

**KLAGANDE**

Strawberry Properties AB (tidigare Home Properties AB), 556547-6073

Ombud: Joachim Agrell
Deloitte AB
113 79 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 30 maj 2016 i mål nr 4967-15,
se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperiod december 2005
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för
kostnader.

YRKANDEN M.M.

Strawberry Properties AB yrkar att det ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 772 915 kr och ansöker om ersättning för kostnader i kammarrätten med 118 000 kr.

Bolaget för fram bl.a. följande. Kammarrätten i Stockholm har i dom den 30 september 2013 i mål nr 4264–4265-10 avseende bolagets inkomsttaxering för taxeringsåren 2005 och 2006 beslutat att bolaget med stöd av skatteflyktslagen ska inkomstbeskattas som om fastigheterna överlåtits till handels- och kommanditbolagen till marknadsvärdet. Vidare beslutade kammarrätten att inte pröva bolagets yrkande om att den nu aktuella mervärdesskatten skulle beaktas vid bestämmandet av underlaget för att ta ut skatt. Som skäl för det angav kammarrätten att avdragsrätten redan var föremål för prövning i det nu aktuella målet. Eftersom intäkterna anses hänförliga till de inledande fastighetsförsäljningarna bör även de därmed sammanhängande kostnaderna hänföras till samma transaktion. Den ingående mervärdesskatten på de nu aktuella kostnaderna för hela omstrukturerings- och försäljningsprocessen ska därför hänföras till den inledande försäljningen av bolagets fastigheter. Avdragsrätt föreligger därmed som en allmän omkostnad i verksamheten.

Bolagets affärsidé är att äga och aktivt förvalta fastigheter på den nordiska hotellmarknaden. I detta ligger även att från tid till annan sälja fastigheter för att t.ex. avveckla verksamheten på en viss ort och i stället utveckla övriga befintliga fastigheter eller möjliggöra nya förvärv.

Bolaget bedrev såväl före som efter avyttringarna en skattepliktig verksamhet. Bakgrunden till att fastigheterna såldes via handels- och kommanditbolag i stället för att säljas direkt till de externa köparna var att såväl bolagets som köparnas inställning vid tidpunkten för

transaktionen var att en avyttring av fastigheterna i paketerad form var ekonomiskt mest fördelaktigt. Paketeringen av fastigheterna var enbart ett medel för att optimera intäkterna från fastighetsavyttringarna och därmed öka verksamhetens resultat efter skatt.

Försäljningarna har medfört att bolaget frigjort kapital för att använda i den befintliga verksamheten och för att möjliggöra nya fastighetsförvärv. Kostnader som syftar till att förstärka ett bolags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet ska anses utgöra allmänna omkostnader (jfr RÅ 2009 not. 76). De medel som avyttringen av bolagets fastigheter inbringade kom bolaget till godo dels i form av köpeskilling för fastigheterna, dels genom att den vinst som uppstod vid det holländska dotterbolagets externa avyttring av andelarna delades ut till bolaget.

Medlen har därefter använts för att utveckla övriga befintliga fastigheter och finansiera nya förvärv till vilka bolaget tillhandahåller förvaltningstjänster. Dessa av bolaget tillhandahållna tjänster medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Då bolagets kostnader för försäljningarna inte adderats till priset för andelarna och något sådant direkt och omedelbart samband med de från skatteplikt undantagna andelsöverlåtelserna som utesluter avdragsrätt därmed saknas, får kostnaderna anses utgöra komponenter i priset på bolagets skattepliktiga tjänster.

Förutsättningarna överensstämmer i allt väsentligt med de som prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2017 ref. 20. För det fall kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten och hänför de förvärvade tjänsterna till den efterföljande andelsförsäljningen, utgör kostnaderna allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Bolaget har därför rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten.

Bolaget har tidigare lämnat in fakturakopior samt en redogörelse för vad de olika förvärven avser. Några avtal vad gäller rådgivningstjänsterna finns inte och bolaget har inte heller möjlighet att efter så här lång tid ta fram eventuella specifikationer till fakturorna.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås. Verket motsätter sig yrkandet om ersättning för kostnader. För det fall kammarrätten bifaller bolagets överklagande eller om kammarrätten anser att ersättning ska utgå på annan grund vitsordar Skatteverket 20 000 kr som skäligt.

Skatteverket hänvisar till vad verket tidigare anfört och för fram bl.a. följande. De tjänster som är tvistiga har en direkt och omedelbar koppling till överlåtelsen av andelarna och inte till bolagets försäljning av fastigheterna till kommanditbolagen (paketeringen). Bolaget har därför inte rätt till avdrag.

Att överlåtelserna av fastigheterna till kommanditbolagen ska anses ha ägt rum till marknadsvärdet beror på att skatteflyktslagen har bedömts vara tillämplig. Korrigeringen syftar till att vid inkomstbeskattningen undanröja den skattemässiga effekten av de transaktioner som faktiskt har utförts. Frågan om värdet på fastigheterna vid tillämpning av skatteflyktslagen saknar därför helt relevans för bedömningen av mervärdesskattefrågan, som ska utgå från de faktiska transaktionerna.

