

system 3R

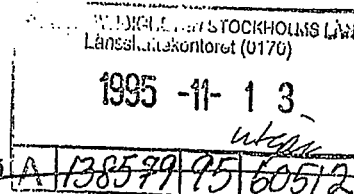
DATE
1995-11-10

OUR REF.

Bil. nr: 4

Skattemyndigheten i Stockholms län
Länsskattekontoret

106 61 STOCKHOLM



AO170-135722-95

60512

Överklagande till länsrätt över skattemyndighetens beslut om taxering

Klagande: System 3R International Aktiebolag

Org nr: 556194-5741

Taxeringsår: 1994

Överklagat beslut: Beslut 1995-07-07, dnr AO170-83630-95/403
Skattemyndigheten i Stockholms län
Länsskattekontoret

Saken: Inkomsttaxering
Skattetillägg

Yrkande

Skattemyndigheten har efter genomförd revision, den 7 juli 1995 beslutat höja System 3R International AB:s (System 3R International) taxerade förvärvsinkomst från deklarerat underskott om 5.598.935 kr till en inkomst om 14.957.600 kr, totalt en höjning om 20.574.915 kr. Skattetillägg har påförts med 2.387.912 kr.

System 3R International överklagar nu beslutet och yrkar att länsrätten skall medge avdrag för underskott hänförligt till beskattningsåren 1992 och 1993. Därvid hänvisas till vad som tidigare anförts i skrivelser till skattemyndigheten. Därutöver får System 3R International anförda följande.

*Motivering***INKOMSTSKATT - Förlustavdrag****Bakgrund**

För att underlätta förståelsen av de transaktioner som vidtagits av personer i och runt System 3 R koncernen lämnar vi inledningsvis en kortare beskrivning av händelseförloppet.

System 3R-koncernen kom 1992 i en akut likviditetskris med hotande konkurs och banken utökade sin kredit med 17,0 Mkr på vissa villkor. Villkoren efterlevdes dock ej och en öppen konflikt uppstod mellan företagets ägare, Börje Ramsbro (Ramsbro) å ena sidan och bolagets vd, styrelsens ordförande och banken å den andra. I juni 1993 försökte Ramsbro i strid med pantsättningsavtalet, för 50.000 kr, privat köpa ut alla immaterialrätter från System 3R. Förfarandet ledde till att banken sade upp lånen och inlämnade konkursansökan (i efterhand har revisorerna konstaterat att upprättade kontrollbalansräkningar ej varit korrekta och att koncernen senast 1 juni 1993 borde ha försatts i konkurs av sin styrelse).

När banken i december 1993 var beredd att dra tillbaka sin konkursansökan, var ett av villkoren att immaterialrätterna kostnadsfritt skulle överföras från System 3R Holding till det rörelsedrivande dotterbolaget System 3R International. En överföring kunde bara göras genom köp och en värdering gjordes som grund för prissättningen. För att efterkomma bankens krav att överföringen skulle ske utan kostnad för System 3R International lämnades ett koncernbidrag och effekten blev den avsedda.

Alla handlingar den 1 december 1993

- a) ny styrelse
- b) option för banken att utan pantrealisation ta över koncernen,
- c) överföring av alla immaterialrätter till International

har tillkommit för att ge banken en för kreditgivning normal säkerhet. Det innebär ingalunda att banken skulle ha en med ägande likvärdig ställning. Banken har enbart tillsett att skydda sin pant från en ägare som den helt saknar förtroende för.

Skälet till att banken inte fullföljde konkursen var dels att den hade fått tillräckliga säkerheter, dels risken för ett sämre värde på panten p.g.a. goodwill förlust.

