gens tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de Canadair.

[22] Pour faire son travail, l'appelant avait accès à un ordinateur spécialisé qui pouvait traiter une quantité considérable d'information. Pour des motifs de sécurité, il ne pouvait pas avoir accès à cet ordinateur s'il n'était pas lui-même dans les locaux de Canadair. L'ordinateur était essentiel pour son travail. L'appelant n'avait pas de bureau ou de pupitre lui appartenant. Il travaillait sur le même ordinateur s'il était disponible. Sinon, il essayait de trouver un ordinateur quelque part ailleurs dans les locaux (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 142, ligne 21 à la page 143, ligne 5).

[23] L'appelant avait une carte d'identité fournie par Canadair, avec son nom et sa photographie et un code à barres à l'endos qui lui donnait accès au terrain et à certains des bâtiments. L'appelant a expliqué que la carte portait un code à barres rouges pour indiquer qu'il était un consultant, chose que les employés n'avaient

(examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 130, lines 13 to 25). He also testified that, as opposed to regular employees of Canadair, he was not “kept in the loop” as to what went on at the company since he did not receive the company newsletter sent to employees and could not attend meetings where the company’s plans were discussed and where the employees were told how they fitted into those plans. He further indicated that, as a contractor, he did not qualify, as did employees, to take courses in order to further his education (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, at pages 78-79).

[24] The work had to be performed as readily as possible so as to meet specific goals. The appellant had access to the archives at Canadair which contained drawings of similar jobs done in the past.

[25] The appellant explained that a person like himself could expect to be called on later, even two to three years after the completion of a contract, but while still working for Canadair, to explain what work he had specifically done or to redesign a certain component he had worked on (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 69, line 18 to page 70, line 5). However, he specified that once consultants leave the company, it is not possible to use them for this purpose anymore (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 70, line 18).

[26] The appellant was asked what risks he was facing in his work. He replied he never knew when his job would be finished, he had no promise of future engagement, no pension, no employee benefits and no stock options (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 73, line 21).

[27] Considering the number of projects in progress at the time, Canadair had thousands of consultants working on a variety of temporary assignments. A few hundred could work on one project alone. They came

pas sur leur carte (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 130, lignes 13 à 25). Il a aussi déclaré dans son témoignage que, contrairement aux employés réguliers de Canadair, il n’était pas [TRADUCTION] «tenu au courant de ce qui se passait dans la société», parce qu’il ne recevait pas le bulletin de l’entreprise qui était envoyé aux employés, et qu’il ne pouvait pas assister aux réunions au cours desquelles les projets de la compagnie étaient discutés et les employés se faisaient dire comment ils s’y intégraient. Il a en outre expliqué qu’en tant qu’entrepreneur, il n’avait pas le droit, comme les employés, de prendre des cours afin d’améliorer son niveau d’instruction (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, aux pages 78 et 79).

[24] Les tâches devaient être accomplies aussitôt que possible de façon à répondre à certains objectifs. L’appelant avait accès aux archives de Canadair qui contenaient des dessins de travaux semblables faits par le passé.

[25] L’appelant a expliqué qu’une personne comme lui pouvait s’attendre à être appelée par la suite, même deux ou trois ans après avoir terminé un contrat, mais tout en étant encore chez Canadair, et ce, afin d’expliquer le travail qu’il avait fait de façon précise ou de retravailler sur une certaine composante (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 69, ligne 18 à la page 70, ligne 5). Toutefois, il a précisé qu’une fois que les consultants quittent la société, il n’est plus possible de recourir à leurs services à cette fin par la suite (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 70, ligne 18).

[26] L’appelant a été prié de dire quels étaient les risques qu’il assumait dans son travail. Il a répondu qu’il ne savait pas quand son travail se terminerait, qu’il n’avait aucune promesse de contrat à l’avenir, pas de retraite, pas d’avantages sociaux et aucune option d’achat d’actions (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 73, ligne 21).

[27] Compte tenu du nombre de projets en cours à l’époque, Canadair avait des milliers de consultants qui travaillaient sur différentes affectations temporaires. Quelques centaines pouvaient s’occuper d’un seul et

from all over the world, primarily from developed westernized countries such as the United States, England, Germany, Switzerland and Canada, from Sweden occasionally, then Brazil and Indonesia (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 115).

[28] The appellant's contract was renewed until 1995, during which time he worked on nine projects. However, the appellant explained that he was let go by Canadair a few times between the initial contract and 1995, and that his contract was renewed only because he managed to find work in other departments of the company (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 81, line 1 to page 84, line 22). His contract was periodically revised to raise the regular and overtime hourly fee and the per diem fee. On the other hand, he no longer received vacation pay as shown in his contract signed on August 23, 1993, and he was no longer paid for holidays or vacation shutdown of the client, unless authorized to render services on those days. All statutory holidays were however still paid.

[29] When the time came to terminate the contract, Canadair wrote to Kirk-Mayer asking the agency to inform the appellant of the decision taken.

### (c) The tax assessments

[30] In assessing the appellant for the taxation years 1990 through 1995, the Minister disallowed the deduction of business expenses claimed (more particularly lodging and travel expenses) on the basis that the appellant earned employment income and not business income during those years. The Minister estimated that the appellant was a resident of Canada during the years at issue.

[31] The appellant challenged these assessments alleging that he remained a citizen and a resident of the United States of America and that, according to Article IV of the *Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital*, September 26, 1980 [being Schedule I of the

même projet. Ils provenaient de partout dans le monde, en particulier de pays occidentaux développés comme les États-Unis, l'Angleterre, l'Allemagne, la Suisse et le Canada, à l'occasion de la Suède, et enfin du Brésil et de l'Indonésie (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 115).

[28] Le contrat de l'appellant a été renouvelé jusqu'en 1995 et, pendant cette période, il a travaillé sur neuf projets. Toutefois, l'appellant a expliqué qu'il avait vu son contrat chez Canadair expirer plusieurs fois entre le moment du contrat initial et 1995 et que le contrat n'avait été renouvelé que parce que l'appellant avait réussi à se trouver du travail dans d'autres services de la société (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d'appel, vol. 2, page 81, ligne 1 à la page 84, ligne 22). Son contrat a été périodiquement révisé de manière à augmenter le taux horaire normal et le taux pour les heures supplémentaires, ainsi que l'indemnité journalière. D'autre part, il n'a plus eu droit à une paye de vacances, comme l'indique le contrat signé le 23 août 1993 et il n'a plus été payé pour les jours où le client fermait ses portes pour cause de vacances, sauf s'il était autorisé à rendre des services ces jours-là. Toutefois, il était encore payé pour les jours fériés.

[29] Lorsque le temps est venu de résilier le contrat, Canadair a écrit à Kirk-Mayer en demandant à l'agence d'informer l'appellant de la décision qui avait été prise.

### c) Les cotisations fiscales

[30] En établissant ces cotisations à l'égard de l'appellant pour les années d'imposition 1990 à 1995, le ministre a refusé la déduction de dépenses d'entreprise (soit plus particulièrement la déduction de frais de logement et de déplacement) parce qu'il considérait que l'appellant avait gagné un revenu d'emploi (et non un revenu d'entreprise) au cours de ces années-là. Le ministre a estimé en outre que l'appellant était un résident du Canada durant toute cette période.

[31] L'appellant a contesté ces cotisations en faisant valoir qu'il était citoyen et résident des États-Unis d'Amérique et qu'en vertu de l'article IV de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune*, 26 septembre 1980 [qui constitue l'annexe I de

*Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20] (the Convention) as amended, he was not, for tax purposes, considered to be a resident of Canada during the years at issue. The appellant also submitted that he was working in Canada as an independent contractor during those years. He relied on Article XIV of the Convention and argued that his income was taxable in the United States and not in Canada considering that he did not have a fixed base regularly available to him in Canada.

## 2. THE DECISION OF THE TAX COURT OF CANADA

[32] The Tax Court Judge (see *Wolf v. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 2172) concluded that the appellant was at all times a resident of the United States. Her conclusion on this point is not challenged in this appeal. She also concluded that the appellant was not an independent contractor but an employee of Kirk-Mayer, when he worked for Canadair. Her reasons to so conclude may be found in paragraphs 25, 26, 27, 28 and 29 of her reasons for judgment which I reproduce in full:

Although the appellant is a professional who was hired for his expertise and his knowledge, I am of the view that some kind of control was exercised over the appellant's work. He testified that he was assigned his work by a supervisor at his workplace and that he could be switched from one project to another at the supervisor's request. The appellant also testified that his work had to be approved by different committees and that for specific difficult projects there was closer supervision by Canadair.

It was the appellant's personal professional services that were made available to Canadair (there is no evidence that the appellant could delegate his work to someone else). The appellant's work was done on a continuing, day-to-day basis, and no set or specified amount of work was assigned to him by contract. Applying the specific result test, one cannot but conclude that the appellant was an employee. Furthermore, it is admitted that although the appellant could choose his hours of work, he was expected to be there during normal working hours to interface with people at Canadair.

It is true that the appellant was not provided with health insurance benefits or a pension plan and received no vacation pay (except for statutory holidays). But in my view, this is not

la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20] (la Convention), modifiée, il n'était pas, aux fins de l'impôt, considéré comme étant un résident du Canada au cours des années en question. L'appellant a soutenu en outre qu'il travaillait au Canada comme entrepreneur indépendant durant ces années-là. Il a invoqué l'article XIV de la Convention à l'appui de son argument selon lequel son revenu était imposable aux États-Unis et non au Canada pour le motif qu'il ne disposait pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada.

## 2. LA DÉCISION DE LA COUR CANADIENNE DE L'IMPÔT

[32] La juge de la Cour de l'impôt (voir *Wolf c. Canada*, [2001] 1 C.T.C. 2172) a conclu que l'appellant était en tout temps un résident des États-Unis. Sa conclusion sur ce point n'est pas contestée dans le présent appel. Elle a aussi décidé que l'appellant n'était pas un entrepreneur indépendant mais un employé de Kirk-Mayer quand il travaillait chez Canadair. Les motifs de cette conclusion se trouvent aux paragraphes 25, 26, 27, 28 et 29 des motifs de jugement que je reproduis ci-après intégralement:

Quoique l'appellant soit un professionnel ayant été embauché pour ses connaissances et son expertise, je suis d'avis qu'un certain type de contrôle était exercé sur son travail. L'appellant a témoigné que ses tâches lui étaient attribuées par un superviseur à son lieu de travail et qu'il pouvait passer d'un projet à un autre à la demande du superviseur. Il a également témoigné que son travail devait être approuvé par divers comités et que, pour des projets difficiles particuliers, Canadair exerçait une surveillance plus étroite.

C'étaient les services professionnels personnels de l'appellant qui étaient mis à la disposition de Canadair (aucun élément de preuve n'indique que l'appellant pouvait déléguer son travail à quelqu'un d'autre). Le travail de l'appellant était accompli sur une base continue, quotidienne, et aucune quantité de travail fixe ou déterminée ne lui était attribuée par contrat. En appliquant le critère particulier du résultat, on ne peut que conclure que l'appellant était un employé. De plus, il est admis que, malgré le fait que l'appellant pouvait choisir ses heures de travail, on s'attendait qu'il soit là durant les heures de travail normales, pour qu'il ait des contacts avec des gens de Canadair.

Il est vrai que l'appellant ne bénéficiait pas d'avantages comme une assurance-santé ou un régime de retraite et qu'il n'était pas payé pour les jours de congé (sauf les jours fériés).

sufficient to override the conclusion that the appellant was in fact an employee. Furthermore, there are other aspects that tend to show the existence of an employer-employee relationship. The appellant was paid for all his hours worked and overtime was paid at a higher rate under his agreement. All statutory holidays were paid even though the appellant did not work on those days. He was entitled to a completion bonus if he performed well. None of this is characteristic of a contract for services. A provider of services will fix his price and will not be remunerated at a higher rate of overtime. He must bear the risk of lower profit if he has to work overtime. In the present case, the appellant bore no such risk. He was paid no matter what. The fact that the appellant was signing temporary agreements does not change my conclusion. Indeed, it is not the duration of the agreement which determines whether there is employment.

Finally, the appellant was working with tools belonging to Canadair in Canadair offices or workshops. All his comings and goings, his working hours and days were integrated with the client's operations. It cannot be said in the present case that the appellant was operating his own business. In his own words, contained in the insurance policy filed in evidence by him (Exhibit A-11), he was a job shopper and his employer was Kirk-Mayer. He did not consider himself to be an independent contractor. Before coming to Canada, he was an employee of Grumman and, in my view, he was an employee of Kirk-Mayer when he worked for Canadair (see *Hinkley v. M.N.R.*, 91 DTC 1336, referred to by counsel for the respondent). I am comforted in this conclusion by the fact that Kirk-Mayer also considered the appellant to be its employee. Indeed, it issued T-4 slips to the appellant, who reported employment income, and all deductions at source were made. If I apply the reasoning of counsel for the appellant, namely that it is the intention of the parties that should govern from a legal standpoint, there is an indication here that Kirk-Mayer treated the appellant as an employee and not as an independent contractor.

I therefore conclude that the appellant has not shown on a balance of probabilities that he was acting as an independent contractor during the years at issue. The appellant was an employee. In view of this conclusion, it is not necessary for me to determine whether the appellant had a fixed base regularly available to him in Canada within the meaning of article XIV of the Canada-U.S. Income Tax Convention, as that article does not apply to employees.

[33] Considering her conclusion that the appellant had the status of employee with Kirk-Mayer when working

À mon avis, toutefois, cela n'est pas suffisant pour l'emporter sur la conclusion selon laquelle l'appellant était en fait un employé. De plus, il y a d'autres aspects qui tendent à indiquer l'existence d'une relation employeur-employé. L'appellant était payé pour l'ensemble de ses heures travaillées et le travail supplémentaire était rémunéré à un taux supérieur en vertu de son contrat. Tous les jours fériés étaient rémunérés, malgré le fait que l'appellant ne travaillait pas ces jours-là. L'appellant avait droit à une prime d'exécution de contrat s'il travaillait bien. Aucun de ces aspects n'est caractéristique d'un contrat d'entreprise. Un prestataire de services fixe son prix et n'est pas rémunéré à un taux supérieur pour des heures supplémentaires. Il doit courir le risque de réaliser un profit inférieur s'il doit faire des heures supplémentaires. Dans la présente espèce, l'appellant ne courait pas un tel risque. Il était payé pour toutes les heures travaillées. Le fait qu'il signait des contrats temporaires ne change pas ma conclusion, car ce n'est pas la durée du contrat qui détermine s'il existe un emploi.

Enfin, l'appellant travaillait dans des bureaux ou ateliers de Canadair et se servait d'instruments qui appartenaient à Canadair. L'ensemble de ses allées et venues et de ses heures et jours de travail était intégré aux activités du client. On ne peut dire en l'espèce que l'appellant exploitait sa propre entreprise. Comme il le déclarait lui-même dans la police d'assurance qu'il a consignée en preuve (pièce A-11), il travaillait sur commande et son employeur était Kirk-Mayer. Il ne se considérait pas comme un entrepreneur indépendant. Avant de venir au Canada, il était un employé de Grumman et, à mon avis, quand il travaillait auprès de Canadair, il était un employé de Kirk-Mayer (voir le jugement *Hinkley c. M.R.N.*, C.C.I., n° 90-1015(IT), 23 octobre 1991 (91 DTC 1336), cité par l'avocat de l'intimée). Je suis confortée dans cette conclusion par le fait que Kirk-Mayer considérait aussi l'appellant comme son employé. En effet, Kirk-Mayer a délivré des feuillets T-4 à l'appellant, qui a déclaré un revenu d'emploi, et toutes les retenues à la source étaient effectuées. Si j'applique le raisonnement de l'avocat de l'appellant selon lequel, d'un point de vue juridique, c'est l'intention des parties qui doit dominer, un élément indique ici que Kirk-Mayer traitait l'appellant comme un employé et non comme un entrepreneur indépendant.