Att andelsavyttringarna var de helt dominerande och efterfrågade transaktionerna samt att de kort dessförinnan företagna fastighetsavyttringarna endast utgjorde en klart underordnad del av det totala förfarandet stöds av utdrag från de avtal om andelsöverlåtelser m.m. som finns i utredningsmaterialet. Bolaget har fortfarande inte uppvisat avtal eller specifikationer till fakturorna för att avgöra vilken typ av kostnader som avses.

När ett företag endast deltar i förvaltning av egendom saknar försäljningen normalt samband med förvaltning av övrig egendom. En sådan försäljning kan inte anses göras i syfte att frigöra kapital eller effektivisera bolagets förvaltning av övrig egendom/dotterbolag. Det förhållandet att aktieförsäljning görs i syfte att gynna ett annat bolag i koncernen eller att försäljningen indirekt kan leda till att kapital frigörs som kan användas av ett annat bolag i koncernen saknar därför betydelse för avdragsrätten. Inte heller ingår då kostnaderna i de tjänster som man tillhandahåller övriga dotterbolag eller koncernbolag. Det framstår därför som osannolikt att de aktuella kostnaderna inte skulle ha ingått som en del i priset på de avyttrade andelarna.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målet

Den huvudsakliga frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för konsulttjänster som bolaget har förvärvat. Kammarrätten ska också ta ställning till om bolaget ska beviljas ersättning för kostnader.

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Bestämmelser och praxis

Enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Den svenska lagstiftningen bygger på de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt. Av artikel 168 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) framgår att en beskattningsbar person har rätt att, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt för tjänster som har

tillhandahållits honom, i den mån tjänsterna används för hans beskattade transaktioner. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i artikel 17.2 sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Det är den som begär avdrag för mervärdesskatt som ska styrka att villkoren för att få avdragsrätt är uppfyllda (se Rompelman, C-268/83, p. 24)

Av EU-domstolens praxis beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt framgår bl.a. att ingående mervärdesskatt ska dras av, om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Även om det inte finns ett sådant samband, har en beskattningsbar person rätt till avdrag när kostnaderna för förvärven utgör en del av personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som tillhandahålls. Sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (se bl.a. Sveda, C-126/14, p. 28 och där anmärkta rättsfall).

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 maj 2017 en dom (HFD 2017 ref. 20) enligt vilken Sveaskog Förvaltnings AB medgavs avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i dotterbolag under en omstrukturering av verksamheten. I domen uttalade HFD bl.a. följande.

Sveaskog bedrev såväl före som efter aktieavyttringarna en skattepliktig verksamhet. Bolaget har framhållit att aktieinnehavet i AssiDomän Cartonboard Holding AB med den tillhörande verksamheten har medfört att bolaget kunnat öka avsättningen av sin skogsråvara och att verksamheten i försäkringsbolaget varit inriktad på verksamhetsgrenar som avyttrats inom ramen för omstruktureringen av koncernen. Omstruktureringen – som avslutats genom avyttringen av de nu aktuella dotterbolagen – har syftat till att effektivisera bolagets verksamhet genom att fokusera på skogsrörelsen och att frigöra kapital för den kvarvarande skattepliktiga verksamheten.

Mot denna bakgrund får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening de aktuella konsultkostnaderna – vilka i allt väsentligt avsett biträde i juridiska och finansiella frågor samt redovisningsfrågor och föranletts av omstruktureringen – anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Det får förutsättas att, som bolaget anfört, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verksamheten.

Kostnaderna för de förvärvade konsulttjänsterna utgör således allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet och avdrag ska därför medges för den ingående mervärdesskatten.

Kammarrätten konstaterar att HFD:s dom i det s.k. Sveaskogmålet innebär ett förändrat rättsläge när det gäller att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Kammarrättens bedömning

Bolaget har under 2005 avyttrat fastigheter. Fastigheterna har i ett första led överlåtits till ett antal olika handels- och kommanditbolag som ägts till maximalt 0,01 procent av bolaget och till resterande del av ett nederländskt dotterbolag. Handels- och kommanditbolagen avyttrades kort tid därefter till externa köpare. För genomförandet av försäljningarna har bolaget förvärvat olika rådgivningstjänster från svenska och utländska konsulter. Bolaget har yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsultkostnaderna.

Den bedömning som tidigare gjorts vid bolagets inkomstbeskattning styr inte vilken transaktion som ska bedömas mervärdesskatterättsligt. Av utredningen i målet framgår inte annat än att konsulttjänsterna har syftat till och resulterat i att andelar i fastighetsägande handels- och kommanditbolag avyttrats till externa köpare. Kammarrätten anser därför i likhet med förvaltningsrätten att de förvärvade tjänsterna får anses hänförliga till andelsavyttringarna.

Bolaget bedrev såväl före som efter andelsavyttringen en mervärdes-
skattepliktig verksamhet. Eftersom omsättningen av andelarna inte är
skattepliktig, kan avdragsrätt inte grundas på ett direkt och omedelbart
samband mellan de förvärvade konsulttjänsterna och själva andels-
avyttringarna. Frågan är då om bolaget har rätt till avdrag på grund av att
kostnaderna för konsulttjänsterna har ett direkt och omedelbart samband
med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Som angetts tidigare
innebär Sveaskogmålet ett förändrat rättsläge kring den bedömningen.