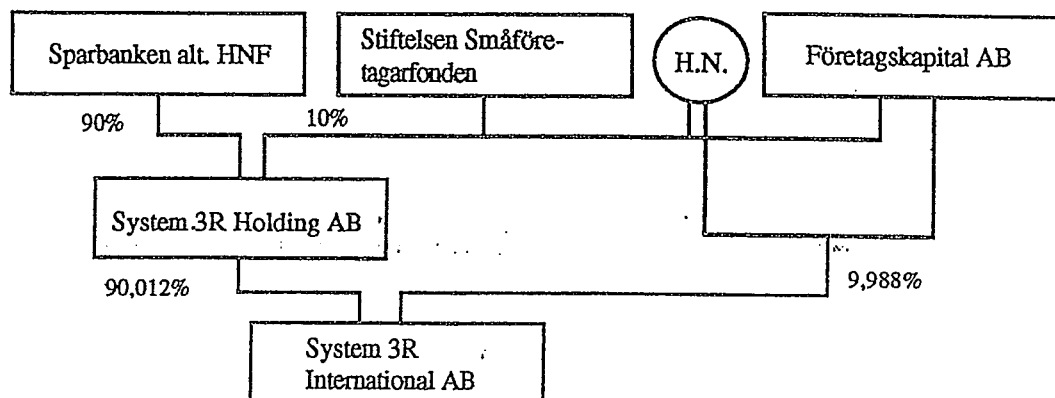
Ytterligare skäl var att:

- de nya minoritetsägarna, var osäkra och ville ha mer insyn för att gå vidare,
- ägaren Ramsbro påstod sig ha andra finansiärer vilket för banken skulle kunna tänkas ha varit en bättre lösning.

Redogörelsen enligt ovan är viktig eftersom den visar det affärsmässiga motivet till alla transaktioner.

Skattemyndighetens beslut

Skattemyndigheten har beslutat ej medge förlustavdragen med motiveringen att ägarförhållandena i System 3R International ändrats mellan ingången av beskattningsåret 1992 och utgången av beskattningsåret 1993 enligt följande. Aktier motsvarande 9,988 % av röstetalet i System 3R International förvärvades den 3 december 1993 av Håkan Nordquist och Företagskapital AB. Håkan Nordquist, Företagskapital AB och Stiftelsen Småföretagarfonden (nedan förkortat HNF) förvärvade samma dag aktier motsvarande 10 % av rösterna i System 3 R:s moderbolag, System 3R Holding AB. Dessutom menar skattemyndigheten att Sparbanken ägde eller på därmed jämförligt sätt innehade de resterande 90 % av aktierna i moderbolaget genom att banken den 3 december erhållit option på att förvärva dessa aktier av Ramsbro. Skattemyndigheten hävdar vidare att HNF också ägde eller på därmed jämförligt sätt innehade samma 90 % i System 3R Holding AB genom att HNF erhållit fullmakt från Ramsbro "att utan begränsningar rösta för sin räkning för samtliga av Ramsbro innehavda aktier." Enligt skattemyndigheten skulle ägarstrukturen - i den nu aktuella bemärkelsen - se ut enligt följande.



System 3R International:s inställning

Om System 3R International förstår saken rätt hävdar skattemyndigheten att Ramsbro avhänt sig kontrollen över sitt bolag till Sparbanken genom en option och samtidigt avhänt sig kontrollen till HNF genom fullmakt.

Det torde vara uppenbart att inte både Sparbanken å ena sidan, och HNF å andra sidan, var för sig kan äga eller på därmed jämförligt sätt inneha samma aktier!

Vem hade då kontrollen över de aktier som representerade 90 % av röstetalet i System 3R Holding AB och som enligt giltiga avtal de facto ägdes av Ramsbro? Denna fråga utgör utgångspunkten för System 3 R:s fortsatta argumentation.