Je conclus donc que l'appellant n'a pas démontré selon la prépondérance des probabilités qu'il agissait comme entrepreneur indépendant durant les années en question. L'appellant était un employé. Vu cette conclusion, il n'est pas nécessaire que je détermine si l'appellant disposait de façon habituelle d'une base fixe au Canada au sens de l'article XIV de la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts, car cet article ne s'applique pas à des employés.

[33] Ayant conclu que l'appellant avait le statut d'employé auprès de Kirk-Mayer quand il travaillait

for Canadair, the Tax Court Judge said she did not need to pronounce on whether the appellant had a fixed base regularly available to him within the meaning of Article XIV of the Convention.

### 3. THE RELEVANT LEGISLATION

[34] The Canada-U.S. Income Tax Convention (1980) was enacted as Schedule I to the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984 c. 20. The preamble to this Convention states:

Canada and the United States of America

Desiring to conclude a Convention for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital,

Have agreed as follows: [My emphasis.]

[35] Article XIV of the Convention, on which the appellant relies, provides:

#### *Article XIV*

##### *Independent Personal Services*

Income derived by an individual who is a resident of a Contracting State in respect of independent personal services may be taxed in that State. Such income may also be taxed in the other Contracting State if the individual has or had a fixed base regularly available to him in that other State but only to the extent that the income is attributable to the fixed base. [My emphasis.]

[36] The articles of the *Civil Code of Québec* relied on by the Tax Court Judge came into force on January 1, 1994. Since the case at bar is concerned with the taxation years 1990 to 1995 inclusively, the *Civil Code of Lower Canada* applied for the years previous to the adoption of the *Civil Code of Québec*. According to the commentaries made by the Minister of Justice, the new Code simplified the former rules and incorporated solutions drawn from the case law (*Commentaires du ministre de la Justice: le Code civil du Québec: un mouvement de société*, Vol. 2, page 694 — chapter seven). Since no fundamental changes were made with the adoption of the new Code, the provisions of the new Code only will be reproduced:

pour Canadair, la juge de la Cour de l'impôt a déclaré qu'elle n'avait pas besoin de se prononcer sur la question de savoir si l'appellant disposait de façon habituelle d'une base fixe au sens de l'article XIV de la Convention.

### 3. LA LÉGISLATION PERTINENTE

[34] La Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts (1980) a été adoptée à titre d'annexe I de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20. Le préambule de cette Convention énonce ce qui suit:

Le Canada et les États-Unis d'Amérique,

Désireux de conclure une Convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune,

Sont convenus des dispositions suivantes: [Non souligné dans l'original.]

[35] L'article XIV de la Convention invoqué par l'appellant porte que:

#### *Article XIV*

##### *Professions indépendantes*

Les revenus qu'une personne physique qui est un résident d'un État contractant tire d'une profession indépendante sont imposables dans cet État. Ces revenus sont aussi imposables dans l'autre État contractant si la personne physique dispose, ou a disposé, de façon habituelle d'une base fixe dans cet autre État mais uniquement dans la mesure où les revenus sont imputables à la base fixe. [Non souligné dans l'original.]

[36] Les articles du *Code civil du Québec* invoqués par la juge de la Cour de l'impôt sont entrés en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1994. Du fait que l'espèce porte sur les années d'imposition 1990 à 1995 inclusivement, le *Code civil du Bas-Canada* s'appliquait aux années qui ont précédé l'adoption du *Code civil du Québec*. D'après les commentaires faits par le ministre de la Justice, le nouveau Code a simplifié les anciennes règles et incorporé des solutions tirées de la jurisprudence (*Commentaires du ministre de la Justice: le Code civil du Québec: un mouvement de société*, vol. 2, page 694—chapitre septième). Comme il n'y a pas eu de changements fondamentaux avec l'adoption du nouveau Code, seules les dispositions du nouveau Code seront reproduites ci-après:

## CHAPTER VII

## CONTRACT OF EMPLOYMENT

**Art. 2085.** A contract of employment is a contract by which a person, the employee, undertakes for a limited period to do work for remuneration, according to the instructions and under the direction or control of another person, the employer.

**Art. 2086.** A contract of employment is for a fixed term or an indeterminate term.

**Art. 2087.** The employer is bound not only to allow the performance of the work agreed upon and to pay the remuneration fixed, but also to take any measures consistent with the nature of the work to protect the health, safety and dignity of the employee.

**Art. 2088.** The employee is bound not only to carry on his work with prudence and diligence, but also to act faithfully and honestly and not to use any confidential information he may obtain in carrying on or in the course of his work.

These obligations continue for a reasonable time after cessation of the contract, and permanently where the information concerns the reputation and private life of another person.

...

## CHAPTER VIII

## CONTRACT OF ENTERPRISE OR FOR SERVICES

## SECTION I

## NATURE AND SCOPE OF THE CONTRACT

**Art. 2098.** A contract of enterprise or for services is a contract by which a person, the contractor or the provider of services, as the case may be, undertakes to carry out physical or intellectual work for another person, the client or to provide a service, for a price which the client binds himself to pay.

**Art. 2099.** The contractor or the provider of services is free to choose the means of performing the contract and no relationship of subordination exists between the contractor or the provider of services and the client in respect of such performance.

**Art. 2100.** The contractor and the provider of services are bound to act in the best interests of their client, with prudence and diligence. Depending on the nature of the work to be carried out or the service to be provided, they are also bound to act in accordance with usual practice and the rules of art, and, where applicable, to ensure that the work done or service provided is in conformity with the contract.

Where they are bound to produce results, they may not be relieved from liability except by providing superior force. [My emphasis].

## CHAPITRE SEPTIÈME

## DU CONTRAT DE TRAVAIL

**Art. 2085.** Le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s'oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d'une autre personne, l'employeur.

**Art. 2086.** Le contrat de travail est à durée déterminée ou indéterminée.

**Art. 2087.** L'employeur, outre qu'il est tenu de permettre l'exécution de la prestation de travail convenue et de payer la rémunération fixée, doit prendre les mesures appropriées à la nature du travail, en vue de protéger la santé, la sécurité et la dignité du salarié.

**Art. 2088.** Le salarié, outre qu'il est tenu d'exécuter son travail avec prudence et diligence, doit agir avec loyauté et ne pas faire usage de l'information à caractère confidentiel qu'il obtient dans l'exécution ou à l'occasion de son travail.

Ces obligations survivent pendant un délai raisonnable après cessation du contrat, et survivent en tout temps lorsque l'information réfère à la réputation et à la vie privée d'autrui.

[...]

## CHAPITRE HUITIÈME

## DU CONTRAT D'ENTREPRISE OU DE SERVICE

## SECTION I

## DE LA NATURE ET DE L'ÉTENDUE DU CONTRAT

**Art. 2098.** Le contrat d'entreprise ou de service est celui par lequel une personne, selon le cas l'entrepreneur ou le prestataire de services, s'engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s'oblige à lui payer.

**Art. 2099.** L'entrepreneur ou le prestataire de services a le libre choix des moyens d'exécution du contrat et il n'existe entre lui et le client aucun lien de subordination quant à son exécution.

**Art. 2100.** L'entrepreneur et le prestataire de services sont tenus d'agir au mieux des intérêts de leur client, avec prudence et diligence. Ils sont aussi tenus, suivant la nature de l'ouvrage à réaliser ou du service à fournir, d'agir conformément aux usages et règles de leur art, et de s'assurer, le cas échéant, que l'ouvrage réalisé ou le service fourni est conforme au contrat.

Lorsqu'ils sont tenus du résultat, ils ne peuvent se dégager de leur responsabilité qu'en prouvant la force majeure. [Non souligné dans l'original.]

#### 4. THE ISSUE IN THIS APPEAL

[37] Article XIV of the Convention provides that an individual who is resident of a Contracting State may have his income taxed in that State in respect of independent personal services. Such income may also be taxed in the other Contracting State if the individual has or had a fixed base regularly available to him in that State, but only to the extent the income is attributable to the fixed base.

[38] Three elements must therefore be considered in applying Article XIV of the Convention:

- (a) the residence qualification of an individual;
- (b) whether the services he offers are independent personal services;
- (c) whether the individual has a fixed base regularly available to him in the Contracting State other than the one of his residence.

[39] The respondent, as stated earlier, does not challenge in this appeal the finding of the Tax Court Judge that the appellant is and was, at the relevant time, a U.S. resident. The respondent concedes, moreover, on the basis of the decision of this Court in *The Queen v. Dudney, W.A.* (2000), 2000 DTC 6169 (F.C.A.), that the appellant did not have a fixed base regularly available to him in Canada during the relevant period.

[40] Since the appellant is and was at all times a U.S. resident with no fixed base regularly available to him in Canada, his income can only be taxed in Canada if he was working here under a contract of employment. If he was an independent contractor, he can only be taxed by the U.S. authorities.

[41] The only issue therefore is whether the appellant, at the relevant time, was an employee of Kirk-Mayer or was an independent contractor.

#### 4. LA QUESTION DANS LE PRÉSENT APPEL

[37] L'article XIV de la Convention porte que la personne qui est résidente d'un État contractant peut voir ses revenus imposés dans cet État pour une profession indépendante. Ces revenus sont aussi imposables dans l'autre État contractant si la personne physique dispose, ou a disposé, de façon habituelle d'une base fixe dans cet autre État mais uniquement dans la mesure où les revenus sont imputables à la base fixe.

[38] Trois éléments peuvent donc être pris en considération dans l'application de l'article XIV de la Convention:

- a) le critère de résidence de la personne;
- b) la question de savoir si elle offre ou non des services pour une profession indépendante;
- c) la question de savoir si elle dispose de façon habituelle d'une base fixe dans l'État contractant autre que celui de sa résidence.

[39] Comme nous l'avons vu précédemment, l'intimée ne conteste pas en l'espèce la conclusion de la juge de la Cour de l'impôt que l'appelant est, et était à l'époque en cause, un résident américain. L'intimée concède de plus, sur la base de la décision de la présente Cour dans *La Reine c. Dudney, W.A.* (2000), 2000 DTC 6169 (C.A.F.), que l'appelant ne disposait pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada pendant la période en cause.

[40] Comme l'appelant est et était en tout temps un résident des États-Unis d'Amérique ne disposant pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada, son revenu ne peut être imposé au Canada que s'il travaillait ici en vertu d'un contrat de travail. S'il était un entrepreneur indépendant, il ne peut être imposé que par les autorités américaines.

[41] Par conséquent, il s'agit seulement de savoir si l'appelant à l'époque en cause était un employé de Kirk-Mayer ou un entrepreneur indépendant.

## 5. ANALYSIS

[42] According to Article 2085 of the *Civil Code of Québec*, a contract of employment is a contract by which a person, the employee, undertakes, for a limited time, to work for remuneration according to the instructions and under the direction or control of another person, the employer. The contract may be for a fixed or undetermined term.

[43] By contrast, a contractor or a provider of services, according to articles 2098 and 2099 of the *Civil Code of Québec*, undertakes to carry out physical or intellectual work for another person, or to provide a service to him, for an agreed price. The contractor or the provider of services is free to choose the means of performing the contract and no relationship of subordination exists between the contracting parties in respect of such performance.

[44] The Quebec courts have recognized that the key distinction between a contract of employment or of services and a contract of enterprise or for services lies with the element of subordination or control. In *Quebec Asbestos Corporation v. Couture*, [1929] S.C.R. 166, a case in tort, the Supreme Court of Canada indicated at page 169: [TRANSLATION] “the contract of employment is distinguished from the contract of enterprise primarily by the element of subordination it confers on the employee.” Article 2085 of the *Civil Code of Québec* mentions this criterion expressly (see a comment on this topic in “Contract for Services, Contract of Services—A Tax Perspective and Analysis” by Marc Noël in *Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977 Conference Report* (Toronto: Canadian Tax Foundation, 1978) 712, at page 724. See also “Le contrat de travail” by Marie-France Bich, *La Réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés*, Tome 2, Les Presses de l’Université Laval, 1993, page 741, at page 752; *Droit du travail* by Robert P. Gagnon, Vol. 7, Collection de droit, Éditions Yvon Blais, 1995, page 38).

[45] Then came the Quebec case of *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161 (P.C.). The issue was whether the City of Montréal was entitled to recover from the Montreal Locomotive Works Ltd. (the company) certain taxes which it

## 5. ANALYSE

[42] D’après l’article 2085 du *Code civil du Québec*, le contrat de travail est celui par lequel une personne, le salarié, s’oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d’une autre personne, l’employeur. Le contrat de travail peut être à durée déterminée ou indéterminée.

[43] En revanche, un entrepreneur ou un prestataire de services, conformément aux articles 2098 et 2099 du *Code civil du Québec*, s’engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service à un prix convenu. L’entrepreneur ou le prestataire de services a le libre choix des moyens d’exécution du contrat, et il n’existe entre les parties contractantes aucun lien de subordination quant à son exécution.

[44] Les tribunaux québécois ont reconnu que la distinction clé entre un contrat de travail et un contrat de service consistait dans l’élément de subordination ou de contrôle. Dans l’affaire *Quebec Asbestos Corporation v. Couture*, [1929] R.C.S. 166, qui portait sur la responsabilité civile délictuelle, la Cour suprême du Canada a déclaré à la page 169: «[l]e contrat de louage d’ouvrage se distingue du contrat d’entreprise surtout par le caractère de subordination qu’il attribue à l’employé». L’article 2085 du *Code civil du Québec* mentionne ce critère de façon expresse (voir un commentaire sur ce sujet dans «Contract for Services, Contract of Services—A Tax Perspective and Analysis» par Marc Noël dans *Report of Proceedings of the Twenty-Ninth Tax Conference, 1977 Conference Report* (Toronto: L’Association canadienne d’études fiscales, 1978) 712, à la page 724. Voir aussi «Le contrat de travail» par Marie-France Bich, *La Réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés*, vol. 2, Les Presses de l’Université Laval, 1993, 741, à la page 752; *Droit du travail* par Robert P. Gagnon, vol. 7, Collection de droit, Éditions Yvon Blais Inc., 1995, page 38).

[45] Puis, il y a eu l’arrêt *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161 (C.P.). Il s’agissait alors de savoir si la Ville de Montréal avait le droit de récupérer auprès de Montreal Locomotive Works Ltd. (la compagnie) certains impôts qu’elle avait

claimed to levy under its city charter and by-law. The company had entered into two contracts with the Government of Canada with a view to the production of tanks and gun carriages. The construction contract included an agreement for the sale by the company to the Government of the site on which a new plant would be built, the title of which to be held by the Crown. The production contract provided for the production of gun carriages and tanks for the Government. The company was entitled to incur all proper costs and was to be reimbursed by the Government. In both contracts, it was stipulated that the company undertook to act “for or on behalf of the Government and as its agent”.

[46] If the company was carrying on business merely as a mandatory or agent of the Government, no tax was due to the City since section 125 of the *British North America Act* [30 & 31 Vict., c. 3 (U.K.) [R.S.C., 1985, Appendix II, No. 5]] made the Crown immune from taxation. If, on the other hand, the company was acting on its own behalf, the tax was due.

