

City of Calgary *Appellant*

v.

Her Majesty The Queen *Respondent*

INDEXED AS: CALGARY (CITY) v. CANADA

2012 SCC 20

File No.: 33804.

2011: November 15; 2012: April 26.

Present: McLachlin C.J. and LeBel, Deschamps, Rothstein, Cromwell, Moldaver and Karakatsanis JJ.

ON APPEAL FROM THE FEDERAL COURT OF APPEAL

Taxation — Goods and services tax — Single supply or multiple supplies — City acquiring and constructing transit facilities — City claiming and receiving public service body rebates for portion of GST paid — City also claiming input tax credits in respect of GST paid on purchases made for transit facilities — Whether acquisition and construction of transit facilities constituting an exempt supply, a taxable supply or both — Whether “transit facilities services” a taxable supply to the Province separate from exempt supply of “public transit services” to public — City Transportation Act, R.S.A. 2000, c. C-14 — Excise Tax Act, R.S.C. 1985, c. E-15, ss. 123(1), 169(1), Sched. V, Part VI, ss. 1, 24.

The City of Calgary acquired and constructed transit infrastructure, facilities, and equipment for the use of the Calgary public as part of the municipal transit system pursuant to the *City Transportation Act*, R.S.A. 2000, c. C-14 (“CTA”). Under the CTA, the Province of Alberta entered into funding agreements with the City. The City paid GST in respect of its purchases for the acquisition and construction of the transit facilities. The provision of a “municipal transit service” is an exempt supply under the terms of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1985, c. E-15 (“ETA”). Input tax credits (“ITCs”) cannot be claimed with respect to purchases made for the purpose of providing an exempt supply. Prior to 2003, the City claimed public service body

Ville de Calgary *Appelante*

c.

Sa Majesté la Reine *Intimée*

RÉPERTORIÉ : CALGARY (VILLE) c. CANADA

2012 CSC 20

N° du greffe : 33804.

2011 : 15 novembre; 2012 : 26 avril.

Présents : La juge en chef McLachlin et les juges LeBel, Deschamps, Rothstein, Cromwell, Moldaver et Karakatsanis.

EN APPEL DE LA COUR D'APPEL FÉDÉRALE

Droit fiscal — Taxe sur les produits et services — Fourniture unique ou fournitures multiples — Ville ayant acquis et construit des installations de transport — Demande et obtention d'un remboursement à titre d'organisme de services publics d'une partie de la TPS payée par la ville — Crédit de taxe sur les intrants demandé en outre par la ville relativement à la TPS acquittée sur ses achats liés aux installations de transport — L'acquisition et la construction des installations de transport constituent-elles une fourniture exonérée, une fourniture taxable, ou les deux? — Les « services liés aux installations de transport » correspondent-ils à une fourniture taxable à la province distincte de la fourniture exonérée de « services de transport en commun » à la population? — City Transportation Act, R.S.A. 2000, ch. C-14 — Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. 1985, ch. E-15, art. 123(1), 169(1), ann. V, partie VI, art. 1, 24.

La ville de Calgary a acquis et construit des infrastructures, des installations et du matériel de transport devant être intégrés au réseau municipal de transport mis à la disposition de ses résidents, conformément à la *City Transportation Act*, R.S.A. 2000, ch. C-14 (« CTA »). Sous le régime de la CTA, la province d'Alberta a conclu avec la ville des accords de financement. La ville a acquitté la TPS exigible sur les achats faits dans le cadre de l'acquisition et de la construction des installations de transport. La fourniture d'un « service municipal de transport » est une fourniture exonérée suivant la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15 (« LTA »). Aucun crédit de taxe sur les intrants (« CTI ») ne peut être accordé pour un achat

rebates for 57.14% of the GST paid. In January 2003, the City filed a GST return in which it claimed ITCs for the difference between the GST paid for the transit facilities and the rebates that the City had previously received. The Minister of National Revenue rejected the City's position denying the City's claim for ITCs; the Tax Court of Canada agreed with the City, allowing the appeal and remitted the matter to the Minister for reassessment. The Federal Court of Appeal allowed the Minister's appeal.

Held: The appeal should be dismissed.

The question in this appeal is whether the acquisition and construction of the transit facilities constituted an exempt supply only, or whether it also, or instead, constituted a taxable supply. The City asserts it made two supplies: (1) operating the transit facilities on the one hand ("public transit services"), and (2) constructing, acquiring, and making transit facilities available to Calgary citizens ("transit facilities services"), on the other. The City claims that its "transit facilities services" are a separate, taxable supply, the recipient of which is the Province, thus entitling it to input tax credits.

Guidance on the question of whether there were one or two supplies in this case may be drawn from the way in which courts have dealt with whether a supplier has made a single supply comprised of a number of constituent elements, or multiple supplies of separate goods and/or services. The test to determine whether a particular set of facts reveals single or multiple supplies for the purposes of the *ETA* is whether, in substance and reality, the alleged separate supply is an integral part, integrant or component of the overall supply. One should look at the degree to which the services alleged to constitute a single supply are interconnected, the extent of their interdependence and intertwining, whether each is an integral part or component of a composite whole. The question of whether two elements constitute a single supply or two or multiple supplies requires an analysis of the true nature of the transactions and it is a question of fact determined with a generous application of common sense. Work preparatory to, or in order to make a supply, does not become a separate service subject to GST.

effectué aux fins d'une fourniture exonérée. Jusqu'en 2003, la ville a demandé un remboursement à titre d'organisme de services publics de 57,14 % de la TPS payée. En janvier 2003, elle a produit une déclaration de TPS dans laquelle elle demandait un CTI pour la différence entre la TPS payée sur les installations de transport et le remboursement obtenu précédemment. Le ministre du Revenu national a rejeté sa demande, lui refusant tout CTI. La Cour canadienne de l'impôt a donné raison à la ville, a accueilli l'appel et a renvoyé l'affaire au ministre pour qu'il établisse une nouvelle cotisation. La Cour d'appel fédérale a accueilli l'appel du ministre.

Arrêt : Le pourvoi est rejeté.

La question à trancher en l'espèce est celle de savoir si l'acquisition et la construction des installations de transport constituaient seulement une fourniture exonérée ou si elles constituaient également — ou constituaient plutôt — une fourniture taxable. La ville prétend avoir effectué deux fournitures : (1) l'exploitation des installations de transport (« services de transport en commun »), d'une part, et (2) leur construction, leur acquisition et leur mise à la disposition des citoyens de Calgary (« services liés aux installations de transport »), d'autre part. Elle soutient que ses « services liés aux installations de transport » constituent une fourniture distincte et taxable dont l'acquéreur est la province, ce qui lui donne droit au crédit de taxe sur les intrants.

Pour déterminer s'il y a eu une ou deux fournitures en l'espèce, on peut s'inspirer de la manière dont les tribunaux ont tranché la question de savoir si un fournisseur avait effectué une fourniture unique comportant un certain nombre d'éléments ou des fournitures multiples de biens ou de services distincts. Le critère servant à déterminer si un ensemble de faits donné révèle l'existence d'une fourniture unique ou de fournitures multiples pour les besoins de la *LTA* consiste à se demander si, au fond et en réalité, la prétendue fourniture distincte fait partie intégrante de la fourniture globale ou en constitue un élément. Il faut examiner dans quelle mesure les services qui constitueraient une fourniture unique sont liés les uns aux autres, l'étendue de leur interdépendance et de leur enchevêtrement, et si chacun des services fait partie intégrante d'un ensemble composite. Déterminer si deux éléments forment soit une fourniture unique, soit deux ou de multiples fournitures requiert l'analyse de la nature véritable des opérations, et il s'agit d'une question de fait qui commande une généreuse dose de bon sens. Les travaux préparatoires ou nécessaires à la fourniture ne deviennent pas un service distinct assujéti à la TPS.

Here, the true nature of the City's "transit facilities services" was work of a preparatory nature to the supply of a municipal transit service to the public. Transit facilities were constructed, acquired, and made available in order to supply a municipal transit service to the Calgary public. This would point to the "transit facilities services" being in fact a component of the overall supply of "public transit services" to the Calgary public. The leading separate supply cases do not contemplate a situation, such as in this case, in which there are allegedly two recipients of the supply or supplies. To determine whether the Province received any service or benefit from the City, the nature of the respective obligations of the City and Province under the funding agreements, having regard to the statutory context, must be analyzed. Here, nothing in the *CTA* provides for the supply, by the City, of any goods, services, or other benefit to the Province. Further, the City's compliance with the accountability measures under the funding agreements with the Province did not amount to the provision of any goods, services, or benefit to the Province.

Accordingly, the City made only one supply: the exempt supply of a municipal transit system. The City's activities of acquiring, constructing, and making public transit facilities available for the Calgary public, did not fall within its "commercial activit[ies]", under s. 123(1) of the *ETA*. The City is not entitled to claim ITCs for GST paid for the acquisition and construction of the transit facilities. The *ETA* demonstrates that Parliament intended for public service bodies to receive rebates at specified rates for the GST that they pay in the course of making exempt supplies.

Cases Cited

Approved: *O.A. Brown Ltd. v. Canada*, [1995] G.S.T.C. 40; *Maritime Life Assurance Co. v. R.*, [2000] G.S.T.C. 89; **explained:** *Commission scolaire Des Chênes v. Ministre du Revenu national*, 2001 FCA 264, 286 N.R. 264; **referred to:** *Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445; *Hidden Valley Golf Resort Assn. v. R.*, [2000] G.S.T.C. 42; *Gin Max Enterprises Inc. v. R.*, 2007 TCC 223, [2007] G.S.T.C. 56; *Corp. des Loisirs de Neufchâtel v. R.*, 2006 TCC 339, [2008] G.S.T.C. 153.

Statutes and Regulations Cited

City Transportation Act, R.S.A. 2000, c. C-14, ss. 1 "transportation facility", "transportation system", 2, 3, 4(1), (6), 6(1), (2), 7.

De par leur nature véritable, les « services liés aux installations de transport » de la ville étaient en l'espèce préparatoires à la fourniture d'un service municipal de transport à la population. Les installations de transport ont été construites, acquises et mises à disposition en vue de la fourniture d'un service municipal de transport aux résidents de Calgary. Dès lors, les « services liés aux installations de transport » constitueraient en fait un élément de la fourniture globale de « services de transport en commun » aux citoyens de Calgary. Les décisions de principe sur le sujet ne visent pas la situation où, comme en l'espèce, il y aurait deux acquéreurs de la ou des fournitures. Pour déterminer si la province a obtenu un service ou un avantage de la ville, il faut analyser la nature des obligations qui incombent respectivement à la ville et à la province suivant les accords de financement, compte tenu du contexte législatif. En l'occurrence, aucune disposition de la *CTA* ne prévoit la fourniture par la ville d'un bien, d'un service ou d'un autre avantage à la province. Qui plus est, l'observation par la ville de ses obligations de nature comptable suivant les accords de financement ne peut être assimilée à la fourniture d'un bien, d'un service ou d'un avantage à la province.

Par conséquent, il n'y a eu qu'une seule fourniture par la ville : celle, exonérée, d'un réseau municipal de transport. L'activité de la ville consistant à acquérir et à construire les installations de transport en commun, ainsi qu'à les mettre à la disposition de la population de Calgary, ne constitue pas une « activité commerciale » au sens du par. 123(1) de la *LTA*. La ville n'a pas droit au CTI pour la TPS acquittée à l'occasion de l'acquisition et de la construction des installations de transport. Il ressort de la *LTA* que le législateur a voulu qu'un organisme de services publics se voit rembourser, selon un pourcentage établi, la TPS payée dans le cadre de la réalisation d'une fourniture exonérée.