Centralt i diskussionen är rekvisitet "äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktierna". Det måste tolkas mot bakgrund av syftet med den särskilda regleringen av avdragsrätten för fåmansföretag, nämligen att förhindra att företag, vars huvudsakliga tillgång är en skattemässigt inte utnyttjad förlust, utbjuds till nya ägare som avser att börja eller till företaget överföra en vinstbringande verksamhet och därige-

nom utnyttja förlusten. Som nedan kommer att visas, har ingen ny verksamhet startat eller tillförts System 3R International sedan den 3 december 1993. Sparbankens och HNF:s engagemang i företaget var baserad endast på det akuta finansieringsstöd System 3R koncernen var i behov av i december 1993. Vid bedömningen av skattemyndighetens beslut anser vi det vara av vikt att länsrätten har en korrekt bild av företagets situation vid tidpunkten för de aktuella händelserna.

Beträffande äganderätten till aktierna, så var Ramsbro vid utgången av beskattningsåret 1993, enligt civilrättsligt giltiga förvärv, ägare till 90 % av aktierna i System 3R Holding AB. Detta förhållande är odiskutabelt och det har heller inte ifrågasatts av skattemyndigheten.

~) Vad som menas med uttrycket "på därmed jämförligt sätt innehar", framgår av förarbetena endast genom att man nämner att spärregeln kan vara tillämplig om det finns ett optionsavtal. I övrigt hänvisas till praxis att lösa problemet.

~) Den slutsats man kan dra av förarbetena är egentligen endast att man inte med ledning av dessa kan eller skall avgöra tillämpligheten av spärreglerna i det enskilda fallet utan att man i stället får vända sig till den praxis som finns på området.

System 3R International redovisar nedan sin åsikt om vilka omständigheter som skall tillmätas betydelse i diskussionen om vad som skulle kunna konstituera ett med ägande jämförligt innehav.

- rätt att på bolagsstämma rösta för aktier (Ramsbro hade kvar denna rätt)
- rätt till utdelning (Ramsbro hade denna rätt även om den inte gärna var aktuell)
- disposition över aktierna (Ramsbro hade pantsatt dem hos banken och HNF hade ej tillgång till dem)
- option att förvärva aktiemajoriteten (HNF hade ingen option med Ramsbro)
- överföring av obeskattade vinstmedel från extern rörelse, vilket skulle indikera att ett ägande implicit skulle föreligga (ingen sådan överföring har skett)

~) Nedan följer vidare en genomgång av argumenten för att inte vare sig Sparbanken eller HNF skall anses ha innehaft de aktier som Ramsbro innehaft med äganderätt, på ett med ägande jämförligt sätt.

Sparbanken

När det gäller Sparbankens option så ingicks detta avtal den 3 december 1993.

Skattemyndigheten har hänvisat till rättsfallen RÅ 80 1:91 och RÅ 81 1:2 (det sistnämnda torde dock inte vara relevant i den nu aktuella diskussionen). Det förstnämnda fallet kan beskrivas enligt följande.

1972, *Aktieägarna i det aktuella bolaget förband sig att lämna N option att före den 1 januari 1992 förvärva samtliga aktier i bolaget. Något återtagande av optionserbjudandet eller ändring av detsamma utan bägge parter godkännande kunde inte göras. En ny styrelse tillsattes där bl.a. N själv ingick. N överlät till bolaget vissa rörelser som han bedrev personligen respektive genom helägt*

aktiebolag. Regeringsrätten ansåg att N genom optionsavtalet blivit på ett med äganderätt jämförligt sätt innehavare av aktierna i bolaget.

Som framgår av referatet ovan, ansåg man visserligen att N blivit på ett med äganderätt jämförligt sätt innehavare av aktierna i bolaget, men förutsättningarna skiljer sig på flera avgörande punkter från vårt fall. Om vi gör en jämförelse mellan rättsfallet och situationen i System 3R International så kan följande konstateras.

- I rättsfallet fanns ett optionsavtal som var bindande för aktieägarna.