[47] Applying its famous fourfold test of (1) control, (2) ownership of the tools, (3) chance of profit and (4) risk of loss, which I will again refer to later on, Lord Wright, for the Judicial Committee of the Privy Council, concluded that the company was an agent of the Crown and, consequently, was immune from taxation. He explained that the factory, the land on which it was built and the machinery were all government property. The company took no financial risks. The Government kept full control over the management and operation of the plant. Contrary to the Supreme Court of Canada, [1945] S.C.R. 621, the Quebec Court of King’s Bench, Appeal Side, [*sub nom. Montreal Locomotive Works Ltd. v. Montreal and Attorney-General for Canada*], [1945] 2 D.L.R. 373 and the Quebec Superior Court, [1944] 1 D.L.R. 173, Lord Wright made no reference to the provisions of the *Civil Code of Lower Canada* for the interpretation of the contracts, although there was an express clause in both contracts which read “This agreement shall be in all respects subject to and interpreted in accordance with the laws of the Province of Quebec”, [1945] 2 D.L.R. 373, at pages 400-401.

prétendu prélever en vertu de la Charte de la ville et d’un règlement municipal. La compagnie avait conclu deux contrats avec le gouvernement du Canada afin de produire des chars et des affûts de canons. Le contrat de construction incluait un contrat de vente par la compagnie au gouvernement de l’emplacement sur lequel serait construite la nouvelle usine dont le titre serait détenu par la Couronne. Le contrat de production prévoyait la production d’affûts de canons et de chars pour le gouvernement. La compagnie avait le droit d’engager tous les coûts appropriés et d’en être remboursée par le gouvernement. Dans les deux contrats, il était stipulé que la compagnie s’engageait à agir [TRADUCTION] «au nom du gouvernement et comme son représentant».

[46] Si la compagnie exploitait une entreprise seulement à titre de mandataire ou de représentant du gouvernement, aucun impôt n’était dû à la Ville vu que l’article 125 de l’*Acte de l’Amérique du Nord britannique, 1867* [30 & 31 Vict., ch. 3 (R.-U.) [L.R.C. (1985), appendice II, n° 5]] exonérait la Couronne de toute taxation. Si, par ailleurs, la compagnie agissait en son propre nom, elle devait payer de l’impôt.

[47] Appliquant son fameux critère à quatre volets, 1) le contrôle 2) la propriété des instruments de travail, 3) la possibilité de profit et 4) le risque de perte, auquel je ferai référence ultérieurement, lord Wright, au nom du Comité judiciaire du Conseil privé, a conclu que la compagnie était un mandataire de la Couronne et qu’à ce titre, elle était exonérée d’impôt. Il a expliqué que l’usine, le terrain sur lequel elle était construite et les machines étaient tous des biens de l’État. La compagnie n’avait pas pris de risques financiers. Le gouvernement avait gardé le contrôle complet sur la gestion et l’exploitation de l’usine. Contrairement à la Cour suprême du Canada, [1945] R.C.S. 621, à la Cour du banc du roi de Québec, Chambre d’appel [*sub nom. Montreal Locomotive Works Ltd. v. Montreal and Attorney-General for Canada*], [1945] 2 D.L.R. 373 et à la Cour supérieure du Québec, [1944] 1 D.L.R. 173, lord Wright n’a fait aucune référence aux dispositions du *Code civil du Bas-Canada* pour l’interprétation des contrats, bien qu’une clause expresse dans les deux contrats dispose: [TRADUCTION] «La présente convention est soumise aux lois de la province de

Lord Wright referred in general terms to the case law but he, himself, did not mention the authorities he was relying on.

[48] In *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance and Théoret v. Laurent*, [1978] 1 S.C.R. 605, a case in tort, the Supreme Court of Canada was called upon to determine whether a medical doctor was an employee of the hospital where the claiming party had been treated. Pigeon J., for the Court, cited with approval André Nadeau, *Traité pratique de la responsabilité civile délictuelle* (Montréal: Wilson & Lafleur, 1971), page 387, who had observed that [TRANSLATION] “the essential criterion in employer-employee relations is the right to give orders and instructions to the employee regarding the manner in which to carry out his work” (page 613). Pigeon J. then cited the famous case of *Curley v. Latreille* (1920), 60 S.C.R. 131, where it was noted that the rule was identical on this point to the common law (*ibid.*, at pages 613-614).

[49] Consequently, the distinction between a contract of employment and a contract for services under the *Civil Code of Québec* can be examined in light of the tests developed through the years both in the civil and in the common law.

[50] With this in mind, I now examine the recent decision of the Supreme Court of Canada in *671122 Ontario Ltd. v. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 S.C.R. 983, where the distinction between the two contracts was analysed at length.

(a) The formulation of the tests to be applied

[51] *Sagaz Industries, supra*, is a case in tort where the legal status of a consultant had to be established, namely whether he was an employee or an independent contractor. Major J., for the Court, noted at paragraph 36 of his reasons, that the distinction between an employee and an independent contractor applies not only in vicarious liability cases, but also to the application of various forms of employment legislation, the availability of an action for wrongful dismissal, the assessment of business and income taxes, the priority taken upon an

Québec qui régissent son interprétation», [1945] 2 D.L.R. 373, aux 400 et 401. Lord Wright a fait référence en termes généraux à la jurisprudence mais il n'a pas lui-même mentionné les autorités jurisprudentielles sur lesquelles il s'appuyait.

[48] Dans l'affaire *Hôpital Notre-Dame de l'Espérance et Théoret c. Laurent*, [1978] 1 R.C.S. 605, un cas de responsabilité civile délictuelle, la Cour suprême du Canada a été appelée à déterminer si un médecin était un employé de l'hôpital où la partie plaignante avait été traitée. Le juge Pigeon, au nom de la Cour, a cité et approuvé André Nadeau, *Traité pratique de la responsabilité civile délictuelle*, (Montréal: Wilson & Lafleur, 1971), page 387, qui avait fait remarquer que «le critère essentiel destiné à caractériser les rapports de commettant à préposé est le droit de donner des ordres et instructions au préposé sur la manière de remplir son travail» (page 613). Le juge Pigeon avait alors cité la célèbre affaire *Curley v. Latreille* (1920), 60 R.C.S. 131, où il avait été noté que la règle était identique à la common law sur ce point (*ibid.*, aux pages 613 et 614).

[49] En conséquence, la distinction entre un contrat de travail et un contrat de service aux termes du *Code civil du Québec* peut être examinée à la lumière des critères élaborés au cours des années, tant en droit civil qu'en common law.

[50] Cela dit, j'examine maintenant l'arrêt récent de la Cour suprême du Canada *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983, où la distinction entre les deux contrats a été analysée dans le détail.

a) Formulation des critères à appliquer

[51] L'affaire *Sagaz Industries*, précitée, est une cause de responsabilité civile délictuelle dans laquelle le statut juridique d'un consultant devait être établi, à savoir s'il était un employé ou un entrepreneur indépendant. Le juge Major, au nom de la Cour, a noté au paragraphe 36 de ses motifs que la distinction entre un employé et un entrepreneur indépendant est utile non seulement en matière de responsabilité du fait d'autrui mais aussi lorsqu'il s'agit d'appliquer diverses lois sur l'emploi, de déterminer si une action pour congédiement injustifié

employer's insolvency and the application of contractual rights. One should therefore not be surprised to find a variety of cases where the distinctions between both contracts have been elaborated.

[52] Major J. made an analysis of the various tests developed by the case law citing MacGuigan J.A. who wrote the decision of this Court in *Wiebe Door Services Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 3 F.C. 553.

[53] Major J. first mentions the control test which has been criticized as having an air of deceptive simplicity (Atiyah, P. S. *Vicarious Liability in the Law of Torts* (1967), at page 41). He notes, at paragraph 38 of his reasons, the main problems with this test as they were set out by MacGuigan J.A. in *Wiebe Door Services Ltd.*, at pages 558-559:

A principal inadequacy [with the control test] is its apparent dependence on the exact terms in which the task in question is contracted for: where the contract contains detailed specifications and conditions, which would be the normal expectation in a contract with an independent contractor, the control may even be greater than where it is to be exercised by direction on the job, as would be the normal expectation in a contract with a servant, but a literal application of the test might find the actual control to be less. In addition, the test has broken down completely in relation to highly skilled and professional workers, who possess skills far beyond the ability of their employers to direct.

[54] Major J. reminds us, at paragraph 39 of his reasons, of an early attempt to deal with the difficulties of the control test. He refers to the development of a fourfold test known as the "entrepreneur test", set out by W. O. (later Justice) Douglas in "Vicarious Liability and Administration of Risk I" (1928-29), 38 *Yale L.J.* 584 and applied by Lord Wright in *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161, at page 169.

peut être intentée, d'établir des cotisations en matière d'impôt sur le revenu ou de taxe d'affaires, de dresser l'ordre de collocation dans le cas où un employeur devient insolvable ou d'appliquer des droits contractuels. Il ne devrait donc pas être surprenant de trouver différentes affaires où les distinctions entre les deux contrats ont été analysées.

[52] Le juge Major a fait une analyse des différents critères élaborés par la jurisprudence et cité le juge MacGuigan, J.C.A., qui était l'auteur de la décision de la présente Cour dans *Wiebe Door Services Ltd. c. M.N.R.*, [1986] 3 C.F. 553.

[53] Le juge Major mentionne tout d'abord le critère du contrôle qui avait été critiqué comme étant d'une simplicité apparente et trompeuse (Atiyah, P. S. *Vicarious Liability in the Law of Torts* (1967), page 41). Il signale, au paragraphe 38 de ses motifs, les principaux problèmes posés par ce critère comme ils avaient été exposés par le juge MacGuigan dans l'affaire *Wiebe Door Services Ltd.*, aux pages 558 et 559:

Ce critère a le grave inconvénient de paraître assujéti aux termes exacts du contrat définissant les modalités du travail: si le contrat contient des instructions et des stipulations détaillées, comme c'est chose courante dans les contrats passés avec un entrepreneur indépendant, le contrôle ainsi exercé peut être encore plus rigoureux que s'il résulte d'instructions données au cours du travail, comme c'est l'habitude dans les contrats avec un préposé, mais une application littérale du critère pourrait laisser croire qu'en fait, le contrôle exercé est moins strict. En outre, le critère s'est révélé tout à fait inapplicable pour ce qui est des professionnels et des travailleurs hautement qualifiés, qui possèdent des aptitudes bien supérieures à la capacité de leur employeur à les diriger.

[54] Le juge Major nous rappelle, au paragraphe 39 de ses motifs, qu'il y avait eu une tentative par le passé pour traiter des difficultés du critère de contrôle. Il fait référence à l'élaboration d'un critère à quatre volets connu sous le nom de «critère de l'entrepreneur», énoncé par W. O. Douglas (qui est devenu plus tard juge) dans «Vicarious Liability and Administration of Risk I» (1928-29), 38 *Yale L.J.* 584, et appliqué par lord Wright dans l'arrêt *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161, à la page 169.

In earlier cases a single test, such as the presence or absence of control, was often relied on to determine whether the case was one of master and servant, mostly in order to decide issues of tortious liability on the part of the master or superior. In the more complex conditions of modern industry, more complicated tests have often to be applied. It has been suggested that a fourfold test would in some cases be more appropriate, a complex involving (1) control; (2) ownership of the tools; (3) chance of profit; (4) risk of loss. Control in itself is not always conclusive.

[55] Major J. lists thirdly, in his paragraph 40, the “organization test” or “integration test” used by Denning L.J. (as he then was) in *Stevenson Jordan and Harrison Ltd. v. Macdonald and Evans*, [1952] 1 T.L.R. 101 (C.A.), at page 111:

One feature which seems to run through the instances is that, under a contract of service, a man is employed as part of the business, and his work is done as an integral part of the business; whereas, under a contract for services, his work, although done for the business, is not integrated into it but is only accessory to it.

[56] Major J. enumerates the drawbacks of this test at paragraph 42 of his reasons along the lines expressed by MacGuigan J.A. in *Wiebe Door Services Ltd.* He agrees, however, with MacGuigan J.A. (at page 563 of the *Wiebe Door* decision) that the organization test can be of assistance when properly applied, i.e. when it is approached from the persona of the “employee” and not from that of the “employer”:

Of course, the organization test of Lord Denning and others produces entirely acceptable results when properly applied, that is, when the question of organization or integration is approached from the persona of the “employee” and not from that of the “employer”, because it is always too easy from the superior perspective of the larger enterprise to assume that every contributing cause is so arranged purely for the convenience of the larger entity. We must keep in mind that it was with respect to the business of the employee that Lord Wright [in Montreal] addressed the question “Whose business is it?” [Emphasis added by Major J.]

[TRADUCTION] Dans des jugements antérieurs, on s'appuyait souvent sur un seul critère, comme l'existence ou l'absence de contrôle, pour décider s'il s'agissait d'un rapport de maître à préposé, la plupart du temps lorsque des questions de responsabilité délictuelle de la part du maître ou du supérieur étaient en cause. Dans les situations plus complexes de l'économie moderne, il faut souvent recourir à des critères plus compliqués. Il a été jugé plus convenable dans certains cas d'appliquer un critère qui comprendrait les quatre éléments suivants: 1) le contrôle, 2) la propriété des instruments de travail, 3) la possibilité de profit; 4) le risque de perte. Le contrôle en lui-même n'est pas toujours concluant.

[55] Le juge Major cite, en troisième lieu, dans son paragraphe 40 le «critère d'organisation» ou le «critère d'intégration» qu'avait employé le lord juge Denning (telle était alors sa qualité) dans l'affaire *Stevenson Jordan and Harrison Ltd. v. Macdonald and Evans*, [1952] 1 T.L.R. 101 (C.A.), à la page 111:

[TRADUCTION] Un élément semble se retrouver dans tous les cas: en vertu d'un contrat de louage de services, une personne est employée en tant que partie d'une entreprise et son travail fait partie intégrante de l'entreprise; alors qu'en vertu d'un contrat d'entreprise, son travail, bien qu'il soit fait pour l'entreprise, n'y est pas intégré mais seulement accessoire.

[56] Le juge Major énumère les inconvénients de ce critère, au paragraphe 42 de ses motifs, comme les avait exprimés le juge MacGuigan dans l'affaire *Wiebe Door Services Ltd.* Il convient toutefois avec le juge MacGuigan (à la page 563 de la décision *Wiebe Door*) que le critère d'organisation peut être utile quand il est bien appliqué, c.-à-d. quand il est traité du point de vue de l'«employé» et non de celui de l'«employeur»:

De toute évidence, le critère d'organisation énoncé par lord Denning et d'autres juristes donne des résultats tout à fait acceptables s'il est appliqué de la bonne manière, c'est-à-dire quand la question d'organisation ou d'intégration est envisagée du point de vue de l'«employé» et non de celui de l'«employeur». En effet, il est toujours très facile, en examinant la question du point de vue dominant de la grande entreprise, de présumer que les activités concourantes sont organisées dans le seul but de favoriser l'activité la plus importante. Nous devons nous rappeler que c'est en tenant compte de l'entreprise de l'employé que lord Wright a posé la question «À qui appartient l'entreprise?». [Souligné par le juge Major.]

[57] Major J. then refers to the “enterprise test” which he describes thus at paragraph 45 of his reasons:

Finally, there is a test that has emerged that relates to the enterprise itself. Flannigan, *supra*, sets out the “enterprise test” at p. 30 which provides that the employer should be vicariously liable because (1) he controls the activities of the worker; (2) he is in a position to reduce the risk of loss; (3) he benefits from the activities of the worker; (4) the true cost of a product or service ought to be borne by the enterprise offering it. According to Flannigan, each justification deals with regulating the risk-taking of the employer and, as such, control is always the critical element because the ability to control the enterprise is what enables the employer to take risks. An “enterprise risk test” also emerged in *La Forest J.’s* dissent on cross-appeal in *London Drugs* where he stated at page 339 that “[v]icarious liability has the broader function of transferring to the enterprise itself the risks created by the activity performed by its agents”.

[58] Major J. cites at length at paragraph 44 of his reasons what MacGuigan J.A. had said to be the best synthesis found in the authorities, namely that of Cooke J. in *Market Investigations, Ltd. v. Minister of Social Security*, [1968] 3 All E.R. 732 (Q.B.D.), at pages 737-738 (followed by the Privy Council in *Lee Ting Sang v. Chung Chi-keung*, [1990] 2 A.C. 374, per Lord Griffiths, at page 382).

[59] Major J. then indicates at paragraph 46 of his reasons that in his opinion, there is no one conclusive test which could be universally applied to determine whether a person is an employee or an independent contractor. Together with others, he agrees with the necessity of searching for the total relationship of the contracting parties, an advice Décarý J.A. for this Court summed up thus in *Canada (Attorney General) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297 (F.C.A.), at page 298: “we must not pay so much attention to the trees that we lose sight of the forest. . . . The parts must give way to the whole.”

