

**En avyttring av aktierna i ett dotterbolag har vid mervärdesbeskattningen inte ansetts utgöra en verksamhetsöverlåtelse.**

Lagrum:

3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200)

AB Cerbo (bolaget) yrkade i skattedeklaration för december 2006 avdrag med 193 180 kr avseende ingående mervärdesskatt vid förvärv av konsulttjänster från Finland. Tjänsterna avsåg biträde vid avyttring av ett finskt dotterbolag. Skatteverket vägrade i beslut den 14 februari 2007 avdraget med följande motivering: En skattskyldigs försäljning av aktier utgör antingen en från skatteplikt undantagen omsättning i den ekonomiska verksamheten eller en transaktion som inte utgör eller inte ingår i en ekonomisk verksamhet och därför inte omfattas av beskattningsområdet för mervärdesskatt. Förvärv som görs för genomförande av sådana transaktioner utgör inte förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Därför saknas avdragsrätt för förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med bolagets försäljning av dotterbolagsaktierna.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående skatten som hänförde sig till utgifter för finska konsulter i samband med avyttring av ett finskt dotterbolag. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget bedriver verksamhet inom tillverkning och försäljning av läkemedelsförpackningar. Verksamheten består uteslutande av skattepliktiga omsättningar. Varuförsäljningar har skett till och från bolaget och det finska dotterbolaget. Förvaltningstjänster har också tillhandahållits dotterbolaget. Aktieförsäljningen i dotterbolaget har inte ägt rum inom ramen för en av bolaget bedriven värdepappershandel eller liknande. Kostnaden för de förvärvade tjänsterna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med hela bolagets verksamhet och avveckling av densamma. Eftersom de transaktioner bolaget har utfört inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte är undantagna från skatteplikt, ska avdragsrätten inte till någon del beskäras.

I omprövningsbeslut den 9 maj 2007 vidhöll Skatteverket sitt tidigare beslut.

*Länsrätten i Vänersborg (2008-09-12, ordförande Samuelsson) yttrade: Regeringsrätten har tidigare, (se RÅ 2003 ref. 36), bedömt att ett bolag inte hade rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförde sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag. Kammarrätten i Göteborg har därefter gjort en motsatt bedömning i två domar daterade den 13 november 2006 (mål nr 3072-04 och 4907-04). Kammarrättens domar överklagades till Regeringsrätten, som den 10 april 2008 beslutade att inte meddela prövningstillstånd. Kammarrättens avgörande står*

därmed fast. Rättsläget efter Regeringsrättens dom får anses ha förändrats på sätt att avdrag bör medges för ingående skatt hänförlig till förvärv av tjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier när avdragsrätt för ingående skatt förelegat vid förvärv av sådana aktier. – Det i målet aktuella finska dotterbolaget ingick i en koncern, som enligt uppgift i målet utför ekonomisk verksamhet bestående av transaktioner för vilka den ingående skatten är avdragsgill. Aktieförsäljningen i dotterbolaget har inte ägt rum inom ramen för någon av bolaget bedrivna värdepappershandel eller liknande. Kostnaden för de förvärvade tjänsterna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med hela bolagets verksamhet och avveckling av densamma. Mot bakgrund härav och med beaktande av kammarrättens avgöranden ska bolaget medges avdrag för ingående skatt i enlighet med sitt yrkande. Överklagandet ska bifallas. – Länsrätten, som bifaller överklagandet, bestämmer att AB Cerbo, för redovisningsperioden december 2006, ska medges ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt med 193 180 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade i första hand att bolaget, som ändrat namn till Nolato Cerbo AB, inte skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt med 193 180 kr och i andra hand att bolagets avdragsrätt skulle begränsas enligt 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det framgår av EU-domstolens praxis att ett bolags innehav av aktier kan utgöra en ekonomisk verksamhet eller ingå i en sådan verksamhet om innehavet består i mer än bara förvärv och försäljning av värdepapper. I förevarande fall tar bolaget aktiv del i förvaltningen av koncernen bl.a. genom att utföra tjänster åt dotterbolag. Det är därför klart att bolaget utövar en ekonomisk verksamhet i mervärdesskatt hänseende. Avyttringen av dotterbolagsaktier omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML. Förevarande mål gäller rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till administrativa, ekonomiska eller juridiska tjänster avseende avyttring av aktier i dotterbolag. Av p. 73 i EU-domstolens dom den 29 oktober 2009 i mål C-29/08 AB SKF (SKF-domen) kan utläsas att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter att uppkomna kostnader inte endast är hänförliga till aktieförsäljningen, utan att dessa kommer att ingå som kostnadskomponenter i priset för de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Det får i detta mål förutsättas att kostnaderna varit nödvändiga för genomförandet av avyttringen av aktierna i dotterbolaget. Kostnaderna var också kända för bolaget vid den tidpunkt då aktieförsäljningen genomfördes, vilket innebär att kostnaderna kunnat beaktas vid prissättningen av aktierna. Bolagets uppgift om att omstruktureringen inom koncernen har haft en positiv ekonomisk effekt på verksamheten indikerar snarast att aktuella kostnader inte alls påverkat priset på bolagets produkter. Bolaget – som har bevisbördan för att avdragsrätt föreligger – har inte visat att uppkomna kostnader är hänförliga till annat än avyttringen av aktier. Avdragsrätt föreligger därför inte. För det fall kammarrätten skulle anse att de aktuella kostnaderna utgör allmänna omkostnader i bolagets verksamhet, dvs. kostnader som har ett samband med den

beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, ska avdragsrätten istället begränsas enligt 8 kap. 13 § ML.

Nolato Cerbo AB bestred bifall till överklagandet. Bolaget anförde bl.a. följande. Den omstrukturering inom koncernen som avyttringen av dotterbolaget innebar, har haft en positiv ekonomisk effekt på bolagets verksamhet. De uppkomna kostnaderna har varit nödvändiga för att frigöra kapital vilket i sin tur både reducerat kostnader och ökat intäkterna i bolaget, vilket i förlängningen påverkar priset på bolagets produkter. Bolaget har inte haft någon möjlighet att kompensera sig för kostnaderna genom att höja priset på de avyttrade dotterbolagsaktierna. Även om kostnaderna hade varit kända vid tidpunkten för avyttringen av aktierna hade denna kunskap ändå inte haft någon inverkan på priset på aktierna. Bolaget anser därför att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna hänförliga till avyttringen av dotterbolaget och den samlade ekonomiska verksamhet som bolaget bedriver, vilket enligt EU-domstolen innebär att avdragsrätt föreligger.

På fråga av kammarrätten yttrade sig parterna över frågan om tillämpligheten av bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML respektive artikel 19 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Bolaget anförde att överlåtelsen av dotterbolaget inneburit en överföring av ett bolags samtliga tillgångar i den mening som avses i artikel 19 i mervärdesskattedirektivet, medan Skatteverket ansåg att en aktieöverlåtelse inte kunde jämföras med en verksamhetsöverlåtelse.

*Kammarrätten i Göteborg (2010-11-08, Grankvist, Harmsen Hogendoorn, referent, Fröberg)* yttrade, efter att utförligt ha redovisat sina utgångspunkter för bedömningen: Kammarrätten gör följande bedömning – Bolaget har avyttrat aktier i det dåvarande dotterbolaget Kotelovalmiste Oy Cerbo. Bolaget bedriver verksamhet inom tillverkning och försäljning av läkemedelsförpackningar. Varuförsäljningar har skett till och från bolaget och dotterbolaget. Dessutom har förvaltningstjänster tillhandahållits dotterbolaget. Genom att avyttra aktierna har bolaget avvecklat sitt ägande i dotterbolaget. Avyttringen av aktierna i dotterbolaget har genomförts i syfte att omstrukturera koncernen. – Bolagets avyttring av aktierna i dotterbolaget får mot denna bakgrund anses ha ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiseras. På grund härav utgör aktieförsäljningen en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av bolagets ekonomiska verksamhet och omfattas därför av nämnda verksamhet (jfr p. 33 i SKF-domen). – Kammarrätten tar först ställning till om bolagets försäljning av aktierna kan likställas med en s.k. verksamhetsöverlåtelse. – Syftet med bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelser är att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag, bl.a. genom att undvika att belasta mottagande företags likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående skatten. Bestämmelsen omfattar därför överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av

ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Bestämmelsen omfattar inte enbart överföring av tillgångar såsom försäljning av ett varulager. Mottagaren ska vidare ha för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts vidare och inte endast omedelbart avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. Det krävs inte att mottagaren före överföringen har bedrivit samma verksamhet som överlåtaren (jfr EU-domstolens dom i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003 s. I-14393, p. 39–40 och 44–45). – Kammarrätten konstaterar härvidlag att det i förevarande fall är en självständig del av ett företag – ett dotterbolag – som överlåtits. Såvitt bolaget obesträtt har uppgett är förvärvaren – köparen av aktierna – fullt ut skattskyldig till mervärdesskatt och verksamheten i dotterbolaget har fortsatt efter överlåtelsen.