Bolaget har förklarat att de förvärvade tjänsterna typiskt sett avsett
strukturering av affären, upprättande av avtal, utvärdering av anbud m.m.
och att kostnaderna inte är isolerade till försäljningen av dotterbolags-
andelarna utan avser hela omstrukturerings- och försäljningsprocessen.
Bolaget menar också att försäljningarna av andelarna medfört att bolaget
frigjort kapital för att användas i den befintliga verksamheten och för att
möjliggöra nya fastighetsförvärv. Kostnaderna skulle därmed enligt
bolaget utgöra sådana allmänna omkostnader som har ett direkt och
omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet.

Som kammarrätten konstaterat ägde bolaget vid tidpunkten för
andelsförsäljningarna maximalt 0,01 procent av handels- och
kommanditbolagen. Redan av detta skäl kan det ifrågasättas om det
överhuvudtaget kan finnas någon rätt för bolaget att dra av ingående skatt
för konsultkostnaderna.

Oavsett svaret på den frågan anser kammarrätten att bolaget inte har
styrkt att det har rätt till avdrag för det aktuella beloppet. För avdragsrätt
såsom allmänna omkostnader enligt Sveaskogmålet krävs bl.a. att det har
frigjorts kapital för den kvarvarande verksamheten. Den omständigheten
att bolaget vid försäljningen av handels- och kommandit-bolagen endast
innehaft maximalt 0,01 procent av andelarna har inneburit att

inkomsterna vid avyttringen av andelarna så gott som uteslutande kommit ett annat bolag till del. Detta talar starkt emot att transaktionen utgjort ett sådant kapitaltillskott för bolagets kvarvarande verksamhet.

Vidare har enligt bolagets egna uppgifter konstruktionen med paketering av fastigheterna i handels- och kommanditbolagen, med en senare försäljning av dessa, varit det mest ekonomiskt fördelaktiga alternativet för såväl köpare och säljare. Det faktum att köparen efterfrågat försäljning av fastigheterna genom denna konstruktion talar för att kostnaderna har ingått som en del i de kostnader köparen haft för att förvärva kommanditbolaget, dvs. i priset på andelarna.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att bolaget inte har styrkt att det har haft rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på konsultkostnaderna.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Marie Jönsson
lagman
ordförande

Mikael Åberg
kammarrättsråd
referent

Rolf Bohlin
kammarrättsråd

Annika Sandström
f.d. kammarrättslagman

Karin Larsson Linnerhed
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Avdelning 22

DOM
2016-05-30
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
4967-15

KLAGANDE

Home Properties AB, 556547-6073

Ombud: Joachim Agrell och Emil Frennberg
Deloitte AB
113 79 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret Stockholm
116 81 Stockholm

(Skv dnr 480 139529-15/5281)

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2007-10-04

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperiod december 2005
Ersättning för ombudskostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten beviljar ersättning för ombudskostnader med 20 000 kr.

Dok.Id 698751

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se www.domstol.se/forvaltningsratt	08-561 680 01	måndag – fredag 08:00-16:30

BAKGRUND

Home Properties AB (Home eller bolaget) och några koncernbolag har under år 2005 avyttrat 30 fastigheter/tomträtter (fastigheter), vilket hanterades i tre olika projekt benämnda Nordic Hope I, Nordic Hope II och 08. Fastigheterna såldes i ett första led till ett antal olika handels- och kommanditbolag (handelsbolag) som bolaget ägde andelar i. Dessa andelar avyttrades senare till externa köpare. För genomförandet av transaktionerna förvärvade bolaget olika rådgivningstjänster från svenska och utländska rådgivare.

Home redovisade ingen utgående mervärdesskatt på de tjänster som förvärvades från utländska rådgivare. Skatteverket har efter utredning och relaterat till bl.a. dessa förvärv, i beslut den 4 oktober 2007 påfört utgående mervärdesskatt med 9 100 225 kr. Bolaget yrkade under utredningen avdrag med motsvarande belopp som ingående mervärdesskatt men Skatteverket medgav i nämnda beslut inte något sådant avdrag. Vidare vägrade verket i samma beslut avdrag för ingående mervärdesskatt med ytterligare 1 172 690 kr, avseende förvärv av tjänster från svenska rådgivare.

Home överklagade och gjorde i Förvaltningsrätten i Stockholm gällande att full avdragsrätt förelåg för ingående mervärdesskatt om $(9\,100\,225 + 1\,172\,690 =) 10\,272\,915$ kr. Förvaltningsrätten fann i dom den 30 juni 2011 i mål nr 10164-10 att bolaget inte gjort sannolikt att det förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och bolagets utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner. Vidare ansåg förvaltningsrätten att kostnaderna inte utgjorde allmänna omkostnader med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Något avdrag medgavs därför inte.

Home överklagade och gjorde i Kammarrätten i Stockholm bl.a. som nytt gällande att vissa utländska rådgivningstjänster omfattades av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Kammar-rätten beslutade i dom den 16 september 2014 i mål nr 4994-11 att undanröja tidigare beslut och dom och att återförvisa både frågan om rådgivningstjänsterna är skattepliktiga eller inte och frågan om avdragsrätten till Skatteverket.