[60] Major J. then concludes at paragraphs 47 and 48 of his reasons:

[57] Le juge Major fait ensuite référence au «critère de l’entreprise» qu’il décrit dans les termes suivants au paragraphe 45 de ses motifs:

Enfin, un critère se rapportant à l’entreprise elle-même est apparu. Flannigan (*loc. cit.*, p. 30) énonce le [TRADUCTION] «critère de l’entreprise» selon lequel l’employeur doit être tenu responsable du fait d’autrui pour les raisons suivantes: (1) il contrôle les activités du travailleur, (2) il est en mesure de réduire les risques de perte, (3) il tire profit des activités du travailleur, (4) le coût véritable d’un bien ou d’un service devrait être assumé par l’entreprise qui l’offre. Pour Flannigan, chaque justification a trait à la régulation du risque pris par l’employeur, et le contrôle est donc toujours l’élément crucial puisque c’est la capacité de contrôler l’entreprise qui permet à l’employeur de prendre des risques. Le juge La Forest a lui aussi formulé un «critère du risque de l’entreprise» dans l’opinion dissidente qu’il a exposée relativement au pourvoi incident dans l’arrêt *London Drugs*. Il a écrit, à la p. 339, que «[l]a responsabilité du fait d’autrui a pour fonction plus générale de transférer à l’entreprise elle-même les risques créés par l’activité à laquelle se livrent ses mandataires.»

[58] Le juge Major cite au long au paragraphe 44 de ses motifs ce que le juge MacGuigan avait jugé être la meilleure synthèse faite dans la jurisprudence, à savoir celle du juge Cooke dans l’affaire *Market Investigations, Ltd. v. Minister of Social Security*, [1968] 3 All E.R. 732 (Q.B.D.), aux pages 737 et 738 (suivie par le Conseil privé dans l’affaire *Lee Ting Sang v. Chung Chi-keung*, [1990] 2 A.C. 374, motifs de lord Griffiths, à la page 382).

[59] Le juge Major indique ensuite au paragraphe 46 de ses motifs qu’à son avis, aucun critère universel ne permettrait de déterminer, de façon concluante, si une personne était un employé ou un entrepreneur indépendant. Avec les autres, il convient de la nécessité de chercher l’ensemble de la relation qui existe entre les parties contractantes, conseil que le juge Décarý, J.C.A., pour la présente Cour avait résumé ainsi dans l’affaire *Canada (Procureur général) c. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297 (C.A.F.), à la page 298: «il ne faut pas [. . .] examiner les arbres de si près qu’on perde de vue la forêt. Les parties doivent s’effacer devant le tout.»

[60] Le juge Major conclut ensuite, aux paragraphes 47 et 48 de ses motifs, en disant:

Although there is no universal test to determine whether a person is an employee or an independent contractor, I agree with MacGuigan J.A. that a persuasive approach to the issue is that taken by Cooke J. in *Market Investigations, supra*. The central question is whether the person who has been engaged to perform the services is performing them as a person in business on his own account. In making this determination, the level of control the employer has over the worker's activities will always be a factor. However, other factors to consider include whether the worker provides his or her own equipment, whether the worker hires his or her own helpers, the degree of financial risk taken by the worker, the degree of responsibility for investment and management held by the worker, and the worker's opportunity for profit in the performance of his or her tasks.

It bears repeating that the above factors constitute a non-exhaustive list, and there is no set formula as to their application. The relative weight of each will depend on the particular facts and circumstances of the case. [My emphasis.]

[61] These words dictate the investigation I must embark on. The factors traditionally developed by the case law have not been discarded. They remain valid, although somewhat reformulated.

[62] I therefore plan to examine the level of control Canadair exercised over the appellant's activities, the ownership of the equipment necessary to perform the work, whether the appellant hired his own helpers, and the degree of financial risk and of profit, as they relate to circumstances such as these, where an individual with specialized skills is hired by an employment agency to perform work for a third party. I will then assess whether these factors were properly applied by the Tax Court Judge in light of all the circumstances of this case.

[63] I will summarize first, however, the appellant's submission.

(b) The appellant's submission

[64] The appellant submits that he belongs to a category of temporary workers, a breed which is on the rise in Canada and in the world, which includes workers hired for short-term assignments through temporary help

Bien qu'aucun critère universel ne permette de déterminer si une personne est un employé ou un entrepreneur indépendant, je conviens avec le juge MacGuigan que la démarche suivie par le juge Cooke dans la décision *Market Investigations*, précitée, est convaincante. La question centrale est de savoir si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte. Pour répondre à cette question, il faut toujours prendre en considération le degré de contrôle que l'employeur exerce sur les activités du travailleur. Cependant, il faut aussi se demander, notamment, si le travailleur fournit son propre outillage, s'il engage lui-même ses assistants, quelle est l'étendue de ses risques financiers, jusqu'à quel point il est responsable des mises de fonds et de la gestion et jusqu'à quel point il peut tirer profit de l'exécution de ses tâches.

Ces facteurs, il est bon de le répéter, ne sont pas exhaustifs et il n'y a pas de manière préétablie de les appliquer. Leur importance relative respective dépend des circonstances et des faits particuliers de l'affaire. [Non souligné dans l'original.]

[61] Ces propos me dictent le type d'enquête à laquelle je dois me livrer. Les facteurs traditionnellement élaborés par la jurisprudence n'ont pas été mis de côté. Ils demeurent valides bien qu'ils aient été quelque peu reformulés.

[62] J'ai donc l'intention d'examiner le degré de contrôle que Canadair a exercé sur les activités de l'appellant et la propriété du matériel nécessaire pour exécuter le travail; je veux aussi déterminer si l'appellant engageait ses propres assistants ou non, et quel est le degré de risque financier et de profit, dans la mesure où il concerne les circonstances de l'espèce, lorsqu'une personne dotée de compétences spécialisées est engagée par une agence de placement pour exécuter des travaux pour un tiers. J'examinerai ensuite la question de savoir si ces facteurs ont été correctement appliqués par la juge de la Cour de l'impôt à la lumière des circonstances de l'espèce.

[63] Toutefois, je commencerai par résumer les observations de l'appellant.

b) Observations de l'appellant

[64] L'appellant soutient qu'il appartient à une catégorie de travailleurs temporaires, espèce de plus en plus courante au Canada et dans le monde et qui inclut des travailleurs engagés pour des affectations de courte

agencies and “own-account” self-employment such as consultants, freelancers and independent contractors. This type of work is sometimes referred to as non-standard or temporary employment (see *Temporary Employment in Canada, Executive Summary*, Canadian Council on Social Development, 1996, <http://www.ccsd.ca/tempemp.html>).

[65] The appellant cites the Public Service Commission in its report entitled *The Future of Work: Non-Standard Employment in the Public Service of Canada* (Research Directorate, Policy, Research and Communications Branch, Public Service Commission, March 1999), which indicates that the increase in non-standard jobs over the past two decades can be attributed to a range of factors, such as the globalization of trade, the introduction of new technologies, the volatility of international and domestic markets and the workers’ desire for autonomy and independence. In sum, the report notes that the adoption of new competitive strategies by business organizations appears to be the primary factor behind the growth of non-standard employment that is now prevalent within industries of almost all sectors of the economy. The recent increase in temporary employment is also said to be related to businesses trying to look for ways to lower fixed costs, including salaries, benefits and payroll taxes, and to avoid the costs of complying with minimum employment standards. It is explained at page 4 of the Public Service Commission’s report:

Flexibility and cost-savings appear to be prevalent reasons for the use of non-standard employees. By hiring workers on a temporary or part-time basis, employers are able to adjust the size of their workforces to cope with fluctuations in the demand for their goods and services. Temporary workers can be hired quickly during peak periods of business activity and easily dismissed when no longer needed, and because of their short tenure they are eligible for only minimal legal notice of dismissal and level of compensation. This allows firms to respond quickly to market changes while avoiding the costs and risks associated with permanent employees. Similarly, staffing flexibility can be achieved through the use of part-time workers since the number of hours worked each week can be varied to meet fluctuations in business activity.

durée par le biais d’agences de placement temporaire et des travailleurs autonomes à leur compte comme les consultants, les pigistes et les entrepreneurs indépendants. Ce type de travail est parfois désigné comme étant un emploi atypique ou temporaire (*L’emploi temporaire au Canada: Sommaire exécutif*, Conseil canadien de développement social, 1996, <http://www.ccsd.ca/tempemp.html>).

[65] L’appelant cite la Commission de la fonction publique dans son rapport intitulé *L’avenir du travail: L’emploi atypique dans la fonction publique du Canada* (Direction de la recherche, Direction générale des politiques, de la recherche et des communications, Commission de la fonction publique, mars 1999), selon laquelle l’augmentation des emplois atypiques au cours des 20 dernières années peut être attribuée à une série de facteurs comme la mondialisation du commerce, l’introduction des nouvelles technologies, la volatilité des marchés internationaux et nationaux et la volonté d’autonomie et d’indépendance de la part des travailleurs. En somme, le rapport signale que l’adoption de nouvelles stratégies concurrentielles par les entreprises semble constituer le principal facteur qui motive la croissance des emplois atypiques, laquelle est maintenant prédominante dans presque tous les secteurs de l’économie. L’augmentation récente de l’emploi temporaire est aussi, semble-t-il, liée au fait que les entreprises cherchent des façons de réduire les coûts fixes, y compris les salaires, les avantages sociaux et les charges sociales, et d’éviter le coût de l’observation des normes d’emploi minimales. Il est expliqué ce qui suit à la page 4 du rapport de la Commission de la fonction publique:

La souplesse et les économies semblent représenter les raisons principales pour lesquelles on recourt à l’emploi atypique. En engageant des travailleurs à titre temporaire ou à temps partiel, les employeurs sont en mesure de rajuster la taille de l’effectif pour composer avec les fluctuations de la demande à l’égard des biens ou des services fournis. On peut engager rapidement des travailleurs temporaires durant les périodes de pointe de l’activité commerciale, puis les renvoyer facilement lorsque l’on n’a plus besoin d’eux, et, compte tenu du peu d’ancienneté qu’ils ont, ils n’ont droit légalement qu’à l’avis de licenciement et au niveau de rémunération minimums. De cette façon, les entreprises peuvent réagir rapidement à l’évolution du marché tout en évitant les coûts et les risques associés au fait d’avoir des employés

Businesses may also gain access to specialized skills by employing workers on a temporary basis or contracting out to self-employed individuals. This allows firms to pare down their workforces and focus on “core competencies”, while at the same time being able to acquire skills and expertise in highly specialized or rapidly changing fields.

[66] The appellant says that the hiring of consultants is very popular and spread throughout the whole aerospace industry (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 117). In light of the appellant’s description of Canadair’s staffing strategy, he argues that it would be reasonable to include him as part of the group characterized as “own account self-employed”. This would point to the conclusion that he is a consultant. That term, he says, is specifically used in his contract.

[67] The appellant submits that absent a scam, window-dressing or other vitiating circumstances, none of which are alleged in this case, his status is governed by his contract which describes him as a consultant and independent contractor.

[68] He claims that the Tax Court Judge was incorrect in holding that he was an employee and not an independent contractor. He says he identified in his testimony numerous differences between himself and the Canadair employees, namely:

- he was receiving a *per diem* to cover his living expenses and a completion bonus, while Canadair employees were receiving none of these;
- he was prohibited from bringing visitors into the building, while Canadair employees were not under that prohibition;
- he did not qualify for supplemental training, employee trips, group insurance, pension plans, stock option plans, union rights;

permanents. De même, le recours à des travailleurs à temps partiel augmente la marge de manœuvre de la direction, qui peut faire varier le nombre d’heures travaillées chaque semaine pour qu’il concorde avec les fluctuations de l’activité commerciale. Les entreprises peuvent aussi accéder à des compétences spécialisées en embauchant des travailleurs à titre temporaire ou en attribuant des contrats à des travailleurs indépendants. Cela permet aux entreprises de réduire leur effectif et de se concentrer sur les «compétences de base», tout en ayant la capacité d’acquérir les habiletés et l’expertise nécessaires dans des domaines qui sont fortement spécialisés ou dont l’évolution est très rapide.

[66] L’appelant déclare que l’embauche de consultants est très populaire et qu’elle se répand dans l’ensemble de l’industrie aérospatiale (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 117). À la lumière de la description de la stratégie de dotation de Canadair qu’a donnée l’appelant, il semblerait raisonnable selon lui qu’il soit inclus dans le groupe de ceux qu’il appelle «les travailleurs autonomes à leur compte». De ce fait, il serait un «consultant», terme qui, dit-il, est utilisé précisément dans son contrat.

[67] L’appelant soutient que s’il n’y a pas de manœuvre frauduleuse, de maquillage ou toute autre circonstance de vice, ce qui n’est pas le cas d’après les allégations, en l’espèce, son statut est régi par son contrat où il est décrit comme un consultant et un entrepreneur indépendant.

[68] Il affirme que la juge de la Cour de l’impôt n’a pas eu raison de décider qu’il était un employé et non pas un entrepreneur indépendant. Il déclare qu’il a exposé, dans son témoignage, les nombreuses différences qu’il y a entre lui et les employés de Canadair, à savoir:

- il recevait une indemnité journalière pour couvrir ses frais de subsistance et une prime d’exécution de contrat, alors que les employés de Canadair n’en recevaient pas;
- il n’avait pas le droit d’amener des visiteurs dans le bâtiment, alors que les employés de Canadair n’étaient pas frappés par une telle interdiction;
- il n’avait pas droit à la formation supplémentaire, aux voyages d’employés, à l’assurance collective, au régime de pension et au régime d’option d’achat d’actions et n’avait pas de droits syndicaux;

- he was billing hours instead of receiving an annual salary;
- there was no income tax deduction at source;
- the 15% non-resident withholding tax, unemployment insurance and Canada Pension Plan were simply deducted according to law;
- he carried a “red bar” identity card stamping him a consultant and not an employee;
- he had no permanent work place, no specific desk and had to hunt for available computer to perform his work.

(c) Application of the tests

(i) The written contract

[69] Article 2085 of the *Civil Code of Québec* states that the contract of employment is “for a limited period”. Although no time limit is set out in Article 2098 of the Code for a contract for services, it is clear, by its nature, that such a contract is limited to the time necessary to complete the work undertaken by the contractor or the provider of services.

[70] The contract between Kirk-Mayer and the appellant indicates that the duration of the assignment was one year, renewable at the discretion of Canadair, but that it depended entirely on the workload available at Canadair. The appellant testified that the “tour of duty” with an aerospace company for people like him usually lasted for one to two years, as it took about this amount of time to set up a design program for a new aircraft (examination of Lawrence Wolf, Appeal Book, Vol. 2, page 18, line 17 to page 19, line 5).

[71] The terms of the written contract between Kirk-Mayer and the appellant will only be given weight if they properly reflect the relationship between the parties. The following passage written by Stone J.A. in the case of *Minister of National Revenue v. Standing* (1992), 147 N.R. 238 (F.C.A.) [at pages 239-240] is particularly significant and on point:

- il facturait des heures au lieu de recevoir un salaire annuel;
- aucune déduction d’impôt n’était faite sur son revenu à la source;
- la retenue d’impôt sur les non-résident de 15 %, et les contributions à l’assurance-emploi et au Régime de pensions du Canada étaient simplement appliquées en vertu de la loi;
- il portait une carte d’identité à «barres rouges», ce qui montrait qu’ il était un consultant et non pas un employé;
- il n’avait pas de lieu de travail permanent, aucun bureau particulier et devait chercher un ordinateur qui était disponible pour faire son travail.

c) Application des critères

i) Le contrat écrit

[69] L’article 2085 du *Code civil du Québec* énonce que le contrat de travail est fait «pour un temps limité». Bien qu’aucun délai ne soit prévu dans l’article 2098 du Code dans le cas d’un contrat de service, il est clair, de par sa nature, qu’un tel contrat est limité à la période nécessaire pour terminer les travaux entrepris par l’entrepreneur ou le prestataire de services.