För System 3R International:s del skulle optionsavtalet inte kunna påkallas om Ramsbro ordnade finansiering på annat håll. Uppläggningsen för att på detta sätt skydda bankens intressen är inte ovanlig inom affärslivet. Sparbanken har aldrig haft intresse av att förvärva System 3R International i annat syfte än att säkerställa egna fordringar och självfallet hade Sparbanken inget intresse av att förvärva bolaget om finansiering kunde ordnas på annat håll så att bolaget skulle kunna överleva på egen hand. Detta förhållande ligger i sakens natur och framgår av omständigheterna även om det inte uttryckligen reglerats i det skriftliga optionsavtalet.

- I rättsfallet förband sig aktieägarna omgående hålla bolagsstämma för att dels välja ny styrelse, i vilken bl.a. N skulle ingå, dels utse revisor som representant för N, dels utse N till ny verkställande direktör.

I System 3R International:s fall innehöll optionsavtalet inte någon bestämmelse om att bolagsstämma skulle hållas. Ej heller valdes någon företrädare för Sparbanken in i styrelsen och ingen från banken blev heller vd i bolaget.

- I rättsfallet överlät N - i vissa fall till och med retroaktivt - vissa rörelser som han bedrev personligen respektive genom ett helägt dotterbolag.

Sparbanken har inte överlåtit egendom eller på annat sätt någon verksamhet till System 3R International.

- I rättsfallet hade man i avtalet föreskrifter om N:s rätt till lön men också rätt till tantiem.
Sparbanken blev genom optionsavtalet inte tillförsäkrad någon rätt till ersättning eller utdelning från System 3R International.
- I rättsfallet garanterade aktieägarna att bolagets ställning skulle motsvara en till optionsavtalet bifogad balansräkning.

Ramsbro lämnade i samband med utfärdandet av sin option inte någon garanti avseende bolagets ekonomiska ställning.

Sammanfattningsvis kan sägas att skillnaderna mellan förutsättningarna i RÅ80 1:91 och System 3R International:s fall är omfattande. Det framstår tydligt att Sparbanken genom optionsavtalet inte tillförsäkrat sig det inflytande som normalt tillkommer en aktieägare. Detta har tvärtom legat kvar hos Ramsbro.

Sparbanken förvärvade heller aldrig System 3R International AB, vare sig direkt eller indirekt genom att förvärva moderbolaget System 3R Holding. Banken kan inte gärna anses ha haft en med ägande jämförlig ställning om man aldrig har blivit det också civilrättsligt.

Att en ny styrelse utses som har bankens godkännande kan inte gärna göra banken jämförlig med en ägare. Som nedan nämnts hade banken inget med avtalet mellan Ramsbro och HNF att skaffa utan detta tillkom på initiativ av Ramsbros rådgivare, vilka även formulerade avtalstexten.

Bankens bryderi i segslitna förhandlingar med Ramsbro alltsedan 1992 var att banken visserligen hade bolagets aktie i pant men enligt pantsättningsavtalet ej kunde realisera panten utan Ramsbros medgivande. Alternativet var en konkurs som hade försämrat värdet på panten. Det normala i bankers pantsättningsavtal är därför en rätt för den långivande banken, att utan låntagarens hörande kunna realisera panten för det fall att låntagaren ej kan fullgöra sina åtaganden. Genom att Ramsbro den 3 december utfärdade option till banken uppnåddes precis detta innehåll. Ingen kan gärna påstå att affärsbankerna i Sverige är med ägare jämställd för alla sina låntagare bara för att de har pantsättningsavtal som ger dem omedelbar rätt att realisera en pant om så krävs.

Håkan Nordquist, Företagskapital AB och Stiftelsen Småföretagarfonden (HNF)
HNF:s ägarandel i bolagen framgår av nedanstående skiss över ägarstrukturen. Ramsbro sålde 10 % av sina aktier i System 3R Holding AB till HNF och fyra delägare som ägde aktier motsvarande 9,988 % av det totala antalet i System 3R International sålde dessa till Håkan Nordquist och Företagskapital AB. Samtliga överlåtelser ägde rum den 3 december 1993.

