

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 oktober 2018 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Begreppet skattskyldig person – Holdingbolag – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Kostnader för rådgivningstjänster i samband med förvärv av aktier i ett annat bolag – Det förvärvande bolagets avsikt att tillhandahålla målbolaget förvaltningstjänster – Underlåtenhet att tillhandahålla sådana tjänster – Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på de erhållna tjänsterna”

I mål C-249/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supreme Court (Högsta domstolen, Irland), genom beslut av den 8 maj 2017, som inkom till domstolen den 12 maj 2017, i målet

Ryanair Ltd

mot

The Revenue Commissioners

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, tillförordnad ordföranden på första avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 mars 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ryanair Ltd, genom T. Mc Namara, solicitor, R. Aylward, BL, och M. Hayden, SC,
- The Revenue Commissioners, genom M. Browne, L. Williams och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud,
- Irland, genom M. Browne, L. Williams och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av S. Davey, solicitor, Ú. Tighe, BL, och G. Clohessy, SC,
- Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 maj 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977 s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Ryanair Ltd och Revenue Commissioners (skattemyndigheten, Irland) angående skattemyndighetens beslut att inte bevilja Ryanair avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till rådgivningstjänster som bolaget köpt in i samband med ett offentligt erbjudande om att köpa upp ett annat bolag.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 4.1 och 4.2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Av artikel 10.2 första meningen i direktivet framgår att "[s]kattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs”.

6 Artikel 17 i detta direktiv har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd". I artikel 17.1 anges att avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

7 Av artikel 17.2 a i sjätte direktivet framgår att en skattskyldig person, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner, ska ha rätt att från den skatt som vederbörande är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas denne av någon annan skattskyldig person.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Under år 2006 framställde flygbolaget Ryanair ett offentligt erbjudande om att köpa upp alla aktierna i ett annat flygbolag (nedan kallat målbolaget). Ryanair ådrog sig i detta sammanhang kostnader för rådgivningstjänster och andra tjänster som hade samband med det planerade förvärvet (nedan kallade de omtvistade tjänsterna). Denna transaktion kunde emellertid inte genomföras fullt ut på grund av att det stred mot konkurrensrätten, så Ryanair kunde enbart köpa en del av målbolagets aktiekapital.

9 Ryanair yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa kostnader och gjorde i samband med detta gällande att bolagets avsikt var att, efter det att det tagit över målbolaget, delta i förvaltningen av målbolaget genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster.

10 Skattemyndigheten beviljade inte detta avdrag. Ryanair överklagade beslutet till Tax Appeals Commission (överklagandekommissionen i skattemål, Irland), vilken ogillade överklagandet. Ryanair överklagade därefter till Circuit Court (regiondomstol, Irland), vilken även den delade skattemyndighetens bedömning. Circuit Court (regiondomstolen) beslutade emellertid att inhämta ett yttrande från High Court (Förvaltningsöverdomstolen, Irland) i frågan. Eftersom denna sistnämnda domstol delade den bedömning Circuit Court (regiondomstolen) gjort i sitt beslut överklagade Ryanair till Supreme Court (Högsta domstolen, Irland).

11 Den hänskjutande domstolen är i huvudsak osäker på sambandet mellan domen av den 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), som rörde avdrag för mervärdesskatt som betalats i samband med förberedelse av en ekonomisk verksamhet, och domen av den 27 september 2001, Cibo Participations (C?16/00, EU:C:2001:495), som rörde ett holdingbolags rätt till avdrag för mervärdesskatt hänförlig till tjänster som bolaget tillhandahållits i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag.

12 Mot denna bakgrund beslutade Supreme Court (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Kan en framtida avsikt att tillhandahålla det bolag som är föremål för ett förvärv förvaltningstjänster (om det berörda företagsuppköpet skulle genomföras), anses räcka för att fastställa att den potentiella förvärvaren bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i [sjätte direktivet], så att mervärdesskatt som den potentiella förvärvaren har betalat med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits i syfte att försöka få det aktuella förvärvet att fortskrida eventuellt kan anses utgöra mervärdesskatt på en ingående transaktion som är hänförlig till den planerade ekonomiska verksamheten att tillhandahålla sådana förvaltningstjänster?”

2) Kan det anses föreligga ett tillräckligt 'direkt och omedelbart samband', vilket identifierades som ett krav av EU-domstolen i [domen av den 27 september 2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495], mellan yrkesmässiga tjänster som tillhandahållits i samband med ett sådant eventuellt företagsuppköp och en utgående transaktion som avser det eventuella tillhandahållandet av förvaltningstjänster till det bolag som är föremål för förvärv (om det berörda företagsuppköpet skulle genomföras), så att det är tillåtet att göra avdrag för den mervärdesskatt som ska betalas med avseende på dessa yrkesmässiga tjänster?”