[70] Le contrat entre Kirk-Mayer et l’appelant montre que la durée de l’affectation était d’un an, renouvelable à la discrétion de Canadair, mais que cela dépendait entièrement de la charge de travail à Canadair. L’appelant a déclaré que la période d’affectation dans une entreprise aérospatiale, pour des personnes comme lui, était en général de un à deux ans, vu qu’il fallait à peu près ce délai pour mettre sur pied un programme de construction pour un nouvel aéronef (interrogatoire de Lawrence Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 18, ligne 17 à la page 19, ligne 5).

[71] Les termes du contrat écrit entre Kirk-Mayer et l’appelant ne se verront accorder du poids que s’ils reflètent exactement la relation entre les parties. Le passage suivant écrit par le juge Stone, J.C.A., dans l’affaire *Ministre du Revenu national c. Standing* (1992), 147 N.R. 238 (C.A.F.) [aux pages 236 et 240] est particulièrement important et pertinent ici:

Regardless of what may have been the Tax Court's appreciation of the **Wiebe Door** test, what was crucial to it in the end was the parties own post facto characterization of the relationship as that of employer/employee. There is no foundation in the case law for the proposition that such a relationship may exist merely because the parties choose to describe it to be so regardless of the surrounding circumstances when weighed in the light of the **Wiebe Door** test.

[72] Therefore, as said by this Court in *Moose Jaw Kinsmen Flying Fins Inc. v. M.N.R.*, [1988] 2 C.T.C. 2377 (F.C.A.), at page 2379, "[t]o formulate a decision . . . the overall evidence must be considered taking into account those of the tests which may be applicable and giving to all the evidence the weight which the circumstances may dictate".

(ii) The level of control

[73] The Tax Court Judge found, in paragraph 25 of her reasons, that although the appellant was a professional who was hired for his expertise and his knowledge, some kind of control was exercised over him by Canadair. She explained that the appellant's work was assigned by his supervisor, that he could be switched from one project to another at his supervisor's request, that his work had to be approved by different committees and that, for specifically difficult projects, there was closer supervision by Canadair.

[74] The control test, as it is commonly referred to, purports to examine who controls the work and how, when and where it is to be done. In theory, if the worker has complete control over the performance of his work once it has been assigned to him, this factor might qualify the worker as an independent contractor. On the other hand, if the employer controls in fact the performance of the work or has the power of controlling the way the employee performs his duties (*Gallant v. Canada (Department of National Revenue)*, [1986] F.C.J. No. 330 (C.A.) (QL)), the worker will be considered an employee.

[75] In practice, such a distinction is difficult to apply as both the worker and the employer usually hold some measure of control over the work that is performed. A pilot hired by an air carrier, for instance, is generally an

Peu importe l'appréciation, par la Cour de l'impôt, du critère énoncé dans l'arrêt **Wiebe Door**, l'essentiel, tout compte fait, c'est que les parties elles-mêmes ont ensuite qualifié leur relation d'employeur-employé. Rien dans la jurisprudence ne permet d'avancer l'existence d'une telle relation du simple fait que les parties ont choisi de la définir ainsi sans égard aux circonstances entourantes appréciées en fonction du critère de l'arrêt **Wiebe Door**.

[72] Par conséquent, comme il a été déclaré par la présente Cour dans l'affaire *Moose Jaw Kinsmen Flying Fins Inc. c. M.R.N.*, [1988] 2 C.T.C. 2377 (C.A.F.), à la page 2379 «[p]our rendre une décision, il faut donc considérer l'ensemble de la preuve en tenant compte des critères qui peuvent être appliqués et donner à toute la preuve le poids que les circonstances peuvent exiger.»

ii) Degré de contrôle

[73] La juge de la Cour canadienne de l'impôt a conclu, au paragraphe 25 de ses motifs, que quoique l'appelant soit un professionnel ayant été embauché pour ses connaissances et son expertise, Canadair exerçait quand même un certain type de contrôle sur son travail. Elle a expliqué que les tâches de l'appelant lui étaient attribuées par son superviseur, qu'il pouvait passer d'un projet à un autre à la demande de son superviseur, son travail devait être approuvé par divers comités et que, pour des projets difficiles particuliers, Canadair exerçait une surveillance plus étroite.

[74] Le critère de contrôle, comme on le désigne communément, consiste à se demander qui contrôle le travail et comment, et quand et où cela doit être fait. En théorie, si le travailleur a un contrôle total sur l'exécution de son travail une fois qu'il lui a été attribué, ce facteur pourrait faire que le travailleur est un entrepreneur indépendant. Par ailleurs, si l'employeur contrôle en fait l'exécution du travail ou a le pouvoir de contrôler la façon dont l'employé exécute ses fonctions (*Gallant c. Canada (Ministère du Revenu national)*, [1986] A.C.F. n° 330 (C.A.) (QL)), le travailleur sera considéré comme un employé.

[75] Dans la pratique, une telle distinction est difficile à appliquer du fait que tant le travailleur que l'employeur ont habituellement une certaine part de contrôle sur le travail exécuté. Le pilote engagé par un

employee, although no one tells him how he should fly the plane (see Marc Noël, *supra*, at pages 723-724). A doctor working in a clinic may be an employee although he is the master of his professional conduct. The control test can therefore be inadequate in situations like these where, because the skills and expertise of the worker exceeds those of the employer, little control or supervision can be exercised over the manner in which the work is performed. (See Joanne E. Magee, in her article entitled “Whose Business is it? Employees Versus Independent Contractors” (1997), 45 *Can. Tax J.* 584, at page 596.)

[76] While the control test is the traditional civil law criterion of employment, it is often inadequate because of the increased specialization of the workforce. The Court in *Wiebe Door*, *supra*, essentially stated that the control test, while still important, is no longer regarded as conclusive on its own. In agreeing that there is no “magic” test to be applied, Major J. reiterates the necessity of examining the total relationship of the contracting parties in order to determine “whose business is it?”.

[77] In the case at bar, the facts do not necessarily lead to the conclusion that a control existed between Canadair and the appellant so as to create a link of subordination between Kirk-Mayer and the appellant. The appellant made it clear that, once he knew what was requested from him and that he had consulted those in a position to assist him, he was master of the “how to do it”. He was free to develop his ideas as he saw fit. The fact that an assignment was given to him does not establish a link of subordination.

[78] The Tax Court Judge, in my view, gave too much weight to the element of control. I find such factor to be neutral in the circumstances since it was compatible with either status. The level of control is not an adequate indicator of the nature of the parties’ relationship and does not compel an employee’s status.

transporteur aérien, par exemple, est généralement un employé bien que personne ne lui dise comment il doit piloter son avion (voir Marc Noël, précité, pages 723 et 724). Le médecin qui travaille dans une clinique peut être un employé tout en étant le maître de sa propre conduite professionnelle. Le critère de contrôle peut donc ne pas convenir dans des cas comme les cas précités si du fait que les capacités et l’expertise du travailleur sont plus grandes que celles de l’employeur, peu de contrôle ou de surveillance peut être exercé sur la façon dont le travail est exécuté. (Voir Joanne E. Magee dans son article intitulé «Whose Business is it? Employees Versus Independent Contractors» (1997), 45 *Can. Tax J.* 584, à la page 596.)

[76] Bien que le critère de contrôle soit le critère traditionnel de l’emploi en droit civil, il est souvent inadéquat à cause de la spécialisation accrue de la main-d’œuvre. La Cour, dans l’affaire *Wiebe Door*, précitée, a essentiellement déclaré que le critère de contrôle, tout en étant encore important, n’est plus considéré comme un critère péremptoire à lui seul. Le juge Major, tout en convenant qu’il n’y a pas de critères magiques à appliquer, réitère la nécessité d’examiner l’ensemble de la relation entre les parties contractantes pour déterminer à qui est l’entreprise.

[77] En l’espèce, les faits ne mènent pas nécessairement à conclure qu’un contrôle était exercé par Canadair sur l’appelant de façon à créer un lien de subordination entre Kirk-Mayer et l’appelant. L’appelant a déclaré clairement qu’une fois qu’il savait quel travail il devait faire et qu’il avait eu la possibilité de consulter les personnes capables de l’aider, c’était à lui de décider comment il allait procéder. Il était libre de développer ses idées comme il le voulait. Le fait qu’une affectation lui ait été donnée n’établissait pas de lien de subordination.

[78] La juge de la Cour de l’impôt a, à mon sens, accordé beaucoup trop de poids à l’élément de contrôle. J’estime que ce facteur est neutre dans les circonstances vu qu’il était compatible avec l’un ou l’autre statut. Le degré de contrôle n’est pas un bon indice de la nature de la relation entre les parties et ne détermine pas le statut d’un employé.

[79] The Tax Court Judge considered in addition, at paragraph 26 of her reasons, what she referred to as “the specific result test”. The appellant, she said, was expected to work on a day-to-day basis with no specific amount of work assigned to him by contract. The appellant, in her view, was an employee since his own professional services had to be made available and not those of someone to whom he could delegate the work to be done.

[80] The fact that he could not delegate his work to someone else is correct. But it does not lead necessarily to the conclusion that the appellant was an employee.

[81] The fact that the work had to be done during normal working hours and on Canadair’s premises in order to allow the appellant to interface with others at Canadair does not, either, necessarily lead to the conclusion that the appellant was an employee. A consultant could also have the same constraints as to hours and place of work, considering the specialized work he had to perform and the security measures in place.

(iii) The ownership of tools necessary to perform the work

[82] This factor relates to who, of the employer or the worker, owns the assets or equipment that is necessary to perform the work. Traditionally, if the worker owns or controls the assets and is responsible for their operation and maintenance, he would likely be considered an independent contractor. On the other hand, if the employer owns the equipment, the worker would likely be characterized as an employee.

[83] The Tax Court Judge, in her paragraph 28, estimated that the tool factor favoured the status of employee and that the appellant was, in fact, an employee of Kirk-Mayer when he was working for Canadair, considering the T-4 slips that Kirk-Mayer issued to the appellant. He was, she said, “a job shopper”, an expression used by the appellant when he applied for his health insurance policy (Appeal Book, Vol. 3, at page 38).

[79] La juge de la Cour de l’impôt a de plus examiné au paragraphe 26 de ses motifs ce qu’elle a appelé «le critère du résultat précis». À son avis, l’appelant devait travailler sur une base quotidienne sans qu’aucune quantité de travail fixe ne lui soit attribuée par contrat. L’appelant était un employé, de l’avis de la juge, du fait que c’étaient ses services professionnels personnels qui devaient être mis à la disposition de l’entreprise et non pas ceux d’une personne à qui il aurait pu déléguer le travail à faire.

[80] Il est exact qu’il ne pouvait pas déléguer son travail à quelqu’un d’autre mais cela ne veut pas dire nécessairement que l’appelant était un employé.

[81] Le fait que le travail ait dû être exécuté pendant les heures normales de travail et dans les locaux de Canadair, afin de permettre à l’appelant d’interagir avec d’autres personnes chez Canadair, n’a pas pour effet non plus d’amener à conclure que l’appelant était un employé. Un consultant aurait pu avoir les mêmes contraintes d’horaire et de lieu de travail, compte tenu du caractère spécialisé du travail qu’il avait à effectuer et des mesures de sécurité qui existaient.

iii) La propriété des instruments de travail nécessaires à l’exécution du travail

[82] Il s’agit de savoir qui, de l’employeur ou du travailleur, possède les biens ou le matériel nécessaires pour exécuter le travail. Traditionnellement, si le travailleur détient ou contrôle les biens et s’il est responsable de leur fonctionnement et de leur entretien, il est probablement considéré comme un entrepreneur indépendant. Par ailleurs, si l’employeur possède le matériel, le travailleur sera probablement considéré comme un employé.

[83] La juge de la Cour de l’impôt, dans son paragraphe 28, a estimé que le facteur «instruments de travail» militait en faveur du statut d’employé et que l’appelant était en fait un employé de Kirk-Mayer quand il travaillait pour Canadair si l’on tient compte des feuillets T-4 délivrés à l’appelant par Kirk-Mayer. D’après la juge, il était un travailleur sur commande, expression utilisée par l’appelant quand il avait demandé sa police d’assurance-santé (Dossier d’appel, vol. 3, à la page 38).

[84] In my view, the tools necessary for the performance of the work of the appellant constitute a neutral factor. The appellant would have had to work on the premises of Canadair with Canadair's computer and archives whether he was an employee or an independent contractor.

[85] The T-4 slips are not indicia that establish the status of the appellant, nor are his statement of his health insurance policy that he was a "job shopper". My view on this differs from that of the Tax Court Judge in her paragraph 28. Moreover, I give no weight to the appellant's identity card, contrary to his submission on this matter.

(iv) The degree of financial risk and the profit

[86] The risk factor purports to examine the worker's potential of profit and loss. Traditionally, the independent contractor assumed the risk of loss resulting from the performance of the work, while in the case of an employee, it was the employer who would bear that burden. An employee would not assume a financial risk as he would receive the same salary no matter what the employer's financial results would be.

[87] In consideration for a higher pay, the appellant, in the case at bar, took all the risks of the activities he was engaging in. He was not provided health insurance benefits nor a pension plan by Canadair. He had no job security, no union protection, no educational courses he could attend, no hope for promotion. The profit and the risk factors were his.

[88] The Tax Court Judge gave little weight to the risk factor as indicated in paragraph 27 of her reasons. She did not ask herself "whose business is it?" and "what are the financial risks taken by the worker?"

[89] She noted that the appellant was not provided with health insurance benefits or a pension plan, or vacation pay, except, she said, for statutory holidays. But, in her estimation, the dominant factors showing the

[84] À mon avis, les instruments de travail nécessaires pour l'exécution du travail de l'appelant constituent un facteur neutre. Il fallait que l'appelant travaille dans les locaux de Canadair avec l'ordinateur et les archives de Canadair, qu'il soit un employé ou un entrepreneur indépendant.

[85] Les feuillets T-4 ne constituent pas un indice qui établit le statut de l'appelant, tout comme ne l'est pas non plus sa déclaration dans la police d'assurance-maladie voulant qu'il soit un travailleur sur commande. Mon point de vue sur cet élément diffère de celui de la juge de la Cour de l'impôt dans son paragraphe 28. De plus, je n'accorde aucun poids à la carte d'identité de l'appelant contrairement à ce qu'il prétend sur ce sujet.

iv) Degré de risque financier et profit

[86] Le degré de risque vise à examiner le potentiel de profit et de perte du travailleur. Selon la conception traditionnelle, un entrepreneur indépendant assumait le risque de perte qui découle de l'exécution du travail tandis que, dans le cas d'un employé, c'était à l'employeur de supporter ce fardeau. L'employé n'assumait pas de risque financier puisqu'il recevait le même salaire peu importe les résultats financiers de l'employeur.

[87] En contrepartie d'une hausse de salaire, l'appelant en l'espèce prenait tous les risques de l'activité à laquelle il se livrait. Il ne pouvait pas souscrire à un régime d'assurance-maladie ni à un régime de retraite de Canadair. Il n'avait pas de sécurité d'emploi, aucune protection syndicale, ne pouvait pas suivre de cours et n'avait pas de chance d'avancement. C'était à lui d'assumer les profits et les facteurs de risque.

[88] La juge de la Cour de l'impôt a accordé peu de poids au facteur de risque comme il est indiqué au paragraphe 27 de ses motifs. Elle ne s'est pas demandée à qui appartenait l'entreprise et quels étaient les risques financiers que prenait le travailleur.