Jurisprudence

Arrêts approuvés : *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 678 (QL); *Canada c. Maritime Life Assurance Co.*, 2000 CanLII 16374; **arrêt expliqué :** *Commission scolaire Des Chênes c. Ministre du Revenu national*, 2001 CAF 264, 286 N.R. 264; **arrêts mentionnés :** *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445; *Hidden Valley Golf Resort Assn. c. Canada*, 2000 CanLII 15583; *Gin Max Enterprises Inc. c. La Reine*, 2007 CCI 223 (CanLII); *Corp. des Loisirs de Neufchâtel c. R.*, 2006 CCI 339, [2006] G.S.T.C. 74.

Lois et règlements cités

City Transportation Act, R.S.A. 2000, ch. C-14, art. 1 « transportation facility », « transportation system », 2, 3, 4(1), (6), 6(1), (2), 7.

Excise Tax Act, R.S.C. 1985, c. E-15, ss. 123(1) “business”, “commercial activity”, “exempt supply”, “recipient”, “service”, “supply”, 169(1), 259 [am. 2004, c. 22, s. 39(1)], Sched. V, Part VI, ss. 1 “municipal transit service”, 24.

Municipal Government Act, R.S.A. 2000, c. M-26.

Public Service Body Rebate (GST/HST) Regulations, SOR/91-37, s. 5(e).

APPEAL from a judgment of the Federal Court of Appeal (Blais C.J. and Sharlow and Pelletier J.J.A.), 2010 FCA 127, 403 N.R. 41, 74 M.P.L.R. (4th) 93, [2010] G.S.T.C. 78, 2010 G.T.C. 1043, [2010] F.C.J. No. 700 (QL), 2010 CarswellNat 1410, setting aside a decision of Rossiter A.C.J., 2009 TCC 272, [2009] G.S.T.C. 85, 2009 G.T.C. 969, [2009] T.C.J. No. 195 (QL), 2009 CarswellNat 1309. Appeal dismissed.

Ken S. Skingle, Q.C., and *D. Blair Nixon, Q.C.*, for the appellant.

Gordon Bourgard and *Michael Lema*, for the respondent.

The judgment of the Court was delivered by

ROTHSTEIN J. —

I. Introduction

[1] The City of Calgary acquired and constructed transit infrastructure, facilities, and equipment (“facilities”) for the use of the Calgary public as part of the municipal transit system pursuant to the *City Transportation Act*, R.S.A. 2000, c. C-14 (“CTA”). Under the CTA, the Province of Alberta was authorized to share the cost of the transit system with the City, and to that end, entered into funding agreements with the City.

[2] The City paid Goods and Services Tax (“GST”) in respect of its purchases for the acquisition and construction of the transit facilities. The provision of a “municipal transit service” is

Loi sur la taxe d'accise, L.R.C. 1985, ch. E-15, art. 123(1) « acquéreur », « activité commerciale », « entreprise », « fourniture », « fourniture exonérée », « service », 169(1), 259 [mod. 2004, ch. 22, art. 39(1)], ann. V, partie VI, art. 1, « service municipal de transport », 24.

Municipal Government Act, R.S.A. 2000, ch. M-26.

Règlement sur les remboursements aux organismes de services publics (TPS/TVH), DORS/91-37, art. 5e).

POURVOI contre un arrêt de la Cour d’appel fédérale (le juge en chef Blais et les juges Sharlow et Pelletier), 2010 CAF 127, 403 N.R. 41, 74 M.P.L.R. (4th) 93, [2010] G.S.T.C. 78, 2010 G.T.C. 1043, [2010] A.C.F. n° 700 (QL), 2010 CarswellNat 3090, qui a infirmé une décision du juge en chef adjoint Rossiter, 2009 CCI 272, [2009] G.S.T.C. 85, 2009 G.T.C. 969, [2009] A.C.I. n° 195 (QL), 2009 CarswellNat 1309. Pourvoi rejeté.

Ken S. Skingle, c.r., et *D. Blair Nixon, c.r.*, pour l’appelante.

Gordon Bourgard et *Michael Lema*, pour l’intimée.

Version française du jugement de la Cour rendu par

LE JUGE ROTHSTEIN —

I. Introduction

[1] La ville de Calgary a acquis et construit des infrastructures, des installations et du matériel de transport (« installations ») devant être intégrés au réseau municipal de transport mis à la disposition de ses résidents, conformément à la *City Transportation Act*, R.S.A. 2000, ch. C-14 (« CTA »). Sous le régime de la CTA, la province d’Alberta pouvait prendre à sa charge une partie du coût du réseau de transport et, à cette fin, elle a conclu avec la ville des accords de financement.

[2] La ville a acquitté la taxe sur les produits et services (« TPS ») exigible sur les achats faits dans le cadre de l’acquisition et de la construction des installations de transport. La fourniture d’un

an exempt supply under the terms of the *Excise Tax Act*, R.S.C. 1985, c. E-15 (“*ETA*”). Input tax credits (“ITCs”) cannot be claimed with respect to purchases made for the purpose of providing an exempt supply. However, the City took the position that the construction of the transit facilities (in contrast to their operation) was a separate, non-exempt supply to the Province, pursuant to its contractual obligations to the Province under the funding agreements, for which the Province paid consideration. It therefore claimed ITCs in respect of the purchases made for the construction of the transit facilities. The Minister of National Revenue rejected the City’s position. The Tax Court of Canada agreed with the City, allowing the appeal and remitting the matter to the Minister for reassessment. The Federal Court of Appeal allowed the Minister’s appeal.

[3] I would dismiss this appeal. The City made only one supply: the exempt supply of a municipal transit system to the public. Fulfilling the accountability obligations under the funding agreements with the Province did not result in a separate supply to the Province. The acquisition and construction of transit facilities was an input to the single supply of the municipal transit service to the Calgary public. In accordance with the *ETA*, the City had applied for and received rebates of a portion of the GST that it had paid on the facilities for the municipal transit service supply. The City was not entitled to claim ITCs in respect of the GST paid on the facilities for the municipal transit service. Therefore, it cannot recover the portion of GST paid that exceeds the rebates that it had received.

II. Facts

[4] As the Tax Court judge set out the facts thoroughly and accurately, in accordance with the evidence, the summary that follows parallels his findings closely. The City is a body corporate existing under the *Municipal Government Act*, R.S.A. 2000, c. M-26 (“*MGA*”), and is a city for

« service municipal de transport » est une fourniture exonérée suivant la *Loi sur la taxe d'accise*, L.R.C. 1985, ch. E-15 (« *LTA* »). Aucun crédit de taxe sur les intrants (« CTI ») ne peut être accordé pour un achat effectué aux fins d’une fourniture exonérée. La ville prétend toutefois que la construction des installations de transport (par opposition à leur exploitation) constitue une fourniture distincte et non exonérée à la province effectuée conformément aux obligations contractées vis-à-vis de celle-ci dans les accords de financement, une fourniture pour laquelle il y a eu contrepartie. La ville a donc réclamé un CTI pour les achats liés à la construction des installations de transport. Le ministre du Revenu national a rejeté la prétention de la ville. La Cour canadienne de l’impôt a donné raison à la ville et a accueilli son appel. Elle a renvoyé l’affaire au ministre afin qu’il établisse une nouvelle cotisation. La Cour d’appel fédérale a accueilli l’appel du ministre.

[3] Je suis d’avis de rejeter le pourvoi. Il n’y a eu qu’une seule fourniture : celle, exonérée, d’un réseau municipal de transport à la collectivité. Le fait que la ville s’est acquittée de ses obligations d’ordre comptable conformément aux accords de financement conclus avec la province ne saurait être assimilé à une fourniture distincte à cette dernière. L’acquisition et la construction des installations de transport constituaient un intrant dans la fourniture — la seule — du service municipal de transport aux résidents de Calgary. Conformément à la *LTA*, la ville avait demandé et obtenu le remboursement partiel de la TPS payée sur les installations dans le cadre de la fourniture du service municipal de transport. Elle n’avait pas droit à un CTI pour la TPS payée sur ces installations. Par conséquent, elle ne peut recouvrer la TPS versée en sus du remboursement obtenu.

II. Faits

[4] Le juge de la Cour de l’impôt expose les faits minutieusement et fidèlement, selon la preuve offerte, et le résumé qui suit reprend pour l’essentiel ses constatations. Personne morale constituée sous le régime de la *Municipal Government Act*, R.S.A. 2000, ch. M-26 (« *MGA* »), l’appelante est une

the purposes of the *MGA*. The *MGA* imposes both its own duties and the duties of other enactments, including the *CTA*, on the City. Under the *CTA*, the City is required to prepare a comprehensive transportation study report for the development of a public transportation system, and then, by bylaw, to establish such a system.

[5] “[T]ransportation system” is defined in s. 1(i) of the *CTA* to mean a system of transportation facilities, including streets, highways, rapid transit, and all types of transportation facilities to which the *CTA* applies, on, above and below the ground. The expression “transportation facility” is defined in s. 1(g) of the *CTA* to mean everything necessary for the efficient transportation of persons or goods in a particular manner. A “municipal transit service”, as defined in the *ETA*, is a public passenger transportation service supplied by a transit authority. The *CTA* definition of “transportation system” is broader than the *ETA* definition of “municipal transit service”, since the former includes roadways, which are not at issue in this case. In these reasons, I will refer to the Calgary public passenger transportation service as a “municipal transit service”.

[6] Under the *CTA*, each city, including the City of Calgary, is responsible for the costs of establishing and maintaining all transportation facilities subject to its direction, control, and management. However, by complying with the *CTA*, a city may qualify for financial assistance from the Province. The City entered into funding agreements with the Province, which provided for the funding of eligible transportation projects. Under the agreements, funding could only be used to pay for expenditures relating to the construction or acquisition of transit facilities that had been specifically approved by the Province. Projects approved under the agreements included, among other things, the extension of the Light Rail Transportation System (“LRT”), the acquisition of buses, LRT vehicles, and LRT communication systems. The *CTA* provides that in the absence of any agreement or statute to the contrary, title to all transportation facilities forming the

[TRADUCTION] « ville » pour l’application de cette loi. La *MGA* impose à la ville des obligations — les siennes et celles d’autres lois, dont la *CTA*, qui dispose que la ville prépare un rapport d’étude détaillé sur la mise en place d’un réseau de transport en commun puis, par voie de règlement, établit un tel réseau.

[5] Suivant l’al. 1i) de la *CTA*, [TRADUCTION] « réseau de transport » s’entend d’un réseau d’installations de transport, y compris les rues, les routes, les voies de transport rapide et les installations de transport en tous genres assujetties à cette loi, au sol, au-dessus du sol ou sous le sol. L’alinéa 1g) de la *CTA* définit « installation de transport » comme tout élément nécessaire au transport efficace de passagers ou de marchandises selon un mode particulier. La *LTA* précise que « service municipal de transport » s’entend d’un service public de transport de passagers fourni par une commission de transport. La définition de « réseau de transport » que renferme la *CTA* est plus large que celle de « service municipal de transport » prévue dans la *LTA*, puisque la première englobe les routes, lesquelles ne sont cependant pas en cause en l’espèce. Dans les présents motifs, « service municipal de transport » s’entend du service public de transport de passagers de Calgary.