Skatteverket har därefter efter ytterligare utredning den 11 mars 2015 beslutat sätta ned den utgående mervärdesskatten med 8,5 miljoner kr (mkr), avseende en av de utländska rådgivningstjänsterna. I övrigt gjordes ingen ändring av beslutet från den 4 oktober 2007 och ärendet överlämnades därför ånyo till förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

Home yrkar numera i första hand att avdrag medges för ytterligare ingående mervärdesskatt med totalt 2 359 713 kr enligt två alternativa grunder. I andra hand yrkar bolaget att avdrag medges för ytterligare ingående skatt med totalt 1 604 758 kr. Vidare yrkar bolaget ersättning för sina ombuds-kostnader dels avseende arbete med frågan där bolaget återfått 8,5 mkr, dels för kostnader som uppstått efter återförvisningen.

Skatteverket vidhåller sin tidigare uppfattning i skattefrågan. Verket anser att det framgår av utredningen att syftet med de inköpta konsulttjänsterna varit att genomföra försäljning av andelarna i handelsbolagen till externa köpare. Vidare framför Skatteverket att det tvistiga beloppet som kvarstår utgörs av nekade avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 172 690 kr respektive 600 225 kr, dvs. totalt 1 772 915 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målen handlar om samt bevisbördan och bevisnivån

Skattefrågan i målet utgörs av om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på vissa konsulttjänster. Enligt bolaget har dessa tjänster i första hand förvärvats för att kunna genomföra försäljning av 30 fastigheter till externa köpare. Alternativt utgör dessa förvärv helt eller delvis allmänna omkostnader i bolagets ekonomiska verksamhet. Enligt bolagets andrahandsyrkande ska avdrag i varje fall medges för en del av den ingående skatten. Enligt Skatteverket har tjänsterna förvärvats för att genomföra försäljning av andelar i handelsbolag, vilket inte ger någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

När det gäller bevisbördan för avdragsrätt har EU-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående skatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda (EU-domstolen C-268/83, *Rompelman*, p. 24). I den ordinarie skatteprocessen, vilket det här är fråga om, är den bevisnivå som minst måste uppnås för att bolagets talan ska kunna bifallas på nivån ”sannolikt”.

Bedömningen av bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Processramen

Förvaltningsrätten konstaterar att den ingående skatten på de tjänster som Skatteverket har prövat och vägrat avdrag för och som kan prövas i denna process uppgår till ett belopp om sammanlagt 1 772 915 kr.

Generellt om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver en verksamhet vilken medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

ML:s bestämmelser ska tolkas i ljuset av EU:s mervärdesskattedirektiv såsom dessa uttolkats av EU-domstolen.

EU-domstolen har vid upprepade tillfällen och med hänvisning till neutralitetsprincipen slagit fast att syftet med mervärdesskattesystemet är att säkerställa att skatt som en näringsidkare betalar inom ramen för en ekonomisk verksamhet inte till någon del ska belasta verksamheten. Det gemensamma mervärdesskattesystemet ska följaktligen garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet i princip oavsett vilka syften om resultat som eftersträvas med verksamheten, på villkor att denna omfattas av skatteplikt (se bl.a. C-98/98 *Midland Bank* p. 19, C-408/98 *Abbey National* p. 24 och C-465/03 *Kretztechnik* p.34).

Av EU-domstolens praxis följer att avdragsbestämmelserna ska tolkas på så sätt att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv till vilka den ingående mervärdesskatten är hänförlig och en eller flera utgående (skattepliktiga) transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger (C-29/08 *SKF* p. 57). Avdrag kan emellertid alternativt medges, med hänvisning till neutralitetsprincipen, även om ett sådant samband saknas, under förutsättningen att förvärven inte används i verksamhet som antingen inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller är undantagen från mervärdesskatteplikt. Det ska då vara fråga om kostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, s.k. allmänna omkostnader

(C-29/08 *SKF* p. 56-60). Detta förhållande måste också skiljas från transaktioner som visserligen omfattas av mervärdesskattesystemet men där en del utgående transaktioner är undantagna från mervärdesskatteplikt. I sistnämnda fall kan avdragsrätt föreligga, såsom allmänna omkostnader i verksamheten, eventuellt med proportionerad del enligt bestämmelserna i artikel 17.5 och 19 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) (8 kap. 13 § ML).

Beträffande s.k. holdingbolag utgör enligt EU-domstolen en förutsättning för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt såsom allmänna omkostnader att sådant bolag direkt eller indirekt deltar i förvaltningen av dotterbolag, förutom genom att utöva de rättigheter som ett holdingbolag har i egenskap av ägare eller bolagsman (C-29/08 *SKF* p. 29-30).

Vidare har EU-domstolen uttalat att transaktioner som avser andelar i ett bolag omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när de utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper, i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten (C-29/08 *SKF* p. 31 i engelsk och fransk språkversion).

Omständigheterna i målet

Bolaget lämnar följande beskrivning av de för transaktionerna genomförda förvärven av tjänster. Tjänsterna har avsett strukturering av affären, upprättande av avtal, utvärdering av anbud m.m. Kostnaderna är inte isolerade till försäljningen av dotterbolagen utan avser hela omstrukturerings- och försäljningsprocessen. Av den totala mervärdesskatten om 1 759 488 kr på de svenska rådgivningstjänsterna för projekten yrkade bolaget avdrag för sammanlagt 1 172 690 kr. Det som återstår av de

utländska rådgivningstjänsterna, 600 225 kr, avser dels biträde vid avtalsskrivningen, dels tjänster som avsåg själva omstruktureringen innan det faktiska arbetet med andelsavyttringen inleddes.