[89] Elle a noté que l'appelant n'avait pas d'assurance-maladie ni de régime de retraite et qu'il n'était pas payé pour les jours de congé, sauf les jours fériés. Mais, dans son estimation, les facteurs dominants

existence of an employer-employee relationship was the fact that the appellant was paid for hours worked, that overtime hours were calculated at a higher rate and that a completion bonus was paid "if he performed well". Had he been a contractor or a provider of services, he would have, in her view, worked for a fixed price with no higher rate for overtime. He would have borne the risk of lower profit if he needed to work overtime.

[90] In concluding as she did, the Tax Court Judge mistakenly noted that the appellant received no vacation pay. He did receive them prior to August 23, 1993. But, more importantly, she ignored the evidence given at trial that the completion bonus was given, not if the appellant worked well, but in order to encourage him to complete his work when competition came around with a better offer. The completion bonus stresses the characteristic of the independence of the work performed by the appellant and is, in a sense, an indication that loyalty had to be assured at a price.

[91] The indicia of overtime pay, vacation pay and holidays are neutral in my view. The completion bonus, the absence of health insurance and pension plan, and the whole risk factor, including the lack of any protection under provincial labour legislation, favour the status of independent contractor.

[92] The Tax Court Judge found, in her paragraph 28, that the appellant's hours and days were integrated with Canadair's operation.

[93] Both Canadair's work and the appellant's work were integrated in the sense that they were directed to the same operation and pursued the same goal, namely the certification of the aircraft. Considering, however, the fact that the integration factor is to be considered from the perspective of the employee, it is clear that this integration was an incomplete one. The appellant was at Canadair to provide a temporary helping hand in a limited field of expertise, namely his own. In answering

indiquant l'existence d'une relation employeur-employé tenaient au fait que l'appellant était payé pour les heures travaillées, que le temps supplémentaire était calculé à un taux supérieur et qu'il recevait une prime d'exécution de contrat s'il travaillait bien. S'il avait été un entrepreneur ou un prestataire de services, il aurait, à son avis, travaillé pour un prix fixe sans avoir de rémunération supérieure pour les heures supplémentaires. Il aurait supporté le risque d'un profit moins élevé s'il avait dû faire du temps supplémentaire.

[90] En concluant comme elle l'a fait, la juge de la Cour de l'impôt a noté à tort que l'appellant n'était pas payé pour les congés. Or, il en avait reçu avant le 23 août 1993. Elle n'a pas tenu compte, et cela est plus important, de la preuve fournie au procès à savoir qu'une prime d'exécution de contrat était donnée, non pas si l'appellant avait bien travaillé, mais pour l'encourager à terminer son travail lorsque les concurrents lui faisaient des offres plus intéressantes. La prime d'exécution de contrat montre bien le caractère indépendant du travail exécuté par l'appellant, et c'est en quelque sorte une indication que la loyauté doit être assurée à un certain prix.

[91] L'indice que constitue le paiement des heures supplémentaires, des congés annuels et des jours fériés est neutre, à mon avis. La prime d'exécution de contrat, l'absence d'assurance-maladie et de régime de retraite et l'ensemble des facteurs de risque, y compris l'absence de protection en vertu de la législation provinciale du travail, militent en faveur du statut d'entrepreneur indépendant.

[92] La juge de la Cour de l'impôt a conclu, dans son paragraphe 28, que les heures et jours de travail de l'appellant étaient intégrés aux activités de Canadair.

[93] Tant le travail de Canadair que celui de l'appellant étaient intégrés au sens qu'ils visaient la même activité et le même objectif, à savoir la certification des aéronefs. Toutefois, compte tenu du fait que le facteur d'intégration doit être pris dans la perspective de l'employé, il est clair que cette intégration était incomplète. L'appellant était chez Canadair pour fournir une aide temporaire dans un champ limité d'expertise, à savoir le sien. Lorsque l'on

the question “whose business is it?” from that angle, the appellant’s business stands independently. Once Canadair’s project was completed, the appellant was, so to speak, ejected from his job. He had to seek other work in the market place. He could not stay at Canadair unless another project was under way.

(v) Overall assessment

[94] Non-standard employment such as the one of the appellant, which emphasizes higher profit coupled with higher risk, mobility and independence, indicate, in my view, that the appellant correctly claimed the status of contractor or the provider of services under Article 2098 of the *Civil Code of Québec*. This in turn leads to the conclusion that the appellant provided independent personal services under Article XIV of the Convention.

6. CONCLUSION

[95] This appeal should be allowed, the decision of the Tax Court of Canada should be set aside, and the assessments for the taxation years 1990 to 1995 inclusively should be referred back to the Minister for reconsideration and reassessment on a basis consistent with these reasons. The appellant should be awarded his costs in this Court and in the Tax Court of Canada.

\* \* \*

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

[96] DÉCARY J.A. (concurring in result): I have reached the same conclusion as my colleague, Madam Justice Desjardins, but I have done so with a slightly different perspective. I rely on the facts as she so carefully reviewed them.

[97] The Minister has not challenged the Tax Court Judge’s finding that Mr. Wolf was a resident of the United States of America for the purposes of the *Convention Between Canada and the United States of America with Respect to Taxes on Income and on Capital* (the Convention). (The Convention was signed at Washington, D.C. on September 26, 1980, and

répond à la question «à qui est l’entreprise?», de ce point de vue là, l’entreprise de l’appelant est indépendante. Une fois le projet de Canadair terminé, l’appelant était éjecté en quelque sorte de son travail. Il devait en chercher un autre sur le marché et ne pouvait pas demeurer à Canadair à moins qu’un autre projet n’ait commencé.

v) Évaluation globale

[94] L’emploi atypique qui était celui de l’appelant et qui met l’accent sur un profit plus élevé avec un risque plus élevé, la mobilité et l’indépendance, montre à mon avis que l’appelant a eu raison de réclamer le statut d’entrepreneur et de prestataire de services au sens de l’article 2098 du *Code civil du Québec*. Cela m’amène alors à conclure que l’appelant exerçait une profession indépendante conformément à l’article XIV de la Convention.

6. CONCLUSION

[95] Le présent appel devrait être accueilli, la décision de la Cour canadienne de l’impôt devrait être infirmée et les cotisations pour les années d’imposition 1990 à 1995 inclusivement devraient être renvoyées au ministre pour nouvel examen et nouvelle cotisation en conformité avec les présents motifs. Les dépens tant devant la présente Cour que devant la Cour canadienne de l’impôt devraient être adjugés à l’appelant.

\* \* \*

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

[96] LE JUGE DÉCARY, J.C.A. (souscrivant au résultat): J’en suis arrivé à la même conclusion que ma collègue, M<sup>me</sup> le juge Desjardins, mais je l’ai fait avec une perspective légèrement différente. Je m’appuie sur les faits qu’elle a si soigneusement passés en revue.

[97] Le ministre n’a pas contesté la conclusion de la juge de la Cour de l’impôt selon laquelle M. Wolf était résident des États-Unis d’Amérique aux fins de la *Convention entre le Canada et les États-Unis d’Amérique en matière d’impôts sur le revenu et sur la fortune* (la Convention). (Cette convention a été signée à Washington (D.C.) le 26 septembre 1980 et est

enacted in law in Canada by the *Canada-United States Tax Convention Act, 1984*, S.C. 1984, c. 20.) The Minister has also conceded, in the appeal before this Court, rightly or wrongly, that Mr. Wolf did not have a fixed base regularly available to him in Canada. The sole issue left to be decided in this appeal is therefore whether the income derived by Mr. Wolf was “in respect of independent personal services” within the meaning of Article XIV of the Convention or “in respect of dependent personal services” within the meaning of Article XV. If Article XIV applies, Mr. Wolf will not be taxed in Canada.

[98] Articles XIV and XV read as follows:

*Article XIV*

*Independent Personal Services*

Income derived by an individual who is a resident of a Contracting State in respect of independent personal services may be taxed in that State. Such income may also be taxed in the other Contracting State if the individual has or had a fixed base regularly available to him in that other State but only to the extent that the income is attributable to the fixed base.

*Article XV*

*Dependent Personal Services*

1. Subject to the provisions of Articles XVIII (Pensions and Annuities) and XIX (Government Service), salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.

[99] As mandated by subsection 10(1) of the *Official Languages Act*, R.S.C., 1985 (4th Supp.), c. 31, the Government of Canada ensured that the Convention was “authenticated in both official languages” of Canada. The penultimate paragraph of the Convention expressly states that the Convention was “done in the French and English languages, each text being equally authentic”. The applicable rule of interpretation is, therefore, that expressed more than a century ago by J. B. Moore, *A Treatise on Extradition and Interstate Rendition*, Boston, Boston Book Co., 1891, Vol. 1, § 88, page 100:

devenue loi au Canada en vertu de la *Loi de 1984 sur la Convention Canada-États-Unis en matière d'impôts*, S.C. 1984, ch. 20.) Le ministre a aussi reconnu dans son appel devant cette Cour, à tort ou à raison, que M. Wolf ne disposait pas de façon habituelle d'une base fixe au Canada. La seule question à trancher dans le présent appel consiste alors à se demander si le revenu tiré par M. Wolf l'a été d'une «profession indépendante» au sens de l'article XIV de la Convention ou d'une «profession dépendante» au sens de l'article XV. Si c'est l'article XIV qui s'applique, M. Wolf ne sera pas imposé au Canada.

[98] Les articles XIV et XV sont ainsi conçus:

*Article XIV*

*Professions indépendantes*

Les revenus qu'une personne physique qui est un résident d'un État contractant tire d'une profession indépendante sont imposables dans cet État. Ces revenus sont aussi imposables dans l'autre État contractant si la personne physique dispose, ou a disposé, de façon habituelle d'une base fixe dans cet autre État mais uniquement dans la mesure où les revenus sont imputables à la base fixe.

*Article XV*

*Professions dépendantes*

1. Sous réserve des dispositions des articles XVIII (Pensions et rentes) et XIX (Fonctions publiques), les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.

[99] Comme l'exige le paragraphe 10(1) de la *Loi sur les langues officielles*, L.R.C. (1985) (4<sup>e</sup> suppl.), ch. 31, le gouvernement du Canada a veillé à ce que la convention soit «authentifié[e] dans les deux langues officielles» du Canada. L'avant-dernier paragraphe de la Convention déclare expressément: «fait en langues française et anglaise, les deux textes faisant également foi». La règle d'interprétation applicable est donc celle qui avait été exprimée plus d'un siècle auparavant par J. B. Moore, *A Treatise on Extradition and Interstate Rendition*, Boston, Boston Book Co., 1891, vol. 1, § 88, page 100:

§ 88. Where a treaty is executed in two or more languages, those of the respective contracting parties, each text is regarded as an original, and as intended to convey the same meaning as the other.

(See Beaupré, *Construing Bilingual Legislation in Canada*. Toronto: Butterworths, 1981, at page 61ff.; *P.G. du Can. c. Mekies et autres*, [1977] C.A. 352 (Que. C.A.).)

[100] Article III, paragraph 2 of the Convention provides that any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under Canadian law concerning taxes imposed by the Government of Canada. As the terms “Independent Personal Services” (*Professions indépendantes*) and “Dependent Personal Services” (*Professions dépendantes*) found, respectively, in Articles XIV and XV, are not defined in the Convention, their meaning is the one they have under Canadian law.

[101] The expression “personal services” is rendered in the French text by the expression “*professions*”. At first blush, and in common parlance, “*professions*” might appear to have a more restrictive and somehow more elitist meaning (see, for example, “*société professionnelle*” [as enacted by S.C. 1996, c. 21, s. 60] as defined in subsection 248(1) of the *Income Tax Act* [R.S.C., 1985 (5th Supp.), c. 1]) than its English counterpart, “personal services”. “*Professions*”, however, is also, and primarily, defined in *Le Nouveau Petit Robert: Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris, 1993, as “[TRANSLATION] “specific occupations from which one can derive its means of subsistence – job, function, State” and I am satisfied that this wider meaning is the one that best reflects the intent of the drafters of the Convention. I note that in Article XV, which deals with “*Professions dépendantes*”, the words “*emploi*” and “*emploi salarié*” are used and such words are clearly associated with individuals commonly referred to as “employees”. Interestingly, the words “personal services” are precisely those found in Article 1666 of the *Civil Code of Lower Canada* (in force at the time the Convention was entered into) and were there used in the English text to describe services rendered by employees. It can

[TRANSLATION]

§ 88. Lorsqu’un traité est rédigé en deux langues ou plus, celles des parties contractantes respectives, chaque texte est considéré comme un original et est censé transmettre le même sens que l’autre.

(Voir Beaupré, *Interprétation de la législation bilingue*, Montréal, Wilson & Lafleur, 1986, aux pages 94 et suivantes; *P.G. du Can. c. Mekies et autres*, [1977] C.A. 352 (C.A. Qué.).)

[100] L’article III, paragraphe 2 de la Convention prévoit que toute expression qui n’est pas définie aux présentes doit, sauf si le contexte en indique autrement, s’entendre au sens du droit canadien en ce qui concerne les taxes imposées par le gouvernement du Canada. Comme les termes anglais «*Independent Personal Services*» (Professions indépendantes) et «*Dependent Personal Services*» (Professions dépendantes) qui se trouvent respectivement aux articles XIV et XV, ne sont pas définis dans la Convention, ils doivent s’entendre au sens du droit canadien.

[101] L’expression anglaise «*personal services*» est rendue en français par «*professions*». De prime abord et dans la langue courante, «*professions*» pourrait sembler avoir un sens plus restrictif et en quelque sorte plus élitiste (voir, par exemple, «*société professionnelle*» [édicte par L.C. 1996, ch. 21, art. 60] au sens du paragraphe 248(1) de la *Loi de l’impôt sur le revenu* [L.R.C. (1985) (5<sup>e</sup> suppl.), ch. 1] que son homologue anglais «*personal services*»). Le terme «*professions*», toutefois, est aussi et surtout défini dans *Le Nouveau Petit Robert: dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Paris, 1993, comme étant une «[o]ccupation déterminée dont on peut tirer ses moyens d’existence (– métier; fonction; état)», et je suis convaincu que ce sens plus large est celui qui reflète le mieux l’intention des rédacteurs de la Convention. Je note qu’à l’article XV qui porte sur les «*professions dépendantes*», les termes «*emploi*» et «*emploi salarié*» sont utilisés et que ces termes sont clairement associés aux personnes qui sont communément désignées comme étant des «*employées*». Il est intéressant de noter que les termes anglais «*personal services*» sont précisément ceux qui se trouvent à l’article 1666 du *Code civil du Bas-Canada* (en vigueur au moment où la Convention a été conclue) et que ce sont ceux qui

safely be said, in my view, that Article XIV refers to income derived from contracts for services (independent contractors) and Article XV to income derived from employment contracts.

[102] Turning now to the interpretation of the concepts of “independent contractors” and “employees” in regard to a contract executed in Canada, one is to be reminded that common law rules will apply if the contract at issue is to be interpreted in accordance with the laws of a province other than Quebec and that the *Civil Code of Québec* will apply if the contract at issue is to be interpreted in accordance with the laws of the Province of Quebec (see *St-Hilaire v. Canada (Attorney General)*, [2001] 4 F.C. 289 (C.A.), at paragraph 38ff; the *Federal Law-Civil Law Harmonization Act, No. 1*, S.C. 2001, c. 4; the *Interpretation Act* [R.S.C., 1985, c. I-21], sections 8.1 and 8.2, as enacted by section 8 of the *Federal Law-Civil Law Harmonization Act, No. 1*).

[103] Interestingly, in the case at bar, the original contracts at issue involve three parties and were executed by each of them in three different locations. On January 26, 1990, Canadair Limited (Canadair), a company operating in St. Laurent, province of Quebec, sent the following letter to Mr. Wolf at an address in Northport, New York, U.S.A.:

This letter is to confirm the offer of temporary employment as an Instrumentation Designer in our Experimental Engineering Department for a period of approximately twelve (12) months.

This offer is limited to all terms and conditions as established by Canadair appearing on the contract you have previously signed with your agent.

We hope your assignment at Canadair will be a pleasant one and we look forward to meeting you. [Appeal Book, Vol. 3, p. 64.]