[6] Sous le régime de la *CTA*, chaque ville, y compris Calgary, supporte le coût d’établissement et d’entretien des installations de transport qui relèvent d’elle. La ville peut cependant bénéficier d’une aide financière de la province si elle se conforme à la *CTA*. La ville a conclu avec la province des accords prévoyant le financement de projets admissibles en matière de transport. Suivant ces accords, les fonds ne devaient être affectés qu’aux dépenses liées à la construction ou à l’acquisition d’installations de transport dans le cadre de projets expressément approuvés par la province. Au nombre des projets ainsi approuvés, mentionnons l’expansion du réseau de train léger sur rail (« TLR »), l’acquisition d’autobus, de véhicules TLR et de systèmes de communication TLR. La *CTA* prévoit que, sauf disposition contraire d’un accord ou d’une loi, la ville est propriétaire des installations de transport qui composent le réseau de transport. En l’espèce,

transportation system vests in the City. In this case, there is no agreement or statute to the contrary.

[7] The funding agreements between the City and Province covered both roadway construction and public transit facilities. This appeal only deals with the transit facilities, since no issue of exempt supply arises in connection with roadway construction. The City and Province entered into four agreements: the Basic Capital Grant Agreement (“BCG agreement”); the Transit Capital Grant Agreement (“TCG agreement”); the City Transportation Fund Agreement (“CTF agreement”); and the Primary Highway Connectors Grant Agreement. The fourth of these concerned highway construction only. The other three agreements (together, “Agreements”) are all relevant to this appeal.

[8] Prior to March 2000, the Province provided funding to the City under the BCG and TCG agreements. These two agreements provided for the funding of eligible transportation projects, subject to provincial budgetary restrictions. The BCG and TCG agreements established an application process by which it would be determined whether the City’s proposed projects met grant eligibility criteria. The City applied for funding following this process, providing the Province with detailed financial and technical information concerning the transit projects. Once approved, the City accepted funding from the Province under the BCG and TCG agreements, subject to certain additional terms and conditions, including: an obligation to maintain separate accounting for the funds; obligations relating to the investment of the funds; an obligation to comply with timeframes for and restrictions on fund usage; an obligation to submit to audits and investigations by the Province; and when carrying out work, an obligation to comply with prevailing legislative and industry standards, and with the standards set down in the *CTA*. The City carried out all of its obligations pursuant to the BCG and TCG agreements with the Province.

[9] The City and Province entered into the third of the Agreements, the CTF agreement, in March

il n’existe aucune disposition d’un accord ou d’une loi à l’effet contraire.

[7] Les accords de financement intervenus entre la ville et la province visaient à la fois la construction des routes et les installations de transport public. Le présent pourvoi ne porte que sur les installations de transport étant donné qu’aucune question d’exonération de fourniture n’est soulevée relativement à la construction des routes. La ville et la province ont conclu quatre accords : l’accord de base de subvention d’investissement (« BSI »); l’accord de subvention d’investissement en matière de transport (« SIT »); l’accord sur le fonds de transport municipal (« FTM »); enfin, l’accord de subvention des raccordements des routes principales. Ce quatrième accord ne porte que sur la construction de routes. Ce sont les trois autres (collectivement, les « accords ») qui nous intéressent en l’espèce.

[8] Avant mars 2000, la province a versé des fonds à la ville en application des accords BSI et SIT, lesquels prévoyaient le financement de projets admissibles en matière de transport, sauf resserrement du budget de la province. Les accords BSI et SIT établissaient un processus de demande permettant de déterminer si un projet de la ville satisfaisait aux critères d’admissibilité au financement. La ville a présenté une demande de financement conformément à la procédure prévue et elle a transmis à la province des données financières et techniques détaillées sur ses projets. Une fois sa demande approuvée, la ville a accepté le financement de la province prévu dans les accords BSI et SIT et convenu de certaines conditions supplémentaires : la tenue d’une comptabilité distincte à l’égard des fonds, le respect de certaines obligations quant à l’affectation des fonds, le respect des délais et des restrictions applicables à l’utilisation des fonds, la soumission aux vérifications et aux enquêtes de la province et, dans l’exécution des travaux, l’observation des normes établies par les lois et l’industrie, ainsi que des normes de la *CTA*. La ville s’est acquittée de toutes ses obligations suivant les accords BSI et SIT.

[9] En mars 2000, la ville et la province ont conclu le troisième accord, l’accord FTM. Le

2000. Funding under this agreement was subject to terms and conditions similar to those in the BCG and TCG agreements. However, unlike those agreements, funding under the CTF agreement was not subject to provincial annual budget availability, but was based on a \$0.05 per litre tax on the delivery of gasoline and diesel products within the City of Calgary over a specified period of time. The CTF agreement also expanded the scope of eligible transit projects to include noise barriers, landscaping, upgrades to security and scheduling and communications systems for the LRT. The CTF agreement differed from the BCG and TCG agreements in several additional respects that are not relevant to this appeal. The City complied with the terms of the CTF agreement and fulfilled its obligations to the Province.

[10] In the course of completing the transit facilities under the three Agreements, the City incurred expenditures. The expenditures related to the acquisition and construction of the transportation facilities, and included the cost of extensions to the LRT system, the refurbishment of equipment, LRT vehicle rebuilds, and the acquisition of communication systems, signalling systems, buses, shuttle buses, and LRT vehicles. The City owned all of the facilities that it upgraded or acquired in the course of completing the transit projects.

[11] The City paid GST in respect of the expenditures that it incurred to construct and acquire the transit facilities. Prior to 2003, it claimed public service body rebates under s. 259 of the *ETA*, which resulted in the return by rebate of 57.14% of the GST paid by the City. In January 2003, the City filed a GST return for the period ending December 31, 2002, in which it claimed ITCs in the amount of \$6,351,967, which was the difference between the GST paid for the transit facilities and the rebates that the City had previously received. The Minister reassessed, denying the City's claim for ITCs. The City objected to the re-assessment and eventually appealed to the Tax Court of Canada.

financement qui y était prévu était assujéti à des conditions semblables à celles des accords BSI et SIT. Mais contrairement à ceux-ci, l'accord FTM prévoyait un financement qui ne dépendait pas du budget annuel de la province, mais qui était fondé sur une taxe de 0,05 \$ le litre prélevée sur la livraison d'essence et de diesel dans la ville de Calgary pendant une période donnée. L'accord FTM élargissait également la portée des projets admissibles en matière de transport de manière à englober les ouvrages antibruit, l'aménagement paysager, l'amélioration de la sécurité, ainsi que les systèmes d'établissement d'horaires et de communication pour le TLR. L'accord FTM différait des accords BSI et SIT à plusieurs autres égards qui n'importent pas aux fins du présent pourvoi. La ville a respecté les conditions de l'accord FTM et elle s'est acquittée de ses obligations envers la province.

[10] Dans la mise en place des installations de transport visées par les trois accords, la ville a engagé des dépenses liées à leur acquisition et à leur construction, y compris l'expansion du réseau TLR, la remise à neuf du matériel, la remise en état des véhicules TLR et l'acquisition de systèmes de communication, de systèmes de signalisation, d'autobus, de navettes et de véhicules TLR. La ville était propriétaire de toutes les installations modernisées ou acquises dans le cadre de la réalisation des projets en matière de transport.

[11] La ville a acquitté la TPS sur les dépenses engagées pour la construction et l'acquisition des installations de transport. Jusqu'en 2003, elle a demandé et obtenu, à titre d'organisme de services publics au sens de l'art. 259 de la *LTA*, le remboursement de 57,14 % de la TPS payée. En janvier 2003, elle a produit pour la période se terminant le 31 décembre 2002 une déclaration de TPS dans laquelle elle demandait un CTI de 6 351 967 \$, soit la différence entre la TPS payée sur les installations de transport et le remboursement obtenu précédemment. Dans une nouvelle cotisation, le ministre a refusé le CTI. La ville a fait opposition, puis elle a interjeté appel à la Cour canadienne de l'impôt.

III. Judicial History

A. *Tax Court of Canada (Rossiter A.C.J.), 2009 TCC 272, [2009] G.S.T.C. 85*

[12] At the Tax Court of Canada, Rossiter A.C.J. found that all three requirements to claim an ITC were fulfilled: (1) the City was a registered claimant; (2) the City had paid GST in acquiring goods and services; and (3) the City had acquired goods and services in the course of “commercial activit[ies]”, as defined in the *ETA*. Of the three requirements, only the third was disputed at trial.

[13] Rossiter A.C.J. found the definition of “commercial activity” in the *ETA* to be broad enough to include the City’s performance of its obligations to the Province under the Agreements. The definition excludes the making of an exempt supply. He considered whether the construction of the transit facilities was an exempt supply, which would turn on the question of who was the recipient of the supply: the Province, or the public. If the Province was the recipient, the supply of the transit facilities would not be an exempt supply, and the City would be eligible for ITCs in respect of its GST expenditures.

[14] Rossiter A.C.J. determined that under the terms of the Agreements, funding was a legal obligation of the Province, directly linked to the City’s obligation to supply the Province with the transit facilities. He held that the Province had received from the City the service of making available for its citizens the transit facilities, in accordance with the terms of the Agreements.

B. *Federal Court of Appeal (Blais C.J. and Sharlow and Pelletier J.J.A.), 2010 FCA 127, 403 N.R. 41*

[15] Pelletier J.A., for the court, concluded that the Tax Court judge erred in his conclusion that the Agreements required the City to supply a municipal transit system to the Province for the

III. Historique judiciaire

A. *Cour canadienne de l’impôt (le juge en chef adjoint Rossiter), 2009 CCI 272 (CanLII)*

[12] Le juge en chef adjoint Rossiter de la Cour canadienne de l’impôt conclut au respect des trois conditions ouvrant droit au CTI : (1) la ville est un inscrit, (2) elle a payé la TPS lors de l’acquisition de biens et de services et (3) elle a acquis des biens et des services dans le cadre d’une « activité commerciale » au sens de la *LTA*. De ces trois conditions, seule l’observation de la troisième était alors contestée.

[13] Le juge en chef adjoint Rossiter estime que la définition d’« activité commerciale » figurant dans la *LTA* est suffisamment générale pour englober l’exécution par la ville de ses obligations envers la province suivant les accords. La définition exclut la réalisation d’une fourniture exonérée. Le juge se demande si la construction des installations de transport constitue une fourniture exonérée, ce qui dépend de l’identité de l’acquéreur de la fourniture — la province ou la population? Si la province est l’acquéreur, la fourniture des installations de transport n’est pas exonérée, et la ville a droit à un CTI pour ses dépenses au titre de la TPS.

[14] Le juge en chef adjoint Rossiter statue que suivant le libellé des accords, le financement est une obligation juridique de la province et qu’il est directement lié à l’obligation de la ville de fournir à la province les installations de transport. Selon lui, la province a obtenu de la ville le service qui consiste à mettre les installations de transport à la disposition de ses citoyens, conformément aux conditions des accords.

B. *Cour d’appel fédérale (le juge en chef Blais et les juges Sharlow et Pelletier), 2010 CAF 127 (CanLII)*

[15] Au nom de la Cour d’appel fédérale, le juge Pelletier statue que la Cour de l’impôt a eu tort de conclure que les accords exigeaient de la ville qu’elle fournisse à la province un réseau municipal

use of the Calgary public. He found that the City had a statutory obligation to establish and maintain the public transportation system described in its comprehensive transportation study and adopted in its bylaw, as approved by the Province. The Province, by contrast, had statutory authority, but no obligation, to provide the City with financial assistance. The Agreements did not require the City to provide the Province with a transportation system, but merely provided a mechanism by which the financial assistance would be administered, and accountability for public funds would be maintained. The Minister's appeal was allowed.