Av utredningen i målet framgår som ostridigt bl.a. följande. Home har under aktuell redovisningsperiod varit registrerat till mervärdesskatt. Bolaget och några koncernbolag har under året avyttrat totalt 30 fastigheter till ett antal direkt eller indirekt ägda handelsbolag, där Home vanligen ägde 0,0001 procent eller 0,1 procent av andelarna och ett utländskt koncernbolag ägde resterande andelar. Handelsbolagen har kort därefter avyttrats till externa köpare. Transaktionerna har hanterats i tre projekt och bolaget har uppgett att i ett av projekten (Nordic Hope I) hänförs ca 67 procent (533,6 mkr) av den totala köpeskillingen till försäljning av helägda dotterbolagsandelar. Vidare har bolaget ostridigt utfört tjänster rörande de handelsbolag vilka ingår i projektet 08. För att kunna genomföra dessa avyttringar har Home förvärvat vissa rådgivningstjänster, från svenska och norska konsultföretag. Det saknas annan dokumentation än fakturor över de tjänster dessa utfört. Några skriftliga avtal med dessa företag finns inte.

Härutöver kan noteras att Kammarrätten i Stockholm, i numera lagakraftvunnen dom i mål nr 4264–4265-10 rörande bolagets inkomsttaxeringar 2005–2006, med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt beslutat att bolaget ska inkomstbeskattas som om 21 direktägda fastigheter överlåtits till handelsbolagen till marknadsvärdet. I målen prövades inte ett yrkande från bolaget om att medges avdrag för ytterligare kostnader om 10 272 915 kr, med hänvisning den pågående processen om mervärdesskatt.

Mervärdesskattefrågorna

Den första frågan är, som parterna utfört sin talan, om kostnaderna på det sätt Home hävdar kan anses hänförliga till fastighetsförsäljningar i form av verksamhetsöverlåtelser enligt artikel 5.8 i Direktivet, (3 kap. 25 § ML) och

att avdragsrätt därför föreligger för den ingående mervärdesskatten som för en allmän omkostnad i verksamheten. Skatteverket anser att kostnaderna är att hänföra till andelsöverlåtelseerna.

Bolagets grunder i denna del utgörs sammanfattningsvis av följande. Avdragsrätt föreligger för hela den nu aktuella mervärdesskatten som en allmän omkostnad i verksamheten. Detta eftersom kostnaderna för omstrukturerings- och försäljningsprocessen bör hänföras till den inledande försäljningen av fastigheterna till olika handelsbolag. Till stöd härför anför bolaget bl.a. följande.

Kammarrätten har bedömt att bolaget ska inkomstbeskattas som om fastigheterna överlåtits till handelsbolagen till marknadsvärdet. Inkomstskattemässigt hänförs således intäkterna vid försäljningen till de inledande fastighetsförsäljningarna medan kostnaderna mervärdesskattemässigt i stället hänförs till de avslutande andelsförsäljningarna, vilket är orimligt. Eftersom de bolag som köpte fastigheterna övertog såväl den frivilliga skattskyldigheten för fastigheterna som hyresavtalen, får försäljningarna anses ha ingått i en sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Av detta följer att avdragsrätt föreligger för hela den aktuella mervärdesskatten såsom en allmän omkostnad i verksamheten (jfr Skatteverket dnr 131 819389-10/111).

Skatteverket anser att Home inte visat att bolaget haft kostnader som är direkt hänförliga till de fastighetsöverlåtelser som skett från bolaget till handelsbolagen och anför bl.a. följande.

Den transaktionsstruktur som har efterfrågats av beställaren är överlåtelser av andelar i fastighetsägande handelsbolag. Mervärdesskatten som belöper på tjänster från konsulterna har huvudsakligen utgjort kostnadskomponenter i transaktioner som för bolagets del inneburit att andelar motsvarande

ägarintresse i handelsbolagen (0,01 procent) avyttrats mot vederlag. Eftersom fastighetsförsäljningarna till handelsbolagen inte efterfrågats av den externe köparen utan genomförts av Home för att möjliggöra andelsöverlåtelse, har mervärdesskatten som belöper på förvärvade tjänster huvudsakligen utgjort kostnadskomponenter i (bolagets andel av) andelsavyttringarna mot vederlag. Mervärdesskatten på konsultarvodena är direkt knuten till försäljning av andelar mot vederlag.

Förvaltningsrätten kan konstatera att även enligt förvaltningsrättens dom i mål 10094–10095-10, rörande inkomsttaxeringen av transaktionerna, uppger Skatteverket att det kommersiella skäl för förfarandet som anförts är att köparen som önskade förvärva fastigheterna paketerade i handelsbolag. Av samma dom framgår även att bolaget upplyst att fastigheterna paketerats i handelsbolag inkom för att detta, vid tidpunkten för de aktuella avyttringarna, genererade ett bättre pris för en fastighet. Enligt de överklagade besluten i dessa mål medförde ett förvärv i denna form att köparen efter vidareöverlåtelse av fastigheten kunde likvidera handelsbolaget, varigenom en avdragsgill kapitalförlust uppkom. Vidare anges att fastigheterna överläts till handelsbolagen mellan 1 och 27 dagar innan andelarna i handelsbolagen avyttrades.