Förutsättningarna för tillämpning av bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse är därför i princip uppfyllda. Det förhållandet att dotterbolaget utgör ett självständigt skattesubjekt i förhållande till bolaget, utgör enligt kammarrättens tolkning av EU-domstolens uttalanden i SKF- domen inte något hinder mot att i detta fall likställa aktieförsäljningen med en verksamhetsöverlåtelse. – En tillämpning av bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse innebär att transaktionen inte ska anses utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende. Trots aktieförsäljningen (verksamhetsöverlåtelsen) bedriver bolaget därför en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet. – Eftersom aktieförsäljningen såsom tidigare konstaterats utgör en förlängning av bolagets ekonomiska verksamhet, får det även anses föreligga ett direkt samband mellan de kostnader som uppkommit vid försäljningen och bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Någon begränsning av avdragsrätten ska på grund av det ovan anförda inte ske enligt 8 kap. 13 § ML, utan avdrag ska medges för hela den ingående mervärdesskatten såsom allmän omkostnad. – Skatteverkets överklagande ska följaktligen avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att bolaget inte skulle medges avdrag. Verket anförde bl.a. följande. Syftet med bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse är att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med mervärdesskatt som denne ändå har avdragsrätt för. Mot denna bakgrund finns det inte anledning att utvidga tillämpningen till att omfatta överlåtelse av aktier i dotterbolag. EU-domstolen har i mål C-651/11 X BV gjort samma bedömning som Skatteverket, dvs. att en överlåtelse av enbart aktier utgör en från skatteplikt undantagen aktieförsäljning. Avdrag för den i målet aktuella ingående skatten kan därmed inte medges, då den har ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen.

Bolaget bestred Skatteverkets överklagande och yrkade ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 75 000 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Under hösten 2006 togs ett strategiskt beslut att renodla koncernens verksamhet. Detta medförde bl.a. en försäljning av

det finska dotterbolaget, då den verksamhet som bedrevs där inte passade in i koncernstrukturen. Ett annat syfte var att frigöra kapital. Avyttringen avsåg således att främja bolagets ekonomiska verksamhet i allmänhet. Försäljningskostnaderna bör kunna ses som allmänna omkostnader i enlighet med EU-domstolens dom i SKF-målet.

Vad gällde frågan om verksamhetsöverlåtelse anförde bolaget, sedan EU-domstolen under processen i Högsta förvaltningsdomstolen meddelat dom i målet X BV, att det av domen framgår att en överlåtelse av aktier i ett bolag endast kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet, vilken bedrivs av förvärvaren. I det nu aktuella fallet har bolaget enbart överlåtit samtliga aktier i det dåvarande dotterbolaget. – Vidare anförde bolaget följande. Mervärdesskatten avser kostnader för anlåtande av konsulter i Finland vid försäljningen av dotterbolaget. Bolaget har redovisat den utgående skatten för dessa tjänster, och samtidigt dragit av motsvarande ingående skatt. Av HFD 2013 ref. 32 framgår att rättsläget avseende tjänster av detta slag har utvecklats. Enligt den bedömning bolaget nu gör bör de tjänster som förvärvats anses som aktieförmedlingstjänster, och de bör omfattas av undantaget från skatteplikt. Bolaget yrkar därför att den utgående skatten sätts ned med 193 180 kr, varvid yrkandet om avdrag för ingående skatt minskas i motsvarande mån.

Sedan bolaget till Högsta förvaltningsdomstolen ingivit kopior av orderbekräftelse m.m. har Skatteverket gjort bedömningen att de aktuella tjänsterna bör anses avse ett uppdrag att förmedla aktier.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-01-14, Melin, Sandström, Hamberg, Knutsson, Nymansson) yttrade:*

#### *Skälen för avgörandet*

Vad målet gäller

Fråga i målet är om Nolato Cerbo AB har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten på de tjänster som förvärvats i samband med avyttringen av aktierna i dotterbolaget. Av betydelse för avdragsrätten är om avyttringen ska anses utgöra ett led i bolagets ekonomiska verksamhet, om avyttringen ska behandlas som en verksamhetsöverlåtelse samt om utgifterna för konsulttjänster på denna grund eller i övrigt är att betrakta som allmänna omkostnader.

#### Rättslig reglering

Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet.

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, i dess i målet tillämpliga lydelse, är förvärvaren skyldig att betala mervärdesskatt för omsättning av vissa

tjänster om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare.

I 3 kap. 25 § ML undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet från skatteplikt, när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts eller när en sådan tillgång överläts i samband med en fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 gäller enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML att ingående skatt utgörs av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige ska redovisa.