IV. Analysis

[16] The basic structure of the GST regime was well explained in *Reference re Goods and Services Tax*, [1992] 2 S.C.R. 445. The GST is designed to be a tax on consumption, and as such, the *ETA* contemplates three classes of goods and services: (1) taxable supplies; (2) exempt supplies; and (3) zero-rated supplies. Taxable supplies currently attract a goods and services tax of 5% (7% at the relevant time) each time they are sold. To the extent that the purchaser of a taxable supply uses that good or service in the production of other taxable supplies, that is, in the course of commercial activities, the purchaser is entitled to an ITC and can recover the tax it has paid from the government. This is to prevent the cascading of GST, and to allow the obligation to pay GST to flow through to the ultimate consumer. The other two classes of goods and services, exempt supplies and zero-rated supplies, do not attract GST from the ultimate consumer. Vendors of exempt supplies, while paying the GST on their purchases, are not entitled to ITCs. In consequence, GST is paid to the federal government at the penultimate stage in the production chain rather than by the ultimate consumer.

[17] Provincial governments are not liable to pay GST on their purchases. However, a number of subordinate entities created by the provincial governments, including municipalities, are liable to pay GST. These entities are entitled to claim ITCs to

de transport pour desservir la population de Calgary. Il estime que la ville a l'obligation légale d'établir et d'entretenir le réseau de transport en commun décrit dans le rapport d'étude détaillé en matière de transport et mis en œuvre par son règlement, selon le projet approuvé par la province. Par contre, la loi confère à la province le pouvoir de fournir à la ville une aide financière, mais elle ne l'y oblige pas. Les accords n'imposent pas à la ville l'obligation de fournir à la province un réseau de transport, mais prévoient seulement un mécanisme pour l'administration de l'aide financière et la gestion comptable des fonds publics. L'appel du ministre est accueilli.

IV. Analyse

[16] Dans le *Renvoi relatif à la taxe sur les produits et services*, [1992] 2 R.C.S. 445, la Cour explique bien la mécanique fondamentale de la TPS. S'agissant d'une taxe à la consommation, la *LTA* vise trois catégories de biens et de services : (1) les fournitures taxables, (2) les fournitures exonérées et (3) les fournitures détaxées. Une taxe sur les produits et services de 5 % frappe actuellement la vente de toute fourniture taxable (elle était alors de 7 %). L'acheteur d'une fourniture taxable qui utilise le bien ou le service pour produire une autre fourniture taxable, c'est-à-dire dans l'exercice d'une activité commerciale, a droit à un CTI et peut obtenir de l'État le remboursement de la taxe payée. Il en est ainsi pour empêcher les prélèvements successifs de TPS et permettre que l'obligation d'acquitter la TPS passe au consommateur final. En ce qui concerne les deux autres catégories de biens et de services, les fournitures exonérées et les fournitures détaxées, le consommateur final ne paie pas de TPS. Le vendeur de fournitures exonérées, bien qu'il paie la TPS sur ses achats, n'a pas droit au CTI, de sorte que la TPS est prélevée par l'État fédéral à l'avant-dernière étape de la chaîne de production, et non auprès du consommateur final.

[17] Les gouvernements provinciaux ne sont pas tenus de payer la TPS sur leurs achats. Cependant, un certain nombre d'organismes subordonnés qu'ils ont créés, telles les municipalités, y sont tenus. Ces organismes ont droit au CTI lorsque leurs achats

the extent that their purchases are used in making taxable supplies, and are eligible for public service body rebates of the GST paid on other purchases. The rebate rate for municipalities applicable at the relevant time was 57.14%: *Public Service Body Rebate (GST/HST) Regulations*, SOR/91-37, s. 5(e). (Subsequent to 2004, the municipal public service body rebate was increased to 100%: S.C. 2004, c. 22, s. 39(1), amending s. 259(1) of the *ETA*.) In the instant case, the City was eligible for and had collected public service body rebates for the GST paid in the course of constructing the transit facilities, pursuant to s. 259 of the *ETA*.

[18] The requirements for claiming an ITC are set out in s. 169(1) of the *ETA*, the portion relevant to this case being:

169. (1) Subject to this Part, where a person acquires or imports property or a service or brings it into a participating province and, during a reporting period of the person during which the person is a registrant, tax in respect of the supply, importation or bringing in becomes payable by the person or is paid by the person without having become payable, the amount determined by the following formula is an input tax credit of the person in respect of the property or service for the period:

$$A \times B$$

where

A is the tax in respect of the supply, importation or bringing in, as the case may be, that becomes payable by the person during the reporting period or that is paid by the person during the period without having become payable; and

B is

. . .

(c) in any other case, the extent (expressed as a percentage) to which the person acquired or imported the property or service or brought it into the participating province, as the case may be, for consumption, use or supply in the course of commercial activities of the person.

servent à produire des fournitures taxables et ils sont admissibles à titre d'organismes de services publics au remboursement de la TPS payée sur d'autres achats. Au moment considéré, les municipalités avaient droit à un remboursement de 57,14 % : *Règlement sur les remboursements aux organismes de services publics (TPS/TVH)*, DORS/91-37, al. 5e). (Après 2004, le pourcentage du remboursement à un organisme municipal de services publics est passé à 100 % : L.C. 2004, ch. 22, par. 39(1), modifiant le par. 259(1) de la *LTA*.) En l'espèce, la ville, qui y avait droit, a obtenu, à titre d'organisme de services publics, le remboursement de la TPS payée dans le cadre de la construction des installations de transport, conformément à l'art. 259 de la *LTA*.

[18] Les conditions d'obtention du CTI sont énoncées au par. 169(1) de la *LTA*, dont voici l'extrait pertinent :

169. (1) Sous réserve des autres dispositions de la présente partie, un crédit de taxe sur les intrants d'une personne, pour sa période de déclaration au cours de laquelle elle est un inscrit, relativement à un bien ou à un service qu'elle acquiert, importe ou transfère dans une province participante, correspond au résultat du calcul suivant si, au cours de cette période, la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable :

$$A \times B$$

où :

A représente la taxe relative à la fourniture, à l'importation ou au transfert, selon le cas, qui, au cours de la période de déclaration, devient payable par la personne ou est payée par elle sans qu'elle soit devenue payable;

B :

. . .

c) dans les autres cas, le pourcentage qui représente la mesure dans laquelle la personne a acquis ou importé le bien ou le service, ou l'a transféré dans la province, selon le cas, pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre de ses activités commerciales.

[19] For the purposes of this appeal, the requirements to claim an ITC are (1) the claimant is registered; (2) the claimant has acquired the goods or services for consumption, use or supply in the course of commercial activities; and (3) the claimant has paid, or is legally required to pay GST (or HST, in provinces with harmonized provincial and federal sales tax) in acquiring the goods or services. It is not disputed that the City is registered and has paid GST (in Alberta, there is no provincial sales tax) in respect of its acquisition of goods and services. The only issue is whether the City acquired the goods and services, for which it paid GST, for “consumption, use or supply” in the course of its commercial activities.

[20] “[C]ommercial activity” is defined for the purposes of the *ETA* in s. 123(1) as

(a) a business carried on . . . except to the extent to which the business involves the making of exempt supplies

[21] “Exempt supply” is defined in s. 123(1) to mean

a supply included in Schedule V [to the *ETA*].

[22] The supply of a municipal transit service to a member of the public is enumerated in Sched. V, Part VI, s. 24 of the *ETA*:

1. In this Part,

. . . .

“municipal transit service” means a public passenger transportation service (other than a charter service or a service that is part of a tour) that is supplied by a transit authority all or substantially all of whose supplies are of public passenger transportation services provided within a particular municipality and its environs;

. . . .

24. A supply made to a member of the public of a municipal transit service or of a public passenger

[19] Pour les besoins du pourvoi, rappelons les conditions d’obtention du CTI : (1) le demandeur est un inscrit, (2) il a acquis les biens ou les services pour consommation, utilisation ou fourniture dans le cadre d’une activité commerciale et (3) il a payé — ou il y est légalement tenu — la TPS (ou la TVH dans les provinces où s’applique une taxe de vente provinciale et fédérale harmonisée) lors de l’acquisition des biens ou des services. Nul ne conteste que la ville est un inscrit et qu’elle a payé la TPS (en Alberta, il n’y a pas de taxe de vente provinciale) sur les biens et les services dont elle a fait l’acquisition. La seule question en litige est celle de savoir si la ville a acquis les biens et les services, sur lesquels elle a acquitté la TPS, pour « consommation, utilisation ou fourniture » dans le cadre de ses activités commerciales.

[20] Pour l’application de la *LTA*, le par. 123(1) dispose que l’« activité commerciale » s’entend de :

a) l’exploitation d’une entreprise [. . .] sauf dans la mesure où l’entreprise comporte la réalisation [. . .] de fournitures exonérées

[21] La même disposition définit la « fourniture exonérée » comme suit :

[f]ourniture figurant à l’annexe V [de la *LTA*].

[22] La fourniture de services municipaux de transport est mentionnée à l’art. 24 de l’ann. V, partie VI, de la *LTA* :

1. Les définitions qui suivent s’appliquent à la présente partie.

. . . .

« service municipal de transport » Service public de transport de passagers (sauf un service d’affrètement ou un service qui fait partie d’un voyage organisé) fourni par une commission de transport et dont la totalité, ou presque, des fournitures consistent en services publics de transport de passagers offerts dans une municipalité et ses environs.

. . . .

24. La fourniture, effectuée au profit d’un membre du public, de services municipaux de transport ou de

transportation service designated by the Minister to be a municipal transit service.

[23] A registrant may claim an ITC to the extent that GST has been paid for property used, consumed or supplied in the course of the registrant's commercial activities which, by definition, exclude the making of exempt supplies. Thus, to establish entitlement to ITCs in respect of the GST paid on transit facilities, the City must show that in acquiring, constructing and making available transit facilities, it carried on a business of making a separate, taxable supply, rather than, or in addition to, an exempt supply of a municipal transit service.

[24] “[B]usiness”, as defined in s. 123(1) of the *ETA*, includes

a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever, whether the activity or undertaking is engaged in for profit, and any activity engaged in on a regular or continuous basis that involves the supply of property by way of lease, licence or similar arrangement, but does not include an office or employment;

[25] The Tax Court judge concluded that the activities of the City under the Agreements of acquiring, constructing, and making public transit facilities available for the citizens of Calgary, constituted a “business”, as that term is broadly defined in s. 123(1), because those activities involved an “undertaking of any kind whatever”. I would agree with the Tax Court judge. I see no reason why the words “undertaking of any kind whatever” would exclude the construction of a public transit facility. Therefore, the City's activity of constructing the transit facilities would fall within the definition of “commercial activity”, except to the extent to which that activity involved the making of exempt supplies.

[26] The question in this appeal is whether the acquisition and construction of the transit facilities constituted an exempt supply only, or whether it also, or instead, constituted a taxable supply. The City asserts that it made two supplies. The first, which it has called “public transit services”, it provides in operating its transit facilities. This, it

services publics de transport de passagers désignés par le ministre comme services municipaux de transport.

[23] Un inscrit peut demander un CTI s'il a payé la TPS sur un bien utilisé, consommé ou fourni dans le cadre de ses activités commerciales, lesquelles excluent par définition la réalisation d'une fourniture exonérée. Ainsi, pour établir son droit au CTI pour la TPS payée sur les installations de transport, la ville doit montrer qu'en acquérant, en construisant et en mettant à disposition les installations de transport, elle a exploité l'entreprise consistant à effectuer une fourniture distincte taxable au lieu ou en sus de la fourniture exonérée d'un service municipal de transport.