Överlåtelseavtalet mellan Ramsbro å ena sidan och HNF å andra sidan, innehöll bl.a. en bestämmelse om att HNF hade rätt att på den extra bolagsstämma som skulle hållas med anledning av avtalet, rösta för samtliga aktier i bolaget. Fullmakten utnyttjades dock inte (framgår som tidigare nämnts av stämmoprotokollet).

Skattemyndigheten vill hävda att avtalet innebar att Ramsbro genom fullmakten avhändert sig inflytandet i moderbolaget. Den omständigheten att det verkliga inflytandet i första hand låg hos Ramsbro och i andra hand hos Sparbanken tillmätts dock inte någon större betydelse. Skattemyndigheten hävdar i sitt beslut att HNF genom avtalet tillförsäkrat sig 90 % av röstetalet i bolaget och att man därmed skulle på ett med ägande jämförligt sätt skulle inneha aktierna. Denna slutsats anser System 3R International vara helt felaktig. HNF hade i avtalet av den 3 december 1993 bara tillförsäkrat sig att de röstades in i System 3R Holdings styrelse. Ingenting hindrade Ramsbro att kalla till ny bolagsstämma och byta ut styrelsen. Ramsbro hade alltså icke avhändert sig den slutliga bestämmanderätten över bolaget. Ramsbro var fortfarande ägare till aktierna och det fanns inget avtal om att äganderätten till aktierna vid detta eller senare tillfälle skulle övergå på HNF. Fullmakt för en bolagsstämma kan knappast konstituera en slutlig övergång av kontrollen av bolaget till den grad att den skulle kunna jämföras med en äganderättsövergång. Detta har aldrig varit meningen och detta torde själva avtalet mellan Ramsbro och HNF vittna om eftersom avtalet ingåtts med Sparbankens goda minne.

Det förtjänar att påpekas att avtalet av den 3 december 1993 tillkom på initiativ av ägarens, Ramsbro, bägge rådgivare, affärsmannen Saxholm, Hoist International och advokaten M. Nordlander. Banken hade inlämnat konkursansökan mot System 3R Holding att gå i verkställelse den 6 december 1993. Det var därför förmodligen angeläget för Ramsbro att dels få respit för ett eventuellt nytt bud till banken, dels få in en styrelse som alla - inklusive han själv - kunde acceptera, även om han gjorde det motvilligt. Ännu den 1 december 1993 förde Ramsbro fram en tänkbar extern finansiär dock utan att konkretisera finansieringslösningen för banken. Banken accepterade ej lydelsen i ett första avtal av den 2 december 1993 som hade formulerats av Saxholm, utan krävde förtydliganden vilket ledde till avtalet den 3 december 1993. Det viktiga i det som nu sagts är, att inte var vare sig HNF eller Sparbanken lagt upp en fingerad konstruktion.

Avsikten med hela förfarandet var i stället att bereda HNF full insyn i System 3R-koncernen för att se om förutsättningarna för en rekonstruktion förelåg eller ej innan friska pengar kastades bort. Varken Ramsbro eller banken garanterade bolagets ställning. Dessutom var bolaget inblandat i en mycket allvarlig och för bolaget avgörande patenttvist. Bolaget hade i oktober förlorat sin styrelseordförande och i november sin vd - bägge personer som till skillnad mot den övriga styrelsen hade bankens förtroende. Bolaget befann sig även av detta skäl i ett akut läge. Samtidigt hävdade ägaren Ramsbro att han hade flera andra spekulanter, en uppgift som banken på goda grunder var tvivlande inför. Avtalen innebar därmed att banken fick andrum, HNF möjlighet att syna bolaget och ägaren Ramsbro tid att konkretisera sina påståenden.

Skattemyndigheten hävdar att Sparbanken hade kontroll över bolaget eftersom den hade option på att förvärva aktierna och HNF har naturligtvis varit medveten om Sparbankens option. HNF fick genom avtalet visserligen fullmakt, men man var medveten om, att ifall Ramsbro inte ordnade ny finansiering på annat håll än genom banken, så skulle banken ha rätt att förvärva aktierna för en krona. Dessutom var det länge mycket osäkert om HNF till slut verkligen skulle förvärva bolaget eftersom ett beslut om förvärv bl.a. berodde på om bolaget skulle erhålla ackord, och ackordet blev inte klart förrän under 1994.