[104] The “contract” referred to in Canadair’s letter is a contract between Mr. Wolf and Kirk-Mayer of Canada Limited (Kirk-Mayer) which was executed by Mr. Wolf in Palm Bay, Florida, U.S.A., on January 31, 1990 and

étaient utilisés dans le texte anglais pour décrire les services rendus par les employés. On peut donc dire assurément, selon moi, que l’article XIV fait référence à un revenu qui découle d’un contrat de service (entrepreneurs indépendants) et que l’article XV fait référence à un revenu tiré de contrats de travail.

[102] Si nous passons maintenant à l’interprétation des notions d’«entrepreneurs indépendants» et d’«employés» au regard d’un contrat signé au Canada, il faut se souvenir que les règles de common law s’appliqueront si le contrat en cause doit être interprété conformément aux lois d’une province autre que le Québec et que le *Code civil du Québec* s’appliquera si le contrat en cause doit être interprété conformément aux lois de la province de Québec (voir *St-Hilaire c. Canada (Procureur général)*, [2001] 4 C.F. 289 (C.A.), aux paragraphes 38 et suivants; la *Loi d’harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*, L.C. 2001, ch. 4; la *Loi d’interprétation* [L.R.C. (1985) ch. I-21], articles 8.1 et 8.2, édicté par l’article 8 de la *Loi d’harmonisation n° 1 du droit fédéral avec le droit civil*).

[103] Il est intéressant de noter en l’espèce que les contrats originaux en cause faisaient intervenir trois parties et ont été signés par chacune d’entre elles en trois lieux différents. Le 26 janvier 1990, Canadair Limitée (Canadair), une entreprise exploitée à Saint-Laurent, province de Québec a envoyé la lettre suivante à M. Wolf à une adresse à Northport, New York (États-Unis):

[TRADUCTION] La présente lettre vise à confirmer une offre d’emploi temporaire à titre de concepteur d’instruments dans notre service de l’ingénierie expérimentale pour une période d’environ douze (12) mois.

La présente offre est limitée aux conditions établies par Canadair qui figurent dans le contrat que vous avez antérieurement signé avec votre mandataire.

Nous espérons que votre affectation à Canadair sera agréable et nous nous réjouissons d’avoir le plaisir de vous rencontrer. [Dossier d’appel, vol. 3, p. 64.]

[104] Le «contrat» mentionné dans la lettre de Canadair est un contrat entre M. Wolf et Kirk-Mayer of Canada Limited (Kirk-Mayer) qui a été signé par M. Wolf à Palm Bay (Floride), aux États-Unis, le

by Kirk-Mayer in Calgary, province of Alberta, on January 25, 1990 (Appeal Book, Vol. 3, page 18).

[105] The contract between Mr. Wolf and Kirk-Mayer was subsequently renewed on three occasions. The renewals were executed by Mr. Wolf in Montréal, province of Quebec, and by Kirk-Mayer in Calgary, province of Alberta (Appeal Book, Vol. 3, pages 77, 80 and 83).

[106] The case was argued on the basis that the same law was to apply to the series of contracts and that the applicable law was that of Quebec. The Tax Court Judge applied the provisions of the *Civil Code of Québec*. She rightly did so. While it could be technically argued that the initial contract between Mr. Wolf and Kirk-Mayer was not executed in Quebec, the contractual reality of the parties is that the offer originated in Quebec, that it was with respect to a contract to be performed in Quebec and that the income at issue was derived by Mr. Wolf in Quebec. Admittedly, the Minister's allegation is that Mr. Wolf had an employment contract with Kirk-Mayer (Appeal Book, Vol. 1, page 82), but as we shall see, it is simply not possible to determine the true nature of the contractual relationship between Mr. Wolf and Kirk-Mayer without taking into consideration the working relationship between Mr. Wolf and Canadair.

[107] In applying the Civil Code to this case, one must appreciate that for the first four fiscal years at issue (1990, 1991, 1992 and 1993), the applicable law was the *Civil Code of Lower Canada*, and particularly articles 1666 to 1697, and for the last two fiscal years at issue (1994 and 1995), the applicable law was the *Civil Code of Québec*, and particularly articles 2085 to 2129. The *Civil Code of Québec* came into force in January 1994.

[108] In the former *Civil Code of Lower Canada*, the employment relationship was described as "personal services of workmen" and the independent contractor relationship was essentially described in terms pertaining to "works by estimate or contract" (Article 1666), the undertaking party, in the latter case, being expected to "either . . . furnish labour and skill only, or . . . also furnish materials" (Article 1683). Both types of

31 janvier 1990 et par Kirk-Mayer à Calgary (Alberta), le 25 janvier 1990 (Dossier d'appel, vol. 3, page 18).

[105] Le contrat entre M. Wolf et Kirk-Mayer a ensuite été renouvelé à trois reprises. Les renouvellements ont été signés par M. Wolf à Montréal (province de Québec) et par Kirk-Mayer à Calgary (province de l'Alberta) (Dossier d'appel, vol. 3, pages 77, 80 et 83).

[106] Il a été plaidé en l'espèce que la même loi devait s'appliquer à toute la série de contrats et que la loi applicable était celle du Québec. La juge de la Cour de l'impôt a appliqué les dispositions du *Code civil du Québec* et elle a eu raison de le faire. Bien qu'on puisse techniquement soutenir que le contrat initial entre M. Wolf et Kirk-Mayer n'a pas été signé au Québec, la réalité contractuelle des parties est que l'offre est née au Québec, qu'elle portait sur un contrat devant être exécuté au Québec et que le revenu en cause était gagné par M. Wolf au Québec. On peut reconnaître que le ministre a allégué que M. Wolf avait conclu un contrat de travail avec Kirk-Mayer (Dossier d'appel, vol. 1, page 82), mais, comme nous le verrons, il n'est tout simplement pas possible de déterminer la véritable nature de la relation contractuelle entre M. Wolf et Kirk-Mayer sans prendre en considération la relation de travail entre M. Wolf et Canadair.

[107] Lorsque nous appliquons le Code civil à l'espèce, nous devons comprendre que, pour les quatre premières années d'imposition en cause (1990, 1991, 1992 et 1993), la loi applicable était le *Code civil du Bas-Canada*, en particulier les articles 1666 à 1697, et que pour les deux dernières (1994 et 1995) la loi applicable était le *Code civil du Québec* et en particulier les articles 2085 à 2129. Le *Code civil du Québec* est entré en vigueur en janvier 1994.

[108] Dans l'ancien Code civil, la relation de travail était décrite comme «service personnel des ouvriers», et la relation d'entrepreneur indépendant était décrite en termes de «travaux suivant devis et marchés» qui faisaient référence à des travaux suivant devis et marché (article 1666), la partie qui s'engageait, dans ce dernier cas, étant censée soit «[fournir] son travail et son industrie seulement ou [. . .] aussi les matériaux»

contracts were dealt with in the same chapter entitled “Of the Lease and Hire of Work” and in a somehow summary fashion, with the result that the courts were called upon to fill the gaps, especially as society was evolving and new types of “work” were emerging.

[109] In the present *Civil Code of Québec*, the terms used have been considerably refined and distinct chapters deal, respectively, with the “Contract of Employment” (articles 2085 to 2097) and with the “Contract of Enterprise or for Services” (articles 2098 to 2129).

[110] Article 2085 provides that a contract of employment

**Art. 2085.** . . . is a contract by which a person, the employee, undertakes for a limited period to do work for remuneration, according to the instructions and under the direction or control of another person, the employer.

[111] Article 2098 provides that a contract of enterprise or for services

**Art. 2098.** . . . is a contract by which a person, the contractor or the provider of services, as the case may be, undertakes to carry out physical or intellectual work for another person, the client or to provide a service, for a price which the client binds himself to pay.

Article 2099 goes on to say that

**Art. 2099.** The contractor or the provider of services is free to choose the means of performing the contract and no relationship of subordination exists between the contractor or the provider of services and the client in respect of such performance.

[112] It is safe to say, as found by Desjardins J.A., that the provisions of the new Code, while much more detailed, do not substantially alter the previous state of the law in Quebec; that what fundamentally distinguishes a contract for services from a contract of employment is the absence in the former of a “relationship of subordination” between the provider of services and the client (Article 2099 C.C.Q.) and the presence in the latter of the right of the employer to “direct and control” the employee (Article 2085

(article 1683). Les deux types de contrats étaient traités dans le même chapitre intitulé «du louage d’ouvrage» et d’une façon quelque peu sommaire; c’est pourquoi les tribunaux ont été appelés à combler les lacunes, en particulier au fur et à mesure de l’évolution de la société et de l’apparition de nouveaux types de «travail».

[109] Dans le *Code civil du Québec* actuel, les termes utilisés ont été considérablement raffinés, et des chapitres distincts portent respectivement sur le «contrat de travail» (articles 2085 à 2097) et sur le «contrat d’entreprise ou de service» (articles 2098 à 2129).

[110] L’article 2085 prévoit que le contrat de travail:

**Art. 2085.** [. . .] est celui par lequel une personne, le salarié, s’oblige, pour un temps limité et moyennant rémunération, à effectuer un travail sous la direction ou le contrôle d’une autre personne, l’employeur.

[111] L’article 2098 prévoit que le contrat d’entreprise:

**Art. 2098.** [. . .] est celui par lequel une personne, selon le cas l’entrepreneur ou le prestataire de services, s’engage envers une autre personne, le client, à réaliser un ouvrage matériel ou intellectuel ou à fournir un service moyennant un prix que le client s’oblige à lui payer.

L’article 2099 poursuit dans les termes suivants:

**Art. 2099.** L’entrepreneur ou le prestataire de services a le libre choix des moyens d’exécution du contrat et il n’existe entre lui et le client aucun lien de subordination quant à son exécution.

[112] Il est justifié de dire, à l’instar du juge Desjardins, J.C.A., que les dispositions du nouveau Code, tout en étant beaucoup plus détaillées, ne modifient pas de façon substantielle l’état antérieur du droit au Québec; que ce qui distingue fondamentalement un contrat de service d’un contrat de travail est l’absence dans le premier cas d’un «lien de subordination» entre le prestataire de services et le client (article 2099 C.C.Q.) et la présence dans le dernier cas du droit de l’employeur de «diriger et

C.C.Q.); that the very same services may be provided under either type of contract; that in either type of contract the necessary tools may be provided by the hiring person (Article 2103 C.C.Q.); and that the legal characterization of either type of contract is determined in each case by the terms of the contract and by the circumstances (see *Sauvé v. M.N.R.* (1995), 132 D.L.R. (4th) 114 (F.C.A.); *Canada (Attorney General) v. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297 (F.C.A.); Pierre Cimon, “Le contrat d’entreprise ou de service”, in *La réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés* (Québec, Que.: Presses de l’Université Laval, 1993), Vol. 2, page 802ff; Marie-France Bich, “Le contrat de travail”, *ibid.*, page 743ff; François Beauchamp, “Les contrats relatifs aux services”, in *Droit spécialisé des contrats* (Cowansville, Que.: Yvon Blais, 1999), Vol. 2, page 107ff; Baudouin and Renaud, *Code civil du Québec annoté*, 3rd ed. (Montréal, Que.: Wilson & Lafleur, 2000), page 2421ff; Bonhomme, Gascon, Lesage, *Le contrat de travail en vertu du Code civil du Québec* (Cowansville, Que.: Yvon Blais, 1994), page 3ff; Robert P. Gagnon, *Le droit du travail du Québec: pratiques et théories*, 2nd ed. (Cowansville, Que.: Yvon Blais, 1993), page 39ff; Pierre Ciotola, *Droit civil québécois* (Montréal, Que.: Publications DACFO, 1993), Vol. 5).

[113] My colleague has explained through the case law how a contract of employment is to be distinguished from a contract for services. Whether one adopts the words I used in *Charbonneau, supra*, at page 298:

... we must not pay so much attention to the trees that we lose sight of the forest . . . . The parts must give way to the whole.

those used by MacGuigan J.A. in *Wiebe Door Services Ltd. v. M.N.R.*, [1986] 3 F.C. 553 (C.A.), at page 563:

What must always remain of the essence is the search for the total relationship of the parties.

contrôler l’employé» (article 2085 C.C.Q.); que les mêmes services peuvent être fournis sous l’empire de l’un ou de l’autre des contrats; que dans l’un ou l’autre des contrats, les instruments de travail nécessaires peuvent être fournis par la personne qui embauche (article 2103 C.C.Q.); et que la qualification juridique de l’un ou l’autre des contrats est déterminée, dans chacun des cas, par les conditions du contrat et par les circonstances (voir les affaires *Sauvé c. M.R.N.* (1995), 132 D.L.R. (4th) 114 (C.A.F.); *Canada (Procureur général) c. Charbonneau* (1996), 41 C.C.L.I. (2d) 297 (C.A.F.); Pierre Cimon, «Le contrat d’entreprise ou de service», dans *La réforme du Code civil: Obligations, contrats nommés* (Québec, Qc: Presses de l’Université Laval, 1993), vol. 2, page 802 et suivantes; Marie-France Bich, «Le contrat de travail», *ibid.*, pages 743 et suivantes; François Beauchamp, «Les contrats relatifs aux services» dans *Droit spécialisé des contrats* (Cowansville, Qc: Yvon Blais, 1999), vol. 2, page 107 et suivantes; Baudouin et Renaud, *Code civil du Québec annoté*, 3<sup>e</sup> éd. (Montréal, Qc: Wilson & Lafleur, 2000), pages 2421 et suivantes; Bonhomme, Gascon, Lesage, *Le contrat de travail en vertu du Code civil du Québec* (Cowansville, Qc: Yvon Blais, 1994), page 3 et suivantes; Robert P. Gagnon, *Le droit du travail du Québec: pratiques et théories*, 2<sup>e</sup> éd. (Cowansville, Qc: Yvon Blais, 1993), page 39 et suivantes; Pierre Ciotola, *Droit civil québécois* (Montréal, Qc: Publications DACFO, 1993), vol. 5).

[113] Ma collègue a expliqué par le biais de la jurisprudence comment un contrat de travail devait être distingué d’un contrat de service. Que l’on adopte ou non les termes que j’ai utilisés dans l’affaire *Charbonneau* (précitée), à la page 298:

En d’autres termes, il ne faut pas, et l’image est particulièrement appropriée en l’espèce, examiner les arbres de si près qu’on perde de vue la forêt. Les parties doivent s’effacer devant le tout.

ceux utilisés par le juge MacGuigan dans l’affaire *Wiebe Door Services Ltd. c. M.R.N.*, [1986] 3 C.F. 553 (C.A.), à la page 563:

Il est toujours important de déterminer quelle relation globale les parties entretiennent entre elles.

or those used by Major J. in *671122 Ontario Ltd. v. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 S.C.R. 983, at paragraph 47:

The central question is whether the person who has been engaged to perform the services is performing them as a person in business on his own account.

one ends up in the final analysis, in civil law as well as in common law, looking into the terms of the relevant agreements and circumstances to find the true contractual reality of the parties.

[114] I appreciate that, in *Sagaz*, Major J. stated that “the level of control the employer has over the worker’s activities will always be a factor” (at paragraph 47), but his further statement, at paragraph 48, that

It bears repeating that the above factors constitute a non-exhaustive list, and there is no set formula as to their application. The relative weight of each will depend on the particular facts and circumstances of the case.

evidences his disinclination to set out in absolute terms specific requirements that may not be tailored to fit all circumstances. There may well be cases where looking at the parts rather than at the whole will distort reality. This case may indeed be one of them, the control factor having been found by Madam Justice Desjardins, and rightly so, to be neutral. I may add that I find it somehow puzzling that “control” is listed amongst the factors to be considered in an exercise the purpose of which is precisely, under the *Civil Code of Québec*, to determine whether or not there is control.