[24] Le terme « entreprise » est défini au par. 123(1) de la *LTA* :

Sont compris parmi les entreprises les commerces, les industries, les professions et toutes affaires quelconques avec ou sans but lucratif, ainsi que les activités exercées de façon régulière ou continue qui comportent la fourniture de biens par bail, licence ou accord semblable. En sont exclus les charges et les emplois.

[25] Le juge de la Cour de l'impôt conclut que les activités exercées par la ville en application des accords, à savoir l'acquisition et la construction des installations de transport et leur mise à la disposition des citoyens de Calgary, constituent une « entreprise » suivant la définition large figurant au par. 123(1), car elles peuvent être assimilées à « toutes affaires quelconques ». Je suis d'accord. Je ne vois pas pourquoi ces mots ne viseraient pas la construction d'une installation de transport public. Par conséquent, l'activité de la ville consistant à construire les installations de transport répond à la définition d'« activité commerciale », sauf lorsqu'il s'agit de réaliser une fourniture exonérée.

[26] Il nous faut déterminer en l'espèce si l'acquisition et la construction des installations de transport constituaient seulement une fourniture exonérée ou si elles constituaient également — ou constituaient plutôt — une fourniture taxable. La ville prétend qu'il y a eu deux fournitures. La première — celle de « services de transport en

acknowledges, meets the definition of a “municipal transit service”, an exempt supply under the *ETA*. The recipient of this supply, according to the City, is the Calgary public. The second supply, which the City has called “transit facilities services”, it argues it has provided in “acquiring, constructing and making available the transit facilities to the citizens of Calgary”. The City claims that its “transit facilities services” are a separate, taxable supply, the recipient of which is the Province.

[27] Under s. 123(1) of the *ETA*, “supply” means

the provision of property or a service in any manner, including sale, transfer, barter, exchange, licence, rental, lease, gift or disposition;

[28] The term “service” is defined in s. 123(1) of the *ETA* to mean

anything other than

- (a) property,
- (b) money

[29] The Tax Court judge was satisfied that under these expansive definitions, the City had made a supply. His analysis centred on whether the supply was made to the public or to the Province. This was because he was of the view that whether the acquisition and construction of the transit facilities was an exempt supply turned on the question of who was the recipient of the supply: the Province, or the public. However, the recipient of the supply may not be dispositive of the exempt supply issue. Having determined the recipient of a supply, it still must be determined whether the supply is taxable or exempt, with reference to the applicable *ETA* definitions. Further, the learned judge did not address whether the City made one supply only, or two supplies. The issue in this appeal is what supply or supplies were made by the City, and whether the supply or supplies were taxable or exempt.

commun » — consiste dans l’exploitation de ses installations de transport, ce qui, elle le reconnaît, correspond à la définition de « service municipal de transport », dont la fourniture est exonérée suivant la *LTA*. L’acquéreur de cette fourniture serait, selon elle, la population de Calgary. La deuxième fourniture qu’elle prétend avoir effectuée — celle de « services liés aux installations de transport » — consiste dans [TRADUCTION] « l’acquisition et la construction des installations de transport et leur mise à la disposition des citoyens de Calgary ». La ville soutient que ses « services liés aux installations de transport » constituent une fourniture distincte et taxable dont l’acquéreur est la province.

[27] Suivant le par. 123(1) de la *LTA*, « fourniture » s’entend de la

livraison de biens ou prestation de services, notamment par vente, transfert, troc, échange, louage, licence, donation ou aliénation.

[28] La même disposition définit le terme « service » comme suit :

Tout ce qui n’est ni un bien, ni de l’argent, . . .

[29] Le juge de la Cour de l’impôt a estimé que suivant ces définitions générales, la ville était à l’origine d’une fourniture. Dans son analyse, il s’est attaché à déterminer si la fourniture avait pour destinataire la population ou la province, car selon lui, la question de savoir si l’acquisition et la construction des installations de transport constituaient ou non une fourniture exonérée tenait à l’identité de l’acquéreur de la fourniture, à savoir la province ou la population. Or, cet élément ne règle pas nécessairement la question. Une fois déterminée l’identité de l’acquéreur, il faut encore savoir si la fourniture est taxable ou exonérée suivant les définitions en cause de la *LTA*. En outre, le juge ne s’est pas demandé s’il n’y avait qu’une seule fourniture ou s’il y en avait deux. La Cour doit aujourd’hui déterminer la nature de la ou des fournitures effectuées par la ville et s’il y a ou non assujettissement à la TPS de la ou des fournitures.

A. *Supplies Made*

[30] The distinction that the City draws is between (1) operating the transit facilities on the one hand, and (2) constructing, acquiring, and making them available, on the other. The City argues that the Province is the only recipient of the second supply, and the Calgary public is not a recipient. If the City is right, then its second supply would fall outside Sched. V, Part VI, s. 24 of the *ETA*, would be a taxable supply, and the City would be entitled to ITCs. If the City is wrong and there is only one supply of a municipal transit service to the public, then the supply is exempt and ITCs are not available.

[31] While not precisely on point, guidance on the question of whether there were one or two supplies in this case may be drawn from the way in which courts have dealt with whether a supplier has made a single supply comprised of a number of constituent elements, or multiple supplies of separate goods and/or services.

[32] In determining whether a supplier has made a single supply or multiple supplies, the relevant principles were summarized by Justice Rip (as he then was) in *O.A. Brown Ltd. v. Canada*, [1995] G.S.T.C. 40 (T.C.C.). His approach was confirmed by the Federal Court of Appeal in *Hidden Valley Golf Resort Assn. v. R.*, [2000] G.S.T.C. 42.

[33] In *O.A. Brown*, the appellant O.A. Brown Ltd. (“OAB”) bought livestock for customers, but on its own account and at its own risk, not as agent for its customers. Customers would contact OAB’s salesman to place an order specifying the type of cattle they required. OAB charged its customers disbursements, such as the cost of branding and inoculations, and a clearing commission, in addition to the cost of livestock. Livestock is a zero-rated supply for GST purposes, which means that the vendor neither pays GST on his acquisition of the livestock, nor collects it from his customers.

A. *Les fournitures réalisées*

[30] La ville établit une distinction entre (1) l’exploitation des installations de transport et (2) leur construction, leur acquisition et leur mise à disposition. Elle fait valoir que la province est l’unique acquéreur de la seconde fourniture, à l’exclusion de la population de Calgary. Si la prétention est juste, la seconde fourniture échappe à l’application de l’art. 24 de l’ann. V, partie VI, de la *LTA*, elle est taxable et la ville a droit au CTI. Si la prétention est infondée et qu’il y a seulement une fourniture d’un service municipal de transport à la population, cette fourniture est exonérée et ne donne pas droit au CTI.

[31] Bien que les décisions judiciaires sur la question de savoir si un fournisseur a effectué une fourniture unique comportant un certain nombre d’éléments ou des fournitures multiples de biens ou de services distincts ne portent pas précisément sur la question en litige dans la présente affaire, on peut s’inspirer de la manière dont les tribunaux y statuent pour déterminer s’il y a eu une ou deux fournitures en l’espèce.

[32] Dans *O.A. Brown Ltd. c. Canada*, [1995] A.C.I. n° 678 (QL) (C.C.I.), appelé à déterminer si un fournisseur était à l’origine d’une fourniture unique ou de fournitures multiples, le juge Rip (maintenant Juge en chef de la Cour canadienne de l’impôt) a résumé les principes applicables. Son analyse a été confirmée par la Cour d’appel fédérale dans *Hidden Valley Golf Resort Assn. c. Canada*, 2000 CanLII 15583.

[33] L’appelante O.A. Brown Ltd. (« OAB ») achetait du bétail pour ses clients, mais à son nom et à ses risques, et non à titre de mandataire. Ses clients communiquaient avec un représentant pour passer commande et précisaient alors le type de bovins recherchés. Outre le coût du bétail, OAB facturait à ses clients les frais engagés, notamment pour le marquage et les inoculations, ainsi qu’une commission. Le bétail est une fourniture détaxée aux fins de la TPS, de sorte que le vendeur ne paie pas de TPS sur l’acquisition du bétail, ni n’en perçoit du client. Le ministre a établi une cotisation

The Minister assessed GST on the commission and the other disbursements. The main issue in the appeal was whether OAB supplied a service of acquiring livestock according to its customers' specifications, or whether it was supplying livestock and other supplies, in which case it should have collected and remitted GST on the other supplies.

[34] Justice Rip found that the *Value Added Tax* statute in the United Kingdom contained many provisions similar to our GST (*Value Added Tax Act* (UK), 1983, c. 55). In the English cases the issue had been defined as whether the supply in question comprises a compound supply or a multiple supply. A compound supply is a single supply with a number of constituent elements which, if supplied separately, some would have been taxed and some not. Multiple supplies are made and taxed separately.

[35] *O.A. Brown* established the following test to determine whether a particular set of facts revealed single or multiple supplies for the purposes of the *ETA*:

The test to be distilled from the English authorities is whether, in substance and reality, the alleged separate supply is an integral part, integrant or component of the overall supply. One must examine the true nature of the transaction to determine the tax consequences. [p. 40-6]

[36] When reaching his decision, Justice Rip made the following observation:

... one should look at the degree to which the services alleged to constitute a single supply are interconnected, the extent of their interdependence and intertwining, whether each is an integral part or component of a composite whole. [p. 40-6]

(Citing *Mercantile Contracts Ltd. v. Customs & Excise Commissioners*, File No. LON/88/786, U.K. (unreported).)

[37] Justice Rip also noted the importance of common sense when the determination is made. McArthur T.C.J. made a similar observation in *Gin*

au titre de la TPS sur la commission et les frais. L'appel interjeté portait principalement sur la question de savoir si OAB offrait un service d'acquisition de bétail selon les exigences de ses clients ou si elle fournissait du bétail et autre chose, auquel cas elle devait percevoir et verser la TPS sur l'autre fourniture.

[34] Le juge Rip a conclu que de nombreuses dispositions de la *Value Added Tax* du Royaume-Uni s'apparentaient aux dispositions canadiennes sur la TPS (*Value Added Tax Act* (UK), 1983, ch. 55). La jurisprudence anglaise formulait la question comme suit : la fourniture en cause est-elle mixte ou multiple? Une fourniture mixte est une fourniture unique constituée de plusieurs éléments dont certains, s'ils étaient fournis séparément, seraient taxés et d'autres pas. Les fournitures multiples sont effectuées et taxées séparément.

[35] Le critère suivant se dégage de la décision *O.A. Brown* pour déterminer si un ensemble de faits donné révèle l'existence d'une fourniture unique ou de fournitures multiples pour les besoins de la *LTA* :

Le critère qui ressort de la jurisprudence anglaise est de savoir si, au fond et en réalité, la [prétendue] fourniture séparée fait partie intégrante ou est un élément constitutif de la fourniture globale. Il faut examiner la nature véritable de l'opération pour en déterminer les attributs fiscaux. [par. 21]

[36] Pour arriver à sa conclusion, le juge Rip a fait observer ce qui suit :

... il faudrait se demander dans quelle mesure les services qui constitueraient [...] une fourniture unique sont liés les uns aux autres, quelle est l'étendue de leur interdépendance et de leur enchevêtrement, et si chaque service fait partie intégrante d'un ensemble [composite] ... [par. 22]

(Citant *Mercantile Contracts Ltd. c. Customs & Excise Commissioners*, dossier n° LON/88/786, R.-U. (non publié).)