Det är vidare orimligt att påstå att HNF skulle haft en med ägande jämförlig ställning mot bakgrund av att aktierna låg som pant hos banken. Ramsbro kunde alltså ej överlåta dem till någon annan utan bankens godkännande.

Om inte Ramsbro kunde ordna egen finansiering hade banken rätt att köpa aktierna, det var ingenting som HNF kunde hindra. Kontrollen över aktierna eller bolaget låg således inte hos HNF eftersom HNF inte själva kunde kontrollera bolagets fortsatta öde. Det låg i stället i första hand hos Ramsbro, som genom att han gavs tillfälle att lösa bolagets finansieringsproblem, själv kunde avgöra om banken skulle kunna lösa optionen. Efter årsskiftet 1993/94 pågick bevisligen ackordsförhandlingar inte bara med Sparbanken och Nordbanken utan även med Industrikredit, Skandia och leasingbolag, vilket just visar att förutsättningarna för en finansiell rekonstruktion och därefter ny ägare var en öppen fråga.

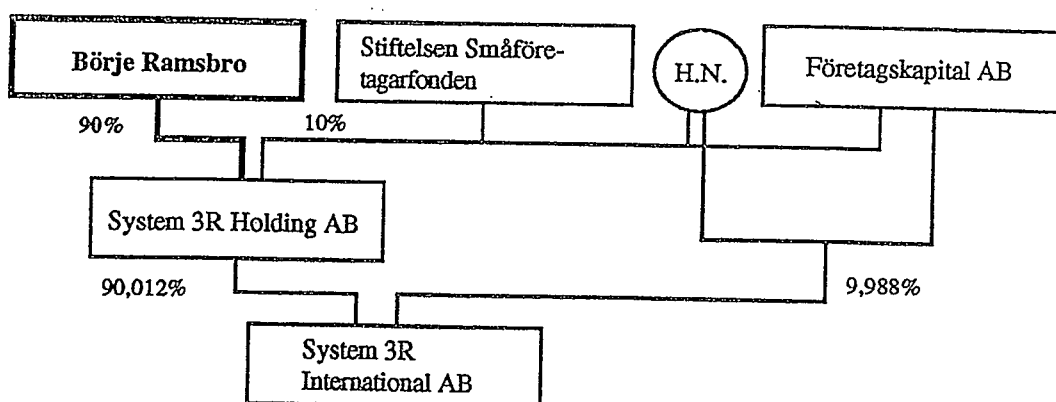
Sammanfattning

Frågan om vem som på med ägande jämförligt sätt var innehavare av aktierna i System 3R Holding AB och som enligt giltiga avtal de facto ägdes av Ramsbro, är avgörande för huruvida System 3R International skall erhålla avdrag för förluster hänförliga till beskattningsåren 1992 och 1993. Sparbanken hade en option att förvärva Ramsbros aktier ifall han inte skulle kunna lösa finansieringsfrågan på annat håll än genom banken och HNF hade fullmakt att på en bolagsstämma rösta för Ramsbros aktier. Att Sparbanken eller HNF redan genom sina respektive avtal, blivit på ett med äganderätt jämförligt sätt innehavare till aktierna i System 3R International styrks överhuvudtaget inte av någon åtgärd vidtagen, efter avtalens ingående, av dessa personer.

Slutsats

Enligt System 3R International:s uppfattning speglar de civilrättsliga ägarförhållandena också ägarförhållandena vid bedömningen enligt 2 § 15 mom SIL. Aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen, ägs inte av en person som på ingångsdagen inte ägde aktier med så stor andel i röstetalet. Inte heller ägs aktier med mer än hälften av röstetalet i bolaget på utgångsdagen, av två eller flera personer som inte ägde dessa aktier på ingångsdagen.