Prövning av tolkningsfrågorna

13 Den hänskjutande domstolen har ställt dessa frågor, vilka bör behandlas gemensamt, för att få klarhet i huruvida artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet ska tolkas så, att ett bolag, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som avser att förvärva alla aktierna i ett annat bolag, i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, har rätt att dra av ingående mervärdesskatt med avseende på den rådgivning som erhållits i samband med ett offentligt uppköpserbudande, även om det visat sig att denna ekonomiska verksamhet aldrig inleddes.

14 Det ska inledningsvis påpekas att antagandet av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2007, innebar att sjätte direktivet upphävdes utan att detta medförde

några ändringar i sak. Eftersom de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i direktiv 2006/112, är domstolens praxis med avseende på det sistnämnda direktivet även tillämplig med avseende på sjätte direktivet.

15 För att kunna besvara de frågor som ställts ska det fastställas huruvida ett bolag som avser att förvärva alla aktier i ett annat bolag i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster kan anses utgöra en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet och, i förekommande fall, huruvida bolaget agerade som en skattskyldig person i samband med att de omtvistade tjänsterna tillhandahölls bolaget, och huruvida och i vilken mån ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader som erlagts för sådana tjänster kan dras av.

16 Domstolen erinrar för det första om att ett bolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra bolag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, inte ska betraktas som skattskyldig för mervärdesskatt, i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, och inte har rätt till avdrag enligt artikel 17 i samma direktiv. Enbart ett förvärv eller ett innehav av andelar i bolag kan nämligen inte i sig anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet, som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en skattskyldig person. Enbart ett förvärv av andelar i andra bolag utgör inte ett utnyttjande av en tillgång avsedd att fortlöpande ge intäkter. En eventuell utdelning till följd av detta andelsinnehav är nämligen resultatet av själva ägandet av tillgången (dom av den 30 maj 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 36, och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

17 Det förhåller sig annorlunda då andelsinnehavet åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, om detta innebär att det genomförs mervärdesskattepliktiga transaktioner, såsom tillhandahållande av administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster, utan att detta påverkar de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 maj 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punkt 37, och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 20 och 21 och där angiven rättspraxis).

18 Eftersom ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet kan bestå av flera på varandra följande åtgärder, ska dessutom redan förberedande verksamhet betraktas som ekonomisk verksamhet (dom av den 29 februari 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punkt 15 och där angiven rättspraxis). Den som styrker sin uppgift om att vederbörande har för avsikt att självständigt bedriva ekonomisk verksamhet och som har sina första investeringsutgifter för detta ändamål, ska anses som en skattskyldig person (dom av den 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 34, och dom av den 14 mars 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

19 Av detta följer att ett bolag som utför förberedande åtgärder som en del av ett tilltänkt förvärv av aktier i ett annat bolag i avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att delta i förvaltningen av detta sistnämnda bolag genom att tillhandahålla det mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, ska betraktas som en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet.

20 Det framgår i förekommande fall av handlingarna i målet att Ryanair genom det planerade förvärvet av aktierna i målbolaget avsåg att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster och att på så vis bedriva en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet. Ryanair ska därför, i samband med detta förvärv, betraktas som en skattskyldig person i den mening som avses i sjätte direktivet.

21 Vad beträffar avdragsrätten framgår det, för det andra, av artikel 17 i sjätte direktivet att en skattskyldig person, som agerar i denna egenskap när vederbörande förvärvar en vara eller tillhandahåller en tjänst, i den mån varan eller tjänsten används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, ska ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten. Enligt artiklarna 10.2 första stycket och 17 i sjätte direktivet inträder denna avdragsrätt samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, det vill säga då varan levereras eller tjänsten tillhandahålls (dom av den 22 mars 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

22 Avdragsrätten i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

23 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

24 Principen om mervärdesskattens neutralitet med avseende på ett företags skattebörda medför att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Varje annan tolkning skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt inom ramen för sin näringsverksamhet, utan möjlighet till avdrag, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter beroende på om de uppkommit innan verksamheten inleddes eller först därefter (dom av den 21 mars 2000, Gabalfrisa m.fl., C?110/98–C?147/98, EU:C:2000:145, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

25 När avdragsrätten väl har inträtt kvarstår den även om den planerade verksamheten inte har påbörjats och därför aldrig har gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner (dom av den 29 februari 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 20) eller om den skattskyldiga personen, på grund av orsaker som vederbörande inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner (dom av den 8 juni 2000, Midland Bank, C?98/98, EU:C:2000:300, punkt 22, och dom av den 15 januari 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, EU:C:1998:1, punkt 20). Att göra en annan tolkning skulle strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet med avseende på ett företags skattebörda. Det skulle medföra en risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamheter gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan utför skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker starta upp en verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast skulle godkännas i de fall där sådana investeringar leder till beskattade transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan dessa sistnämnda företag (dom av den 29 februari 1996,

INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, punkt 22).