[37] Le juge Rip a également relevé l'importance de s'en remettre au bon sens pour trancher. Dans *Gin Max Enterprises Inc. c. La Reine*, 2007 CCI

Max Enterprises Inc. v. R., 2007 TCC 223, [2007] G.S.T.C. 56, at para. 18:

From a review of the case law, the question of whether two elements constitute a single supply or two or multiple supplies requires an analysis of the true nature of the transactions and it is a question of fact determined with a generous application of common sense.

[38] Applying the test, Justice Rip found that the disbursements and commission were not charged for services that were “distinct supplies, independent of the whole activity” (p. 40-8). Only if taken together did the activities of buying, branding, inoculation, and other disbursements form a useful service. He concluded:

In substance and reality, the alleged separate supply, that of a buying service, is an integral part of the overall supply, being the supply of livestock. The alleged separate supplies cannot be realistically omitted from the overall supply and in fact are the essence of the overall supply. The alleged separate supplies are interconnected with the supply of livestock to such a degree that the extent of their interdependence is an integral part of the composite whole. . . . The appellant is making a single supply of livestock and the commission and disbursements charged are part and parcel of the consideration for that supply. They do not amount to separate supplies. [pp. 40-8 to 40-9]

[39] In *O.A. Brown*, Rip J. characterized the commission, inoculation, branding and transportation costs not as distinct services but as inputs for the cattle and part of the cost of supplying the cattle. If this approach is followed, the public transit facilities would not be a separate supply, but would be an input to, or part and parcel of, the supply of the municipal transit service to the Calgary public.

[40] *Maritime Life Assurance Co. v. R.*, [2000] G.S.T.C. 89 (F.C.A.), also supports the proposition that work preparatory to, or in order to make a supply, does not become a separate service subject to GST. In *Maritime Life*, the taxpayer, Maritime Life Assurance Co., issued insurance policies

223 (CanLII), le juge McArthur, également de la Cour de l’impôt, a opiné dans le même sens :

L’examen de la jurisprudence révèle que la question de savoir si deux éléments forment une fourniture unique ou deux ou de multiples fournitures exige une analyse de la nature véritable des opérations, et il s’agit d’une question de fait tranchée avec une généreuse dose de bon sens. [par. 18]

[38] Au regard du critère, le juge Rip a conclu que les frais et la commission n’avaient pas été exigés pour des services qui constituaient des « fournitures distinctes, indépendantes de l’activité dans son ensemble » (par. 29). Les activités d’achat, de marquage, d’inoculation et autres ne formaient un service utile que si elles étaient considérées ensemble. Il a conclu :

Au fond et en réalité, la [prétendue] fourniture séparée, soit un service d’achat, fait partie intégrante de la fourniture globale, à savoir la fourniture de bétail. Il n’est pas possible, en réalité, d’enlever de la fourniture globale les [prétendues] fournitures séparées car celles-ci constituent en fait l’essence de cette fourniture. Les [prétendues] fournitures séparées sont liées à la fourniture de bétail à un point tel qu’elles font partie intégrante de l’ensemble au complet. [. . .] L’appelante effectue une fourniture unique de bétail et la commission et les [frais] exigés font partie intégrante de la contrepartie y afférente. Ils n’équivalent pas à des fournitures séparées. [par. 29]

[39] Dans *O.A. Brown*, le juge Rip a considéré que la commission et les frais d’inoculation, de marquage et de transport n’étaient pas exigés pour des services distincts, mais qu’ils constituaient des intrants du bétail et faisaient partie de ce qu’il en coûtait pour fournir le bétail. Si l’on adhère à la même démarche en l’espèce, les installations de transport en commun constituent non pas une fourniture distincte, mais bien un intrant — ou un élément essentiel — de la fourniture du service municipal de transport à la population de Calgary.

[40] L’arrêt *Canada c. Maritime Life Assurance Co.*, 2000 CanLII 16374 (C.A.F.), étaye également la thèse selon laquelle les travaux préparatoires ou nécessaires à la fourniture ne deviennent pas un service distinct assujéti à la TPS. Dans cette affaire, Maritime Life délivrait différentes sortes de police

of various kinds, including a number of deferred annuity contracts. The holder of such a policy would pay periodic premiums to Maritime Life as consideration for the right to receive, on a specified future date, a payment of money or an annuity of equivalent value.

[41] The Tax Court judge found two kinds of services were being provided to Maritime Life's policy holders, the insurance services represented by the issuance and administration of the policies, and the services represented by its management of the segregated funds. The Federal Court of Appeal held that the only supply Maritime Life made to the policy holders was the provision of the policies. Maritime Life administered the policies and maintained the investments that backed its obligations under the policies, but that was the work it had to do to ensure that it remained in position to fulfil its policy obligations. The Federal Court of Appeal reasoned that the work should not be treated as a service that Maritime Life provided to the policy holders, any more than the work undertaken by a cleaning service to keep its cleaning equipment in good repair is a service provided to its clients. Applying the same reasoning in the present case, the acquisition and construction of the transit facilities, work undertaken by the City to develop a municipal transit service that meets the needs of the Calgary public, would not be treated as a supply that is separate from the supply of the municipal transit service itself.

[42] Applying the *O.A. Brown* test, the question in this appeal is whether, in substance and reality, the alleged separate "transit facilities services" supply is an integral part, integrant or component of the overall supply of "public transit services". According to the jurisprudence, if one supply is work of a preparatory nature to another supply (an "input" to that supply), then the input is a part or component of the single overall supply.

[43] In my opinion, the true nature of the City's "transit facilities services", a determination to be made with common sense, was work of a preparatory nature to the supply of a municipal transit

d'assurance, dont un certain nombre de contrats de rente différée. Le titulaire d'un tel contrat versait périodiquement une prime à l'entreprise en contrepartie du droit de toucher, à une date ultérieure précise, une somme d'argent ou une rente de valeur équivalente.

[41] Le juge de la Cour de l'impôt a estimé que des services de deux sortes étaient fournis aux titulaires de police de Maritime Life : un service d'assurance lié à la délivrance et à l'administration des polices, et un service de gestion des fonds réservés. La Cour d'appel fédérale a conclu que seule la délivrance des polices constituait une fourniture par Maritime Life aux titulaires de police. Maritime Life administrait les polices et gérait les placements qui garantissaient ses obligations d'assureur, mais elle devait le faire pour pouvoir continuer à s'acquitter de ses obligations suivant les polices. La Cour d'appel fédérale a estimé que tout comme les mesures prises par un service d'entretien pour garder son matériel en bon état ne pouvaient constituer un service fourni à ses clients, l'exercice de ces fonctions par Maritime Life ne devait pas être assimilé à un service de sa part aux titulaires de police. Si l'on applique le même raisonnement en l'espèce, l'acquisition et la construction des installations de transport, à savoir les travaux entrepris par la ville pour mettre en place un service municipal de transport répondant aux besoins de la population de Calgary, ne seraient pas considérées comme une fourniture distincte de celle du service municipal de transport lui-même.

[42] Au regard du critère établi dans *O.A. Brown*, il faut se demander si, au fond et en réalité, la fourniture de « services liés aux installations de transport » que la ville prétend distincte fait partie intégrante de la fourniture globale des « services de transport en commun ». Il appert de la jurisprudence que lorsqu'une fourniture est préparatoire à une autre (un « intrant » de cette autre fourniture), elle fait partie de la fourniture unique globale.

[43] À mon avis, le bon sens veut que, de par leur nature véritable, les « services liés aux installations de transport » fournis par la ville soient préparatoires à la fourniture d'un service municipal de

service to the public. Transit facilities were constructed, acquired, and made available in order to supply a municipal transit service to the Calgary public. This would point to the allegedly separate “transit facilities services” being in fact a component of the overall supply of “public transit services” to the Calgary public.

[44] Further, the single supply/multiple supplies analysis, as it has emerged, presupposes that several distinct elements or components of a supply can be identified before the analysis can be performed. In the present case, the alleged separate supplies are so interconnected that it would be difficult to identify distinct elements or components.

[45] The purchase of an LRT vehicle (part of the alleged “transit facilities services” provided to the Province), and the operation of that vehicle as part of a municipal transit service (part of the “public transit services” provided to the Calgary public), are distinct activities. However, these activities are better seen as steps taken in order to produce a municipal transit service than they are seen as distinct elements or components of that transit service. The City’s acquisition and construction of the transit facilities served the purpose of enabling the City to provide a transit service to the public. The end result of those activities was that a municipal transit service, featuring several expansions and improvements, could be operated. Nothing else was produced as a result of the activities. In this regard, this case is analogous to *O.A. Brown*, in which all disbursements and services for which customers were charged ultimately enabled OAB to deliver livestock as ordered by its customers. Further, the transit facilities have no use and provide no service except to the extent to which they are deployed for use within the Calgary municipal transit service. The interdependence and interconnectedness of the “transit facilities services” and the “public transit services” is obvious.

[46] The application of the test for a separate supply would indicate that there is only one supply

transport à la population. Les installations de transport ont été construites, acquises et mises à disposition en vue de la fourniture d’un service municipal de transport aux résidents de Calgary. J’en conclus que les « services liés aux installations de transport » que l’on prétend distincts sont en fait un élément de la fourniture globale de « services de transport en commun » aux citoyens de Calgary.

[44] De plus, il appert que pour recourir à l’analyse opposant fourniture unique et fournitures multiples, il faut pouvoir distinguer les différents éléments ou composants d’une fourniture. Or, en l’espèce, les fournitures que l’on prétend distinctes sont si liées les unes aux autres qu’il serait difficile d’en distinguer les différents éléments ou composants.

[45] L’achat d’un véhicule TLR (dans le cadre des prétendus « services liés aux installations de transport » fournis à la province) et son exploitation aux fins d’un service municipal de transport (dans le cadre des « services de transport en commun » offerts à la population de Calgary) sont des activités distinctes. Toutefois, il est plus juste de considérer ces activités comme des mesures prises en vue d’établir un service municipal de transport que d’y voir des éléments ou des composants distincts de ce service de transport. L’acquisition et la construction des installations de transport par la ville visaient à permettre à celle-ci d’offrir à ses citoyens un service de transport. Au final, ces activités ont permis l’exploitation d’un service municipal de transport, lequel a fait l’objet de plusieurs expansions et améliorations. Rien d’autre n’a résulté de ces activités. À cet égard, la présente espèce s’apparente à l’affaire *O.A. Brown*, où tous les frais et services facturés aux clients permettaient finalement à OAB de livrer le bétail commandé. En outre, les installations de transport n’ont d’utilité et ne fournissent un service que dans la mesure où elles sont intégrées au service municipal de transport de Calgary. L’interdépendance et l’interconnexion des « services liés aux installations de transport » et des « services de transport en commun » sont évidentes.

[46] L’application du critère permettant d’établir le caractère distinct d’une fourniture mène à

in the circumstances. However, in the leading separate supply cases, the allegedly separate supplies are provided to single recipients. The cases do not contemplate a situation in which there are allegedly two recipients of the supply or supplies. In addition to the *O.A. Brown* test, there are other relevant factors to consider. Here, it has been argued that the “transit facilities services”, which ultimately benefit the Calgary public, provide a separate and distinct benefit to the Province. To determine whether the Province received any service or benefit from the City, the nature of the respective obligations of the City and Province under the Agreements, having regard to the statutory context, must be analyzed.