Aktier med mer än hälften av röstetalet ägdes både på ingångsdagen och på utgångsdagen av en och samma person - Börje Ramsbro. Skattemyndigheten har inte visat att dessa aktier ägdes eller på därmed jämförligt sätt innehafts av någon annan. Ägarstrukturen i koncernen kan således beskrivas genom nedanstående figur.



Avslutningsvis skall nämnas att själva köpehandlingen (av patent) som föranlett kvittning mot tidigare års förlustavdrag var ursprungligen initierad av ägaren Ramsbros försök i juni 1993 att genom privat utköp undandra patenten från en hotande konkurs. Banken krävde då, vilket framgår av avtalet av den 3 december 1993 att patenten skulle överföras kostnadsfritt till System 3R International. För att inte komma i konflikt med ägaren Ramsbros intressen löstes detta genom att först värdera patenten, därefter sälja dem till International och slutligen låta Holding lämna ett koncernbidrag till System 3R International. Ett annat förfarande hade gjort styrelsen ansvarig för misskötsel.

System 3R International yrkar att avdrag medges med de ifrågavarande förlusterna.

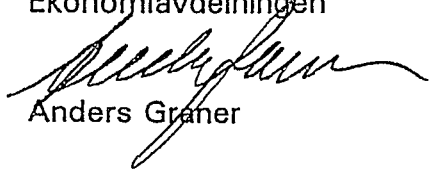
SKATTETILLÄGG

För den händelse att länsrätten inte skulle dela bolagets uppfattning i fråga om avdragsrätten, yrkar System 3R International att skattetillägget ändå skall undanröjas med följande motivering.

En förutsättning för att påföra skattetillägg är att den aktuella uppgiften befinnes vara oriktig. System 3R International:s lämnade uppgifter om underskott har ej varit felaktiga, detta har heller inte skattemyndigheten påstått. Den eventuella oriktigheten skulle därför bestå i att System 3R International inte upplyst om optionsavtalet alternativt fullmakten. Fråga blir då huruvida System 3R International vid yrkandet varit tvungen att till deklarationen bifoga ett så omfattande utredningsmaterial som erfordras för att skattemyndigheten skall kunna avgöra om det yrkade avdraget kan medges eller ej, för att ej göra sig skyldigt till att genom yrkandet lämna oriktig uppgift. Med tanke på att det material som skulle behöva bifogas, utgjorde avtal i vilka System 3R International överhuvudtaget inte var part, torde ett sådant krav inte te sig rimligt. System 3R International har ingen formell rätt att ta del av de avtal som ingås av moderbolagets ägare. Det sägs heller inget i deklarationsblanketten om det underlag som erfordras för att bedöma ägarförhållandena i moderbolaget. System 3R International:s bedömning i deklarationen av vem som varit ägare till System 3R International eller dess moderbolag bör enligt bolaget inte uppfattas som så uppenbart felaktig att den i sig innefattar en oriktig uppgift. Skattetillägget bör således undanröjas.

Om länsrätten, mot bolagets uppfattning, skulle finna att oriktig uppgift föreligger, yrkar System 3R International att bolaget medges eftergift på grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Det kan inte anses att lagstiftning eller praxis givit klart besked om gällande rätt i den fråga uppgiften avser, och System 3R International anser att det inte kan begäras av bolaget att det utan anfordran, skulle lämna upplysningar om optionsavtalet eller fullmakten då bolaget inte självt inte insett deras betydelse. Det skulle anses som stötande om skattetillägget finge kvarstå. Bolaget får också hänvisa till Riksskatteverkets rekommendationer m.m. angående skattetilägg, RSV Dt 1992:7, avsnitt 7.2 där det uttryckligen anges att eftergiftsgrunderna bör tillämpas generöst för att undvika obilliga konsekvenser.

System 3R International AB
Ekonomiavdelningen


Anders Graner