[115] As a starting point, I would like to quote the very first paragraph of an article written by Alain Gaucher “A Worker’s Status as Employee or Independent Contractor” in *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference*, 1999 Conference Report of the Canadian Tax Foundation, page 33.1):

In an ever-changing Canadian economy, the legal relevance of a worker’s status as independent contractor or employee continues to be important. The issues relating to employment status will only increase in importance as employers continue to move toward hiring practices that favour independent

ou ceux utilisés par le juge Major dans l’affaire *671122 Ontario Ltd. c. Sagaz Industries Canada Inc.*, [2001] 2 R.C.S. 983, au paragraphe 47:

La question centrale est de savoir si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte.

en fin de compte, on finit par faire, en droit civil comme en common law, un examen des termes des conventions pertinentes et des circonstances pour découvrir la véritable réalité contractuelle des parties.

[114] Je comprends que dans l’affaire *Sagaz*, le juge Major a déclaré qu’«il faut toujours prendre en considération le degré de contrôle que l’employeur exerce sur les activités du travailleur» (au paragraphe 47), mais il a aussi affirmé que, au paragraphe 48:

Ces facteurs, il est bon de le répéter, ne sont pas exhaustifs et il n’y a pas de manière préétablie de les appliquer. Leur importance relative respective dépend des circonstances et des faits particuliers de l’affaire.

ce qui montre sa réticence à énoncer en termes absolus des exigences particulières qui ne sont peut-être pas adaptées à toutes les circonstances. Il peut très bien y avoir des cas où, si l’on examine les parties au lieu de l’ensemble, on en arrive à trahir la réalité. Il se peut très bien que ce soit le cas en l’espèce, le facteur de contrôle ayant été jugé neutre et à bon droit par M<sup>me</sup> la juge Desjardins. Je peux ajouter que je trouve quelque peu curieux que le contrôle soit énuméré parmi les facteurs à prendre en considération dans une analyse dont l’objectif est précisément de déterminer, au regard du *Code civil du Québec*, s’il y a un contrôle ou non.

[115] Dès le départ, je voudrais citer le tout premier paragraphe d’un article écrit par Alain Gaucher «A Worker’s Status as Employee or Independent Contractor» dans *Report of Proceedings of the Fifty-First Tax Conference*, 1999 Conference Report de l’Association canadienne d’études fiscales, page 33.1):

[TRADUCTION] Dans une économie canadienne en perpétuel changement, la pertinence juridique du statut du travailleur à titre d’entrepreneur indépendant ou d’employé demeure importante. Les questions qui concernent le statut juridique auront un intérêt de plus en plus grand à mesure que les

contractors and a greater number of individuals enter or re-enter the work force as independent contractors. [Footnote omitted.]

[116] In the same vein, it is my view that the existence of a tripartite agreement, or, put in other words, the presence of an intermediary between the person who hires and the person who performs the work, does not affect the legal characterization of the services rendered. Beauchamp (*supra*, at page 112) and Cimon (*supra*, at page 804) both express the view that in contracts for services, there may be two clients involved where the beneficiary of the services is a person other than the payer. The following observation by Cimon, at page 804, is particularly apposite:

[TRANSLATION]

23. The “client” can therefore be two distinct persons, that is one who benefits from the service and one who orders it and binds himself or herself to pay the price.

24. The definition of “client” must be broadly construed and that concept covers both of those realities. It can therefore include several distinct persons acting in a variety of capacities the rights and obligations of which must be assessed accordingly.

[117] The test, therefore, is whether, looking at the total relationship of the parties, there is control on the one hand and subordination on the other. I say, with great respect, that the courts, in their propensity to create artificial legal categories, have sometimes overlooked the very factor which is the essence of a contractual relationship, i.e the intention of the parties. Article 1425 of the *Civil Code of Québec* establishes the principle that “[t]he common intention of the parties rather than the adherence to the literal meaning of the words shall be sought in interpreting a contract”. Article 1426 C.C.Q. goes on to say that “[i]n interpreting a contract, the nature of the contract, the circumstances in which it was formed, the interpretation which has already been given to it by the parties or which it may have received, and usage, are all taken into account”.

[118] We are dealing here with a type of worker who chooses to offer his services as an independent contractor rather than as an employee and with a type of

employeurs continueront à recourir à des pratiques d'embauche qui favorisent les entrepreneurs indépendants et qu'un plus grand nombre de personnes pourront entrer ou revenir dans la population active à titre d'entrepreneurs indépendants. [Renvoi omis.]

[116] De la même façon, j'estime que l'existence d'une convention tripartite ou, autrement dit, la présence d'un intermédiaire entre la personne qui embauche et la personne qui exécute le travail n'a pas d'effet sur la qualification juridique des services rendus. Beauchamp (précité, à la page 112) et Cimon (précité, à la page 804) ont tous deux opiné que dans le cas des contrats de service, il peut y avoir deux clients en cause lorsque le bénéficiaire de services est une personne autre que le payeur. L'observation suivante de Cimon, à la page 804, est particulièrement pertinente:

23. De fait, le «client» peut donc être deux personnes distinctes, soit celle qui bénéficie du service et celle qui le commande et s'oblige à en payer le prix.

24. La définition de «client» doit être interprétée de façon libérale et cette notion recouvre ces deux réalités. Elle peut donc regrouper plusieurs personnes distinctes agissant en des qualités différentes et dont les droits et obligations doivent être évalués en conséquence.

[117] Le critère consiste donc à se demander, en examinant l'ensemble de la relation entre les parties, s'il y a contrôle d'un côté et subordination de l'autre. Je dirai, avec le plus grand respect, que les tribunaux, dans leur propension à créer des catégories juridiques artificielles, ont parfois tendance à ne pas tenir compte du facteur même qui est l'essence d'une relation contractuelle, à savoir l'intention des parties. L'article 1425 du *Code civil du Québec* établit le principe selon lequel «on doit rechercher quelle a été la commune intention des parties plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes utilisés». L'article 1426 du *Code civil du Québec* poursuit en disant: «[o]n tient compte, dans l'interprétation du contrat, de sa nature, des circonstances dans lesquelles il a été conclu, de l'interprétation que les parties lui ont déjà donnée ou qu'il peut avoir reçue, ainsi que des usages».

[118] Nous sommes en présence ici d'un type de travailleur qui a choisi d'offrir ses services à titre d'entrepreneur indépendant et non pas d'employé et

enterprise that chooses to hire independent contractors rather than employees. The worker deliberately sacrifices security for freedom (“the pay was much better, the job security was not there, there were no benefits involved as an employee receives, such as medical benefits, pension, things of that nature” Mr. Wolf’s testimony, Appeal Book, Vol. 2, page 24). The hiring company deliberately uses independent contractors for a given work at a given time (“it involves better pay with less job security because consultants are used to fill in gaps when local employment or the workload is unusually high, or the company does not want to hire additional employees and then lay them off. They’ll hire consultants because they can just terminate the contract at any time, and there’s no liabilities involved”, *ibid.*, page 26). The hiring company does not, in its day-to-day operations, treat its consultants the same way it treats its employees (see paragraph 68 of Madam Justice Desjardins’s reasons). The whole working relationship begins and continues on the basis that there is no control and no subordination.

[119] Taxpayers may arrange their affairs in such a lawful way as they wish. No one has suggested that Mr. Wolf or Canadair or Kirk-Mayer are not what they say they are or have arranged their affairs in such a way as to deceive the taxing authorities or anybody else. When a contract is genuinely entered into as a contract for services and is performed as such, the common intention of the parties is clear and that should be the end of the search. Should that not be enough, suffice it to add, in the case at bar, that the circumstances in which the contract was formed, the interpretation already given to it by the parties and usage in the aeronautic industry all lead to the conclusion that Mr. Wolf is in no position of subordination and that Canadair is in no position of control. The “central question” was defined by Major J. in *Sagaz* as being “whether the person who has been engaged to perform the services is performing them as a person in business on his own account”. Clearly, in my view, Mr. Wolf is performing his professional services as a person in business on his own account.

d’un type d’entreprise qui choisit des entrepreneurs indépendants au lieu de prendre des employés. Le travailleur sacrifie délibérément sa sécurité d’emploi en échange de la liberté ([TRADUCTION] «le salaire était beaucoup plus élevé, il n’y avait pas de sécurité d’emploi, pas d’avantages sociaux comme ceux que touche l’employé, par exemple l’assurance-maladie, la retraite, des choses de ce genre», témoignage de M. Wolf, Dossier d’appel, vol. 2, page 24). La société qui embauchait utilise délibérément des entrepreneurs indépendants pour effectuer un certain travail à un certain moment ([TRADUCTION] «Le salaire est plus élevé avec une sécurité d’emploi moindre, parce que les consultants sont engagés pour combler les besoins lorsque l’emploi local ou la charge de travail sont anormalement élevés, ou quand l’entreprise ne veut pas engager d’autres employés et les mettre à pied ensuite. Ils engageront des consultants parce qu’ils peuvent mettre fin à leur contrat en tout temps sans avoir de responsabilités à leur égard» *ibid.*, page 26). La société qui embauche ne traite pas ses consultants, dans son exploitation quotidienne, de la même manière qu’elle traite ses employés (voir paragraphe 68 des motifs de M<sup>me</sup> le juge Desjardins). Toute la relation de travail commence et se maintient selon le principe voulant qu’il n’y a pas de contrôle ou de subordination.

[119] Les contribuables peuvent organiser leurs affaires de la façon légale qu’ils désirent. Personne n’a laissé entendre que M. Wolf, Canadair ou Kirk-Mayer ne sont pas ce qu’ils disent être ou qu’ils ont arrangé leurs affaires de façon à tromper les autorités fiscales ou qui que ce soit. Lorsqu’un contrat est signé de bonne foi comme un contrat de service et qu’il est exécuté comme tel, l’intention commune des parties est claire et l’examen devrait s’arrêter là. Si ce n’était pas suffisant, il suffit d’ajouter qu’en l’espèce, les circonstances dans lesquelles le contrat a été formé, l’interprétation que lui ont donnée les parties et l’usage dans l’industrie aérospatiale conduisent tous à conclure que M. Wolf n’est pas dans une position de subordination et que Canadair n’est pas dans une position de contrôle. La «question centrale» a été définie par le juge Major dans l’affaire *Sagaz* comme étant: «si la personne qui a été engagée pour fournir les services les fournit en tant que personne travaillant à son compte». Il est clair, à mon avis, que M. Wolf a exécuté des services professionnels

[120] In our day and age, when a worker decides to keep his freedom to come in and out of a contract almost at will, when the hiring person wants to have no liability towards a worker other than the price of work and when the terms of the contract and its performance reflect those intentions, the contract should generally be characterized as a contract for services. If specific factors have to be identified, I would name lack of job security, disregard for employee-type benefits, freedom of choice and mobility concerns.

[121] In the end, I have reached the conclusion that the income received by Mr. Wolf was income received as a provider of independent personal services within the meaning of Article XIV of the Convention. I would dispose of the appeal in the same way as Madam Justice Desjardins.

\* \* \*

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

[122] NOËL J.A. (concurring in the result only): I too would allow the appeal. In my view, this is a case where the characterization which the parties have placed on their relationship ought to be given great weight. I acknowledge that the manner in which parties choose to describe their relationship is not usually determinative particularly where the applicable legal tests point in the other direction. But in a close case such as the present one, where the relevant factors point in both directions with equal force, the parties' contractual intent, and in particular their mutual understanding of the relationship cannot be disregarded.

[123] My assessment of the applicable legal tests to the facts of this case is essentially the same as that of my colleagues. I view their assessment of the control test, the integration test and the ownership of tool tests as not being conclusive either way. With respect to financial

à titre de personne qui travaillait pour son propre compte.

[120] De nos jours, quand un travailleur décide de garder sa liberté pour pouvoir signer un contrat et en sortir pratiquement quand il le veut, lorsque la personne qui l'embauche ne veut pas avoir de responsabilités envers un travailleur si ce n'est le prix de son travail et lorsque les conditions du contrat et son exécution reflètent cette intention, le contrat devrait en général être qualifié de contrat de service. Si l'on devait mentionner des facteurs particuliers, je nommerais le manque de sécurité d'emploi, le peu d'égard pour les prestations salariales, la liberté de choix et les questions de mobilité.

[121] En fin de compte, j'ai conclu que le revenu perçu par M. Wolf était un revenu reçu à titre de fournisseur de services personnels indépendants au sens de l'article XIV de la Convention. Je disposerais de l'appel de la même façon que M<sup>me</sup> le juge Desjardins.

\* \* \*

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

[122] LE JUGE NOËL, J.C.A. (souscrivant au résultat seulement): J'accueillerais aussi l'appel. À mon avis, il s'agit d'un cas où la qualification que les parties ont donnée à leur relation devrait se voir accorder un grand poids. Je reconnais que la façon dont les parties décident de décrire leur relation n'est pas habituellement déterminante, en particulier lorsque les critères juridiques applicables pointent dans l'autre direction. Mais, dans une issue serrée comme en l'espèce, si les facteurs pertinents pointent dans les deux directions avec autant de force, l'intention contractuelle des parties et en particulier leur compréhension mutuelle de la relation ne peuvent pas être laissées de côté.

[123] Mon évaluation des critères juridiques applicables aux faits de l'espèce est essentiellement la même que celle de mes collègues. J'estime que leur évaluation du critère de contrôle, du critère d'intégration et de la propriété des outils n'est pas concluante, ni dans

risk, I respectfully agree with my colleagues that the appellant in consideration for a higher pay gave up many of the benefits which usually accrue to an employee including job security. However, I also agree with the Tax Court Judge that the appellant was paid for hours worked regardless of the results achieved and that in that sense he bore no more risk than an ordinary employee. My assessment of the total relationship of the parties yields no clear result which is why I believe regard must be had to how the parties viewed their relationship.

[124] This is not a case where the parties labelled their relationship in a certain way with a view of achieving a tax benefit. No sham or window dressing of any sort is suggested. It follows that the manner in which the parties viewed their agreement must prevail unless they can be shown to have been mistaken as to the true nature of their relationship. In this respect, the evidence when assessed in the light of the relevant legal tests is at best neutral. As the parties considered that they were engaged in an independent contractor relationship and as they acted in a manner that was consistent with this relationship, I do not believe that it was open to the Tax Court Judge to disregard their understanding (compare *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161 (P.C.), at page 170).

[125] I would allow the appeal with costs.

un sens ni dans l'autre. En ce qui concerne le risque financier, je conviens avec mes collègues que l'appellant, en contrepartie d'un salaire plus élevé, avait renoncé à bon nombre des prestations qui étaient habituellement dévolues à l'employé, y compris la sécurité d'emploi. Toutefois, je conviens avec la juge de la Cour de l'impôt que l'appellant était payé pour ses heures travaillées, quels que soient les résultats atteints, et qu'en ce sens, il ne supportait pas plus de risques qu'un employé ordinaire. Mon évaluation de l'ensemble de la relation entre les parties ne n'amène pas à une conclusion claire et c'est pourquoi, selon moi, il faut examiner la façon dont les parties voyaient leur relation.

[124] Ce n'est pas un cas où les parties qualifiaient leur relation d'une façon telle que cela leur procure un avantage fiscal. Aucune manœuvre frauduleuse ou aucun maquillage de quelque sorte n'est allégué. Il s'ensuit que la manière dont les parties ont pu voir leur entente doit l'emporter à moins qu'elles ne se soient trompées sur la véritable nature de leur relation. À cet égard, la preuve, lorsqu'elle est évaluée à la lumière des critères juridiques pertinents, est pour le moins neutre. Comme les parties ont estimé qu'elles se trouvaient dans une relation d'entrepreneur indépendant et qu'elles ont agi d'une façon conforme à cette relation, je n'estime pas que la juge de la Cour de l'impôt avait le loisir de ne pas tenir compte de cette entente (à comparer avec l'affaire *Montreal v. Montreal Locomotive Works Ltd.*, [1947] 1 D.L.R. 161 (C.P.), à la page 170).

[125] J'accueillerais l'appel avec dépens.