B. *The Statutory Context*

[47] If the Province has a statutory obligation to provide municipal transit services for the public in its cities, then the City’s work in establishing the municipal transit service, including the acquisition and construction of the transit facilities, would provide the benefit to the Province of enabling it to fulfill its statutory obligation. If there is no such obligation, it would point away from a service to the Province.

[48] As noted earlier, the City is subject to the *CTA*. Under the *CTA*, the City has several obligations. It must prepare a comprehensive transportation study report for the development of an integrated transportation system under s. 3. Section 4(1) obliges the City to establish the transportation system described in its report, by bylaw. Under s. 4(6), the bylaw must be submitted for approval by the Lieutenant Governor in Council, and if approved, the bylaw must be enforced as approved.

[49] With respect to the cost of establishing and maintaining its transportation system, s. 2 makes the City responsible for the cost, but provides that it may qualify for financial assistance from the Province. Section 6(1) provides that, when the City

la conclusion qu’il n’y a eu en l’espèce qu’une seule fourniture. Cependant, les décisions de principe sur le sujet résultent d’affaires où les fournitures que l’on prétendait distinctes n’avaient qu’un seul acquéreur. Elles ne visent pas le cas où il y aurait deux acquéreurs d’une ou de plusieurs fournitures. Outre le critère établi dans *O.A. Brown*, d’autres considérations pertinentes doivent être prises en compte. En l’espèce, on prétend que les « services liés aux installations de transport » qui, au final, profitent à la population de Calgary, procurent un avantage distinct à la province. Pour déterminer si la province a obtenu un service ou un avantage de la ville, il faut analyser la nature des obligations qui incombent respectivement à la ville et à la province suivant les accords, compte tenu du contexte législatif.

B. *Le contexte législatif*

[47] Si la province a l’obligation légale de fournir à la population des services municipaux de transport dans les villes qui se trouvent sur son territoire, les mesures prises par la ville pour établir ces services, y compris l’acquisition et la construction des installations de transport, profitent à la province en ce qu’elles lui permettent de s’acquitter de cette obligation. L’absence d’une telle obligation indiquerait qu’il ne s’agit pas d’un service à la province.

[48] Rappelons que la *CTA* régit la ville et lui impose plusieurs obligations. L’article 3 prévoit qu’elle doit préparer un rapport d’étude détaillé en matière de transport en vue de la mise en place d’un réseau de transport intégré. Le paragraphe 4(1) l’oblige à établir, par règlement, le réseau de transport décrit dans son rapport. Suivant le par. 4(6), le règlement doit être soumis à l’approbation du lieutenant-gouverneur en conseil et il entre en vigueur dans sa version approuvée, le cas échéant.

[49] L’article 2 dispose que le coût d’établissement et d’entretien du réseau de transport incombe à la ville, mais que cette dernière peut être admissible à une aide financière de la province. Le paragraphe 6(1) prévoit que lorsqu’elle est d’avis que la

determines that a particular transit facility, included in the transportation system, is to be constructed, it must submit a proposal to the Minister. This provision makes provincial approval necessary for the construction or acquisition of any transit facilities. Further, under s. 6(2), provincial approval of a transit facility is a precondition to entry into a funding agreement, between the City and Province, with respect to a transit facility. Section 6(2) of the *CTA* vests in the Province the discretion to share in the cost of the construction of those transportation facilities which it has approved pursuant to s. 6(1).

[50] The relevant provisions of the *CTA* are:

2 Each city is responsible for the costs of establishing and maintaining all transportation facilities subject to its direction, control and management but may qualify for financial assistance from the Government by complying with this Act.

3 The city shall prepare a comprehensive transportation study report for the development of an integrated transportation system designed to service the needs of the entire city.

4(1) The city council shall by bylaw establish a transportation system in accordance with the transportation study report and the bylaw shall designate the transportation system.

. . .

(6) The city council shall submit the bylaw to the Minister for approval by the Lieutenant Governor in Council and the Lieutenant Governor in Council may vary or approve the bylaw in whole or in part and if the bylaw is varied or approved in part only, it shall be enforced and take effect as approved.

. . .

6(1) When a city considers that a transportation facility included in the transportation system should be constructed it shall submit the proposal to the Minister.

construction d'une installation de transport intégrée au réseau de transport s'impose, la ville en fait la proposition au ministre responsable. Cette disposition rend l'approbation de la province nécessaire à la construction ou à l'acquisition de toute installation de transport. De plus, suivant le par. 6(2), l'approbation de la province est une condition préalable à la conclusion d'un accord de financement entre la ville et la province. Le même paragraphe confère à la province le pouvoir discrétionnaire de prendre à sa charge une partie du coût des installations de transport dont elle a approuvé la construction en application du par. 6(1).

[50] Les dispositions pertinentes de la *CTA* sont les suivantes :

[TRADUCTION]

2 Chaque ville acquitte les coûts d'établissement et d'entretien de toutes les installations de transport qui relèvent d'elle, mais elle peut devenir admissible à une aide financière du gouvernement en se conformant à la présente loi.

3 La ville produit un rapport d'étude détaillé en matière de transport en vue de la mise en place d'un réseau de transport intégré conçu pour desservir tout son territoire.

4(1) Le conseil municipal établit par règlement un réseau de transport conformément au rapport d'étude en matière de transport, et le règlement désigne le réseau de transport.

. . .

(6) Le conseil municipal soumet le règlement au ministre pour approbation par le lieutenant-gouverneur en conseil, qui peut modifier ou approuver le règlement, en totalité ou en partie. Lorsque le règlement est modifié ou approuvé en partie seulement, il est appliqué et entre en vigueur dans sa version approuvée.

. . .

6(1) Lorsqu'elle est d'avis que la construction d'une installation de transport intégrée au réseau de transport s'impose, la ville en fait la proposition au ministre.

(2) If the proposal is approved by the Minister, the Minister may enter into an agreement with the city with respect to the sharing of costs of establishing the transportation facility.

(2) Lorsqu'il approuve le projet, le ministre peut conclure avec la ville un accord de partage du coût d'établissement de l'installation de transport.

7 The title to all transportation facilities forming the transportation system is, subject to any Act or agreement to the contrary, vested in the city.

7 Sauf disposition contraire d'une autre loi ou d'un accord, la ville est propriétaire des installations qui composent le réseau de transport.

[51] Since the *CTA* imposes no obligations on the Province with respect to the establishment or operation of municipal transit services, the statutory context does not support the contention that the City provided the benefit or service to the Province of fulfilling a statutory obligation on its behalf.

[51] Puisque la *CTA* n'impose aucune obligation à la province en ce qui concerne l'établissement ou l'exploitation de services municipaux de transport, le contexte législatif n'étaye pas la prétention que la ville a procuré un avantage ou un service à la province en s'acquittant pour elle d'une obligation légale.

[52] If any provision of the legislation provided for a transfer, from the City to the Province, of title to the transportation facilities, it would support the argument that the City made a supply to the Province. However, there is no statutory provision to such effect. Under s. 7 of the *CTA*, title to all facilities constructed vested in the City.

[52] Si une disposition de la loi prévoyait le transfert de la propriété des installations de transport de la ville à la province, la thèse selon laquelle il y a eu fourniture par la ville à la province en serait étayée. Or, ce n'est pas le cas. L'article 7 de la *CTA* dispose que la ville est propriétaire de l'ensemble des installations construites.

[53] Nothing in the *CTA* provides for the supply, by the City, of any goods, services, or other benefit to the Province.

[53] Aucune disposition de la *CTA* ne prévoit la fourniture, par la ville, d'un bien, d'un service ou d'un autre avantage à la province.

C. *The Agreements*

C. *Les accords*

[54] The next question is whether the City supplied a service or benefit to the Province by complying with the terms of the Agreements. The Tax Court judge concluded that the Agreements required the City to supply to the Province a municipal transit service for the use of the Calgary public. However, the Court of Appeal held that the Tax Court judge had erred in this interpretation. Pelletier J.A. found that the Agreements were simply the mechanism by which the financial assistance given by the Province to the City was administered, and by which accountability for those public funds was maintained (para. 57).

[54] Il s'agit maintenant de déterminer si la ville a procuré un service ou un avantage à la province en se conformant aux conditions des accords. Le juge de la Cour de l'impôt conclut que suivant les accords, la ville devait fournir à la province un service municipal de transport pour desservir la population de Calgary. La Cour d'appel fédérale statue toutefois qu'il commet une erreur d'interprétation. Selon le juge Pelletier, les accords constituent seulement un mécanisme pour l'administration de l'aide financière accordée par la province et la gestion comptable de ces fonds publics (par. 57).

[55] The Court of Appeal found that the preambles to the BCG and TCG agreements recognized a previous commitment by the Province to contribute

[55] La Cour d'appel fédérale estime que le préambule de l'accord BSI et celui de l'accord SIT constatent l'engagement antérieur de la province à

75% of the cost of projects approved under the terms of the particular grant program and the City's agreement to use the funds for those projects. The City, for its part, agreed to accept the funds to be made available by the Province upon the terms set out in the agreements (para. 38).

[56] As the Court of Appeal recognized, art. 2 of the BCG agreement set out the conditions to which the City agreed in order to receive funds from the Province. The conditions in the TCG were the same except for some small elements which are immaterial to this discussion. The conditions generally relate to the application of the funds, the required accounting, the application of interest earned on the funds, the application of unexpended funds and other matters of an administrative nature. The one condition which related to construction was condition h), which required that any construction which was funded by the grant program had to meet the prevailing legislative standards and best practices (paras. 39 to 40).

[57] The Court of Appeal further found that art. 4 of the BCG and art. 5 of the TCG operated so as to ensure that the work which was funded under the agreements would be carried out in conformity with the terms of the *CTA* and its Regulations (paras. 41 to 43). Finally, the remaining clauses of the BCG and TCG agreements imposed certain reporting requirements on the City and dealt with the accounting for unused funds (para. 45). The Court of Appeal concluded that both of these agreements were framework funding agreements which governed the manner in which funds for approved projects were to be disbursed and administered (para. 46).

[58] The CTF agreement differed from the other two in that it established a dedicated fund to be funded by payment to the City of \$0.05 on the sale of each litre of taxable gasoline or diesel fuel within the City of Calgary. The balance of the agreement addressed the administration of that fund. As in the BCG and TCG agreements, the Court of Appeal concluded that nothing in the CTF required the City to construct anything whatsoever. Nothing in the agreement would give contractual effect to

verser 75 % du coût des projets approuvés conformément au programme de subvention en cause et l'accord de la ville à l'affectation des fonds à ces projets. Pour sa part, la ville convient d'accepter les fonds accordés par la province aux conditions énoncées dans les accords (par. 38).

[56] La Cour d'appel fédérale reconnaît que l'art. 2 de l'accord BSI énonce les conditions que la ville convient de respecter pour obtenir le financement de la province. Les conditions stipulées dans l'accord SIT sont identiques, sauf certains éléments qui n'importent pas en l'espèce. Ces conditions portent généralement sur des questions de nature administrative, dont l'utilisation des fonds, leur gestion comptable, l'utilisation de l'intérêt qu'ils produisent et l'affectation de toute portion non dépensée. La seule condition liée à la construction figure à l'al. h), qui stipule que toute construction financée grâce au programme de subvention doit être conforme aux normes légales et aux pratiques exemplaires qui ont cours (par. 39 à 40).