Förvaltningsrätten drar av det ovan angivna slutsatsen att både bolagets och köparens inställning vid tidpunkten för transaktionerna var att en avyttring av fastigheterna i paketerad form var ekonomiskt mest fördelaktigt.

Mervärdesbeskattningen beskrivs vanligen som en transaktionsbaserad skatt där skyldigheten att betala respektive rätten att dra av (eller återfå) denna skatt primärt uppkommer när en till mervärdesskatt skattskyldig person i sin ekonomiska verksamhet genomför en affärsmässig transaktion, vanligen att denne mot vederlag avyttrar eller förvärvar skattepliktiga varor eller tjänster.

Enligt förvaltningsrättens uppfattning saknar den av bolaget åberopade inkomstskatterättsliga behandlingen av de genomförda transaktionerna betydelse vid bedömningen av till vilken försäljning, fastigheter eller andelar, aktuella rådgivningskostnader kan anses hänförliga till vid mervärdesbeskattningen. Enligt förvaltningsrättens uppfattning ska bedömningen enligt gällande rätt i stället grundas på en samlad bedömning av identifierbara omständigheter vid genomförda transaktioner.

Enligt förvaltningsrättens bedömning tyder omständigheterna med styrka på att andelsavyttringarna i aktuellt sammanhang var de helt dominerande och efterfrågade transaktionerna samt att de kort dessförinnan företagna fastighetsavyttringarna endast utgör en klart underordnad del av det totala förfarandet. Denna bedömning stöds också av utdrag av de avtal om andelsöverlåtelser m.m. som finns i utredningsmaterialet. Vidare saknas avtal med och närmare uppgifter om det arbete här aktuella rådgivningstjänster varit inriktade mot.

EU-domstolens praxis (bl.a. C-349/96 *CPP* p. 30) vid bedömningen av om en transaktion består av ett eller flera tillhandahållande av tjänster kan sammanfattas enligt följande. En samlad bedömning görs av omständigheterna. Ett enda tillhandahållande föreligger när två eller flera delar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem. Ett enda tillhandahållande föreligger även när en del ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade till detta. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunden inte efterfrågar detta utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta det huvudsakliga tillhandahållandet.

Förvaltningsrätten finner, i avsaknad av närmare uppgifter om det slag av tjänster som förvärvats, att de förvärvade tjänsterna mervärdesskatterättsligt dels måste betraktas som ett tillhandahållande och dels att de, i nu relevant avseende, i sin helhet får anses hänförliga till andelsavyttringen.

Vid de nu angivna förhållandena finner förvaltningsrätten att bolaget inte förmått göra sannolikt att kostnaderna för omstrukturerings- och försäljningsprocessen mervärdesskatterättsligt kan hänföras till den inledande försäljningen av fastigheterna till olika handelsbolag. Av detta följer att fastighetsförsäljningarna inte kan anses ha ingått i en sådan verksamhetsöverlåtelse som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML och att avdragsrätt *på denna grund* föreligger för hela den aktuella mervärdesskatten såsom en allmän omkostnad i verksamheten.

Den bedömning kammarrätten gör vid inkomsttaxeringen förändrar inte denna bedömning.

Den andra frågan är om aktuella kostnader på det sätt Home hävdar kan anses hänförliga till allmänna omkostnader i bolagets verksamhet, enligt uttalanden av EU-domstolen i rättsfallet C-29/08 *SKF* m.m., och att avdragsrätt därför föreligger för den ingående mervärdesskatten.

Bolagets grunder i denna del utgörs sammanfattningsvis av följande. Enligt bolaget föreligger *alternativt* avdragsrätt för hela den nu aktuella mervärdesskatten, som kvarstår efter Skatteverkets omprövningsbeslut 2015, även om kostnaderna för omstrukturerings- och försäljningsprocessen ska hänföras till den efter fastighetsförsäljningen följande försäljningen av andelarna i de olika handelsbolagen. Till stöd härför anför bolaget bl.a. följande.

Bolaget genomförde avyttringarna i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet. Kostnaderna för de tillhandahållanden som Home förvärvat inom ramen för de aktuella transaktionerna i projekten Nordic Hope I och II, som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, är därmed en del av bolagets allmänna kostnader i den ekonomiska verksamheten.

Vidare ska enligt EU-rätten någon fördelning av den ingående skatten inte ske, eftersom artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet endast kan tillämpas på tillhandahållanden som omfattas av tillämpningsområdet.

Kostnaderna anses utgöra allmänna kostnader även för försäljningarna av andelarna i projekt 08, som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eftersom försäljningskostnaderna inte adderats till priset för andelarna. Detta får till följd att avdragsrätt föreligger i samma utsträckning som verksamheten medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Det pris en köpare är villig att betala för andelar i ett bolag torde så gott som alltid grunda sig på en värdering av det specifika bolaget och någon hänsyn tas inte till säljarens kostnader för försäljningen. Kostnaderna för de förvärvade rådgivningstjänsterna ingår därför i priset för bolagets skattepliktiga tjänster och inte i priset för de avyttrade andelarna. Det föreligger således inte något sådant direkt och omedelbart samband som utesluter avdragsrätt.

Skatteverket anser att det av utredningen framgår att syftet med inköpta konsulttjänster varit att genomföra försäljning av andelarna i handelsbolagen till extern köpare. Vidare anför verket bl.a. följande.