26 Dessutom krävs det i princip, enligt fast rättspraxis, ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldiga personen och för att omfattningen av en sådan rätt ska kunna avgöras. Avdragsrätten för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner som medför en rätt till avdrag (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

27 Den skattskyldiga personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, när kostnaderna för de aktuella tjänsterna utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

28 Det ankommer på de nationella skattemyndigheterna och domstolarna att, vid sin tillämpning av kriteriet om direkt samband, beakta samtliga omständigheter kring de aktuella transaktionerna. De ska därvid endast ta hänsyn till de transaktioner som har ett objektivt samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

29 Däremot gäller att när varor eller tjänster förvärvas av den skattskyldiga personen för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det inte påföras någon utgående mervärdesskatt eller göras något avdrag för ingående mervärdesskatt (dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

30 Av detta följer att det för att den mervärdesskatt som har betalats ska kunna dras av i sin helhet krävs att de kostnader som uppkommit i princip uteslutande föranletts av den planerade ekonomiska verksamheten, nämligen att tillhandahålla målbolaget mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 februari 2007, Investrand C?435/05, EU:C:2007:87, punkterna 33 och 36, dom av den 13 mars 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, punkterna 29 och 30, och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C?108/14 och C?109/14, EU:C:2015:496, punkt 25). För det fall dessa kostnader delvis även avser en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller en icke ekonomisk verksamhet, kan den mervärdesskatt som betalats för dessa kostnader endast delvis dras av (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2012, Portugal Telecom, C?496/11, EU:C:2012:557, punkterna 46 och 47, och dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt, C?108/14 och C?109/14, EU:C:2015:496, punkterna 28–30).

31 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att de omtvistade tjänsterna tillhandahållits Ryanair och att detta bolag, genom det planerade förvärvet av aktier i målbolaget, hade för avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla målbolaget

mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster. Det framgår således att Ryanair agerat som en skattskyldig person i samband med att bolaget betalade de kostnader som var förenliga med tillhandahållandet av de omtvistade tjänsterna. Ryanair har följaktligen i princip rätt att omedelbart dra av den mervärdesskatt som betalats med avseende på dessa tjänster, även om denna ekonomiska verksamhet, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte påbörjades och därför inte har gett upphov till sådana transaktioner. Vad gäller villkoren för att utöva avdragsrätten och särskilt för omfattningen av denna rätt ska de kostnader som uppkommit i syfte att förvärva aktierna i målbolaget anses ha uppkommit för att den ekonomiska verksamheten som består i att utföra transaktioner som medför avdragsrätt skulle kunna bedrivas. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten och utgör därmed en del av de allmänna omkostnaderna. Av detta följer att den därtill hörande mervärdesskatten kan dras av i sin helhet.

32 Av dessa överväganden följer att de frågor som ställts ska besvaras enligt följande. Artiklarna 4 och 17 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de innebär att ett bolag, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som avser att förvärva alla aktierna i ett annat bolag, i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, har rätt att fullt ut dra av den ingående mervärdesskatten hänförlig till kostnader för rådgivning som uppkommit i samband med ett offentligt uppköpserbjudande, även om det visat sig att denna ekonomiska verksamhet aldrig inleddes, under förutsättning att dessa kostnader uteslutande har sin grund i den planerade ekonomiska verksamheten.

Rättegångskostnader

33 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 4 och 17 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att de innebär att ett bolag, såsom det som är aktuellt i det nationella målet, som avser att förvärva alla aktierna i ett annat bolag, i syfte att bedriva en ekonomisk verksamhet som består i att tillhandahålla detta sistnämnda bolag mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster, har rätt att fullt ut dra av den ingående mervärdesskatten hänförlig till kostnader för rådgivning som uppkommit i samband med ett offentligt uppköpserbjudande, även om det visat sig att denna ekonomiska verksamhet aldrig inleddes, under förutsättning att dessa kostnader uteslutande har sin grund i den planerade ekonomiska verksamheten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.