[57] La Cour d'appel fédérale estime en outre que l'art. 4 de l'accord BSI et l'art. 5 de l'accord SIT font en sorte que les travaux financés en application des accords doivent être exécutés conformément à la *CTA* et à son règlement (par. 41 à 43). Enfin, les autres dispositions des accords BSI et SIT obligent la ville à communiquer de l'information financière et à rendre compte des fonds non utilisés (par. 45). La Cour d'appel fédérale conclut qu'il s'agit de deux accords-cadres de financement qui régissent la manière dont les fonds accordés pour les projets approuvés doivent être déboursés et administrés (par. 46).

[58] L'accord FTM diffère des deux autres en ce qu'il établit un fonds dédié financé par le versement à la ville de Calgary de 0,05 \$ le litre d'essence ou de carburant diesel taxable vendu sur son territoire. Ses autres stipulations portent sur l'administration du fonds. La Cour d'appel fédérale conclut que, comme pour les accords BSI et SIT, aucune disposition n'oblige la ville à construire quoi que ce soit. Nulle disposition ne confère un caractère contractuel aux obligations légales de la ville en ce

the City's statutory obligations with respect to the establishment of a transportation system (para. 52).

[59] The Province provided funding under the Agreements to assist the City in carrying out its own activities. The Province did not contribute funding to obtain a supply of accountability from the City; the contributions only went to assist the City with the capital costs of improving its municipal transit system. I agree with the Court of Appeal that the City's compliance with the accountability measures did not amount to the provision of any goods, services, or benefit to the Province.

[60] Following the jurisprudence on single or multiple supplies, the construction and acquisition of the transit facilities were inputs into the supply of the municipal transit service to the public. In addition, nothing in the applicable statutes, and nothing in the Agreements, indicates that there was a separate supply of "transit facilities services" by the City to the Province. For these reasons, there was only one supply by the City in this case, the supply of a municipal transit service.

D. *The Recipient of the Supply*

[61] The City urges this Court to follow the approach of the Federal Court of Appeal in *Commission scolaire Des Chênes v. Ministre du Revenu national*, 2001 FCA 264, 286 N.R. 264. In *Des Chênes*, the Federal Court of Appeal held that Des Chênes, a school board, having received a subsidy from the Province of Quebec, had made a taxable supply of its school bussing services to the Province, and that ITCs were available to the school board.

[62] Here, the City has acknowledged that members of the Calgary public are the recipients of its supply of "public transit services". Its acknowledgment is consistent with the definition of "recipient" in s. 123(1) of the *ETA*, according to which the recipient of a supply is the person liable to pay consideration for that supply. Users of the municipal

qui a trait à l'établissement d'un réseau de transport (par. 52).

[59] La province a versé les fonds prévus dans les accords afin d'appuyer la ville dans l'exercice de ses propres activités. Elle n'a pas accordé ce financement pour obtenir de la ville la fourniture de mesures d'ordre comptable. Les fonds versés ont seulement aidé la ville à investir dans l'amélioration de son réseau municipal de transport. Je conviens avec la Cour d'appel fédérale que l'observation par la ville de ses obligations de nature comptable ne peut être assimilée à la fourniture d'un bien, d'un service ou d'un avantage à la province.

[60] Selon la jurisprudence relative à l'existence d'une fourniture unique ou de fournitures multiples, la construction et l'acquisition des installations de transport constituent des intrants dans la fourniture du « service municipal de transport » à la population. En outre, ni les dispositions législatives applicables ni les accords intervenus ne permettent de conclure à l'existence de la fourniture distincte, par la ville à la province, de « services liés aux installations de transport ». Pour ces motifs, la ville n'a effectué qu'une seule fourniture en l'espèce, celle d'un service municipal de transport.

D. *L'acquéreur de la fourniture*

[61] La ville exhorte la Cour à faire sienne l'approche de la Cour d'appel fédérale dans l'arrêt *Commission scolaire Des Chênes c. Ministre du Revenu national*, 2001 CAF 264, 286 N.R. 264 (« *Des Chênes* »). Dans cette affaire, la Cour d'appel fédérale a statué que la commission scolaire Des Chênes avait touché une subvention de la province de Québec, de sorte que ses services de transport d'élèves constituaient une fourniture taxable à la province et qu'elle avait droit au CTI.

[62] Dans le présent dossier, la ville reconnaît que les citoyens de Calgary sont les acquéreurs de sa fourniture des « services de transport en commun », ce qui est en accord avec le par. 123(1) de la *LTA* selon lequel « acquéreur » s'entend de la personne qui est tenue de payer la contrepartie de la fourniture. Les usagers du service municipal

transit service pay fares in consideration for the supply, and are therefore recipients of the supply under the *ETA*. Nothing in the *ETA* requires a supply to have only one recipient.

[63] In my view, *Des Chênes* does not assist the City. Even if this Court were to find, following *Des Chênes*, that because the Province contributed grant funding to the City, the Province was a recipient of the supply of municipal transit services, the public would remain a recipient of the supply. In *Corp. des Loisirs de Neufchâtel v. R.*, 2006 TCC 339, [2008] G.S.T.C. 153, Lamarre Proulx T.C.J. found that there were two recipients of a supply of community leisure services: the community, who enjoyed the leisure services and paid part of the consideration, and the municipality, which had paid the other part of the consideration for the supply.

[64] As observed above, the identity of the recipient of a supply may not determine whether the supply is taxable or exempt. The identity of the recipient only determined the nature of the supply in *Des Chênes* because the parties had agreed that, if the subsidy from the Province of Quebec did not constitute consideration for the supply of transportation services, then the students were the recipients of the supply, and that the supply would be exempt. However, if the subsidy constituted consideration, then the province would be the recipient of the supply of transportation services, making it a taxable supply. The Federal Court of Appeal noted that whether the supply was taxable or exempt was an issue, but in light of the parties' agreement, limited its analysis to the issue of whether the subsidy was "consideration". Finding that it was, it followed that the Province was the recipient, and that the supply was therefore taxable, entitling the school board to ITCs.

[65] Schedule V, Part VI, s. 24 of the *ETA* provides that a supply is exempt if it is the supply of a municipal transit service made to members of the

de transport paient un droit de passage en contrepartie de la fourniture, de sorte qu'ils en sont les acquéreurs pour l'application de la *LTA*. Nulle disposition de celle-ci n'exige qu'une fourniture n'ait qu'un seul acquéreur.

[63] À mon sens, l'arrêt *Des Chênes* n'étaye pas la thèse de la ville. Même si notre Cour devait conclure en s'en inspirant que la province, parce qu'elle a accordé des fonds à la ville, est un acquéreur de la fourniture du service municipal de transport, la population demeurerait un acquéreur de la fourniture. Dans la décision *Corp. des Loisirs de Neufchâtel c. R.*, 2006 CCI 339, [2006] G.S.T.C. 74, la juge Lamarre Proulx de la Cour de l'impôt a conclu à l'existence de deux acquéreurs de la fourniture de services de loisirs communautaires : la collectivité, qui bénéficiait des services de loisirs et payait une portion de la contrepartie versée, et la municipalité, qui assumait l'autre portion de la contrepartie.

[64] Comme je le fais observer précédemment, l'identité de l'acquéreur n'est pas nécessairement déterminante quant à savoir si la fourniture est taxable ou exonérée. Dans l'affaire *Des Chênes*, elle n'a permis de déterminer la nature de la fourniture que parce que les parties avaient convenu que si la subvention versée par la province ne constituait pas une contrepartie à la fourniture des services de transport, les élèves étaient l'acquéreur de la fourniture et celle-ci était exonérée. Par contre, si la subvention constituait une contrepartie, la province était l'acquéreur de la fourniture des services de transport, de sorte que cette dernière était taxable. La Cour d'appel fédérale a fait remarquer que la question de savoir si la fourniture était exonérée ou non était en litige, mais au vu de l'accord intervenu entre les parties, elle n'a fait porter son analyse que sur la question de savoir si la subvention équivalait à une « contrepartie ». Comme elle a répondu par l'affirmative, la province devenait l'acquéreur, de sorte que la fourniture était taxable et la commission scolaire avait droit au CTI.

[65] L'article 24 de l'ann. V, partie VI, de la *LTA* dispose qu'une fourniture est exonérée lorsqu'elle a pour objet un service municipal de transport et

public. Section 24 does not indicate that the supply must be made exclusively to members of the public. As determined above, the City made only one supply, the supply of a municipal transit service. The construction, acquisition, and making available of the transit facilities were inputs into that supply. Whether or not the Province is a recipient of the supply in addition to the public, the supply is of a municipal transit service to the public, and is therefore exempt. Accordingly, the City's activities of acquiring, constructing, and making public transit facilities available for the Calgary public, did not fall within its "commercial activit[ies]", under s. 123(1) of the *ETA*, because they involved the making of exempt supplies. The City is not entitled to claim ITCs for GST paid for the acquisition and construction of the transit facilities for the municipal transit service that it supplied to the Calgary public. To the extent that *Des Chênes* is inconsistent with this reasoning, it should not be followed.

V. Conclusion

[66] There was only one supply in this case, the exempt supply of a municipal transit service to the Calgary public. The *ETA* demonstrates that Parliament intended for public service bodies to receive rebates at specified rates for the GST that they pay in the course of making exempt supplies. There was no separate, non-exempt supply to the Province, and accordingly, ITCs for GST paid in the course of acquiring and constructing the municipal transit facilities are not available to the City.

[67] I would affirm the findings of the Federal Court of Appeal and dismiss the appeal with costs.

Appeal dismissed with costs.

Solicitors for the appellant: Felesky Flynn, Calgary.

qu'elle bénéficie au public. Il ne précise pas que seul ce dernier doit bénéficier de la fourniture. Nous avons vu que la ville n'a effectué qu'une seule fourniture, celle d'un service municipal de transport. La construction, l'acquisition et la mise à disposition des installations de transport étaient des intrants de cette fourniture. Peu importe que la province en soit ou non l'acquéreur de pair avec la population, il y a fourniture d'un service municipal de transport au public, de sorte qu'il y a exonération. Par conséquent, l'activité de la ville consistant à acquérir et à construire les installations de transport en commun, ainsi qu'à les mettre à la disposition de la population de Calgary ne constitue pas une « activité commerciale » au sens du par. 123(1) de la *LTA*, car elle participe à la réalisation d'une fourniture exonérée. La ville n'a pas droit au CTI pour la TPS acquittée à l'occasion de l'acquisition et de la construction des installations de transport devant être intégrées au service municipal de transport fourni à ses citoyens. Il n'y a pas lieu de suivre l'arrêt *Des Chênes* dans la mesure où il est en rupture avec ce raisonnement.

V. Conclusion

[66] Il n'y a eu qu'une seule fourniture en l'espèce, soit la fourniture exonérée d'un service municipal de transport à la population de Calgary. Il ressort de la *LTA* que le législateur a voulu qu'un organisme de services publics se voit rembourser, selon un pourcentage établi, la TPS payée dans le cadre de la réalisation d'une fourniture exonérée. Il n'y a pas eu de fourniture distincte et non exonérée à la province. La ville n'a donc pas droit au CTI pour la TPS qu'elle a payée lors de l'acquisition et de la construction des installations municipales de transport.

[67] Je suis d'avis de confirmer les conclusions de la Cour d'appel fédérale et de rejeter le pourvoi avec dépens.

Pourvoi rejeté avec dépens.

Procureurs de l'appelante : Felesky Flynn, Calgary.

*Solicitor for the respondent: Attorney General
of Canada, Ottawa.*

*Procureur de l'intimée : Procureur général du
Canada, Ottawa.*