Bolaget har inte närmare angivit på vilket sätt transaktionerna medfört att dess kapital har stärkts. Transaktionerna har medfört en vinstöverföring till

den nederländske delägaren i handelsbolagen och inte något kapitaltillskott till bolaget.

Om förvaltningsrätten skulle finna att de aktuella kostnaderna har ett samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet, yrkar Skatteverket att den från skatteplikt undantagna andelsavyttringen ska beaktas vid beräkning av avdragsgill andel enligt 8 kap. 13 § ML, i enlighet med C-29/08 *SKF* p. 33 och C-174/08 *NCC*.

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det är ostridigt i målet att Home utfört mervärdesskattepliktiga tjänster rörande de handelsbolag vilka ingår i projektet 08 men inte utfört sådana tjänster rörande de handelsbolag vilka ingår i projekten Nordic Hope I och II.

Förvaltningsrätten finner mot denna bakgrund och EU-domstolens avgörande C-29/08 *SKF* p. 28–31 och 41, första ledet, att avyttringarna av andelarna handelsbolag vilka ingår i projektet 08 omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Rätten finner emellertid vidare att dessa andelsöverlåtelser enligt EU-domstolens avgörande C-29/08 *SKF* p. 48–51 omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Förvaltningsrätten finner på samma grunder att avyttringarna av andelarna i handelsbolag vilka ingår i projekten Nordic Hope I och II inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

I EU-domstolens förhandsavgörande C-29/08 *SKF* behandlas avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på kostnader för rådgivning som förvärvats vid sådan avyttring av dotterbolag som är undantagen från mervärdesskatt.

Domstolen finner att en aktieavyttring som är undantagen från mervärdesskatteplikt inte ger rätt till avdrag om det påvisats ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och den från skatteplikt undantagna

aktieavyttringen. Om sådant samband inte kan påvisas och kostnaden ingår i priset på SKF:s produkter borde avdrag medges (p. 71).

EU-domstolen uttalar i C-29/08 *SKF* vidare att det föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Vid bedömningen av huruvida kostnaderna ingår i priset på de sålda aktierna eller om de ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av personens ekonomiska verksamhet ska samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är i fråga beaktas (p. 73). Domstolen uttalar vidare att mot bakgrund av principen om neutralitet ska kostnader för rådgivning hänförlig till avyttring av andelar ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader både när själva avyttringen inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och när fråga är om en avyttring som (omfattas av tillämpningsområdet men) är undantagen från skatteplikt (p. 68).

Home har i målet i viss mån specificerat aktuella tjänster. Enligt bilagan till den rättade skattedeklarationen består dessa av avtalsskrivning respektive omstrukturering av fastighetsaffärer inför försäljning samt avtalsskrivning och diskussion. Under revisionen har bolaget muntligen uppgett att det i de flesta fall haft svenska rådgivare för fastighetsöverlåtelse och utländska för försäljning av handelsbolagen. Skriftligen har Home sammanfattningsvis uppgett följande. Svenska konsulter har biträtt bolaget i samband med affärstransaktioner och muntliga överenskommelser ligger till grund för faktureringen. I projekt Nordic Hope I har dessa till stor del arbetat med förberedelser för transaktionen genom omstrukturering inför vidare försäljning av handelsbolagen. Bistånd har t.ex. bestått i etablering av handelsbolag, införsäljning och myndighetskontakter m.m. Norska konsulter har ombesörjt affärens strukturella upplägg och överlåtelsehandlingar m.m.

I projekt Nordic Hope II har svenska konsulter varit behjälpliga med avtalsskrivning med förebilder från den första transaktionen och i övrigt med omstrukturering till sex nya bolag. I projekt 08 har svenska konsulter främst bistått med omstrukturering inför vidareförsäljning. De har inte varit involverade i affärens strukturella upplägg eller avtalsskrivning.

Kvarstående belopp avseende norska konsulter, 600 225 kr, avser enligt Home dels biträde vid avtalsskrivningen, dels tjänster som avsåg själva omstruktureringen innan det faktiska arbetet med andelsavyttringen inleddes.

Av utredningen i målet framgår att flertalet av fakturorna avseende de aktuella kostnaderna är knapphändigt utformade och att i fakturor omnämnda specifikationer vanligen saknas.

Förvaltningsrätten finner att den erlagda ingående skatten på aktuella förvärv i princip endast kan tänkas vara avdragsgill under följande omständigheter.

Avdragsrätt kan föreligga om bolaget i enlighet med vad som uttalas i EU-domstolens avgörande C-29/08 *SKF* förmår göra tillräckligt sannolikt att kostnaderna för tjänsterna inte är hänförliga till andelsavyttringen utan i stället har karaktären av sådana allmänna omkostnader som ingår i och i realiteten täcks av bolagets övriga skattepliktiga försäljning.

Avdragsrätt kan även föreligga i fall då avyttringen inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, om bolaget förmår göra tillräckligt sannolikt att utdelning m.m. samt intäkter från försäljningen av andelarna används i skattepliktig verksamhet i bolaget.

Förvaltningsrätten anser att det följer av sakens natur att konsultkostnader som upphandlas med slutligt syfte att avyttra andelar också har ett naturligt

och starkt samband med sådan avyttring. Enligt rättens uppfattning saknar det därför i detta sammanhang avgörande betydelse att köpeskillingen vid de externa avyttringarna av andelarna sannolikt bestämts utan någon direkt koppling till aktuella kostnader. Förvaltningsrätten har tagit del av bolagets bevisning men anser inte att det går att identifiera att några av kostnaderna kan antas ha något samband med andra transaktioner än andelsavyttringarna.