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § ML sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet, varmed som värdepappershandel förstås bl.a. omsättning och förmedling av aktier.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet (77/388/EEG), numera mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Fråga om aktieförsäljningen utgör en verksamhetsöverlåtelse

Av handlingarna framgår att såväl Nolato Cerbo AB som dess dotterbolag vid försäljningstillfället bedrev verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget tillhandahöll under innehavstiden dotterbolaget mervärdesskattepliktiga koncerngemensamma tjänster. Bolaget avyttrade samtliga aktier i dotterbolaget, som efter överlåtelsen fortsatt att bedriva verksamheten.

Avyttringen av dotterbolagsaktierna får, mot bakgrund av vad EU-domstolen anfört i SKF-målet, anses omfattad av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. EU-domstolen anförde emellertid också (p. 41) att om en aktieavyttring kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, ska transaktionen inte vara föremål för mervärdesskatt, förutsatt att de särskilda reglerna om verksamhetsöverlåtelse tillämpas i medlemsstaten.

Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML om verksamhetsöverlåtelse motsvaras av artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet (numera artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Den svenska bestämmelsen är utformad som ett undantag från mervärdesskatt, medan dess motsvarighet i sjätte direktivet medför att transaktionen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Begreppen verksamhet och del av verksamhet i 3 kap. 25 § ML ska tolkas så att överensstämmelse uppnås med det i sjätte direktivet använda uttrycket samtliga tillgångar eller någon del därav (RÅ 2001 not. 99). En direktivkonform tillämpning av bestämmelsen får också anses innebära att transaktionen inte ska anses utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende.

EU-domstolen har i mål C-497/01 Zita Modes, p. 40, anfört att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska dock inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager.

Av EU-domstolens dom i målet X BV framgår vidare att en överlåtelse av aktier i ett bolag, oberoende av storleken på aktieinnehavet, endast kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, om aktierna ingår i en enhet som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet för förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det inte möjligt för förvärvaren att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet (p. 38).

EU-domstolen konstaterar också att syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet är att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med oproportionellt stor skattebörda. Detta bekymmer uppkommer dock inte i samband med överföring av aktier, oberoende av omfattningen. Försäljning av aktier är nämligen antingen inte en ekonomisk verksamhet som är föremål för mervärdesskatt eller en verksamhet som är undantagen från skatteplikt (p. 41 och 43).

EU-domstolens dom i X BV-målet får uppfattas så att en överlåtelse av aktierna i ett bolag kan behandlas som en verksamhetsöverlåtelse under förutsättning bl.a. att aktierna överlåts tillsammans med andra tillgångar som sammantaget bildar en ekonomisk enhet som självständigt kan drivas vidare. En fristående aktieöverlåtelse omfattas däremot inte av förenklingsregeln för verksamhetsöverlåtelser.

Nolato Cerbo AB har överlåtit sina aktier i det dåvarande dotterbolaget, men inte några andra tillgångar som tillsammans med aktierna utgjort en enhet. Reglerna avseende verksamhetsöverlåtelse är, som parterna numera synes ense om, således inte tillämpliga.

Bolagets avdragsrätt m.m.

Nolato Cerbo AB:s omsättning av dotterbolagsaktier ska, som framgått, inte anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Det innebär att omsättningen ingår i bolagets ekonomiska verksamhet, men att den ska undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 § första stycket ML, jämfört med motsvarande regel i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (se SKF-domen p. 52).

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter enligt 8 kap. 3 § ML att förvärvet hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet eller, som det anges i motsvarande bestämmelse i artikel 17.2 i sjätte direktivet, att varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

Eftersom aktieomsättningen inte är skattepliktig kan avdragsrätt för bolagets konsultkostnader i samband med avyttringen inte direkt grundas på ett samband mellan konsulttjänsterna och en skattepliktig transaktion. Enligt domen i SKF-målet kan emellertid avdragsrätt ändå föreligga, nämligen när kostnaderna utgör en del av bolagets allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som bolaget tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet (p. 58).

Frågan om bolaget har rätt till avdrag såsom för allmänna omkostnader bör bedömas tillsammans med den av bolaget i Högsta förvaltningsdomstolen gjorda invändningen att de förvärvade tjänsterna inte är skattepliktiga. Dessa frågor bör således handläggas gemensamt och då lämpligen av Skatteverket. Underinstansernas avgöranden ska därför undanröjas och målet återförvisas till Skatteverket för handläggning.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och Nolato Cerbo AB ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas avgöranden och visar målet åter till Skatteverket i enlighet med vad som anförs under rubriken Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Nolato Cerbo AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Mål nr 7525-10, föredragande Erika Örbom



*Rättsfall:* EU-domstolens dom i mål C-497/01, Zita Modes;  
EU-domstolens dom i mål C-651/11, X BV.