När det gäller den andra möjligheten kan förvaltningsrätten konstatera att bolaget inte närmare redogjort för om och i så fall hur avyttringarna av minoritetsandelarna kunnat stärka bolagets kapital samt att detta kapital också används i bolagets skattepliktiga verksamhet.

Vid de nu angivna förhållandena finner förvaltningsrätten att bolaget inte förmått göra sannolikt att kostnaderna för omstrukturerings- och försäljningsprocessen till någon del kan hänföras till sådana allmänna omkostnader i bolagets ekonomiska verksamhet som innebär att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan medges. Vad bolaget åberopat och anfört medför ingen annan bedömning. Av detta följer att avdragsrätt *på denna grund* inte föreligger för hela den aktuella mervärdesskatten såsom en allmän omkostnad i verksamheten.

Eftersom förvaltningsrätten kommit fram till att avdragsrätt inte föreligger för den aktuella skatten blir det inte heller aktuellt att medge avdrag för någon viss del av skatten, enligt bolagets yrkande i andra hand.

Förvaltningsrätten finner därför sammanfattningsvis att Home inte gjort sannolikt att bolaget har rätt till ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt och att bolagets överklagande i skattefrågan därför ska avslås.

Ersättning för biträdeskostnader

Bolaget yrkar att det medges ersättning för sina ombudskostnader i målet dels avseende arbete med frågan där bolaget återfått 8,5 mkr, dels med 93 900 kr exklusive mervärdesskatt för 24 timmars arbete som uppstått efter det att målet återförvisats till Skatteverket. Bolaget anför som skäl bl.a. följande.

Bolaget yrkade ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med totalt 298 275 kr men yrkandet avslogs i samband med återförvisningen. Genom Skatteverkets därpå följande beslut bifölls bolagets yrkande om nedsättning av utgående mervärdesskatt om 8,5 mkr, vilket medfört att bolaget återfått närmare 85 procent av den skatt som Skatteverket vägrat avdrag för. Bolaget har således redan vunnit delvis till sitt överklagande.

Skatteverket har inte yttrat sig över bolagets yrkande om ersättning kostnader i målet som uppstått efter det att målet återförvisats till verket. Skatteverkets inställning i den tidigare processen är sammanfattningsvis att någon ersättning inte ska beviljas eftersom verket avstyrker bifall och då fråga är om skatteplaneringstransaktioner. Alternativt anser Skatteverket att ersättning ska utgå med ett skäligt belopp som med hänsyn till omständigheterna bör sättas mycket lågt.

Förvaltningsrätten konstaterar att bolaget i kammarrätten yrkade ersättning med totalt 298 275 kr, varav 116 500 kr utgjorde kostnader för processen i förvaltningsrätten. I förvaltningsrättens tidigare dom i mål 10164-10 avslogs bolagets yrkande om ersättning, vilket bolaget också överklagade. I kammarrättens beslut om återförvisningen undanröjdes underinstansernas beslut. Vidare avslogs bolagets yrkande om ersättning i kammarrätten.

Enligt förvaltningsrättens bedömning medför kammarrättens beslut att frågan om bolagets tidigare yrkande om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten alltjämt återstår att behandla i nu aktuell dom. Belopp som kan prövas uppgår således totalt till (116 500 + 93 900 =) 210 400 kr.

Aktuellt ärende inleddes i domstol före utgången av 2011 varför tillämplig lag är lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. I 3 § nämnda lag anges följande.

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt skall efter framställan beviljas ersättning för kostnaderna om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,
2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Förvaltningsrätten finner mot bakgrund av frågorna i målet att Home haft skäl att anlita biträde och ombud. Bolaget har i praktiken, genom Skatteverkets omprövningsbeslut den 11 mars 2015, beloppsmässigt till stor del vunnit bifall till sin talan. Förvaltningsrätten finner därför att omständigheterna i princip är sådana bolaget ska beviljas skäligen ersättning för sina kostnader på grund av bifallet men inte beträffande övriga två punkter i 3 §.

Det bifall som Home vunnit beror emellertid inte på någon argumentation som framförts rörande här aktuella frågor vid de två tillfällen ärendet behandlats av förvaltningsrätten, utan bl.a. på att bolaget lämnat kompletterande information till Skatteverket. Förvaltningsrätten finner därför skäligt att ersättning ska utgå med 20 000 kr, exklusive mervärdesskatt.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (3105 A)

Karin Dahlin

Chefsrådman

Nämndemännen Jan-Erik Forsberg, Maj Granskog och Belinda Noyan har också deltagit i avgörandet.

Föredraganden Dag Eckerberg har föredragit målet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Er överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge personnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppge dem igen.
- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Om Er motpart överklagar förvaltningsrättens dom/beslut får Ni överklaga domen/beslutet även om Er egen tid för överklagande har gått ut. I så fall måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom tre månader** från den dag då förvaltningsrättens dom/beslut meddelades. För offentlig part räknas dock tremånaderstiden från den dag då motparten fick del av domen/beslutet. Om det första överklagandet återkallas eller förfaller av någon annan anledning, förfaller också det senare.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.