

Fimmtudaginn 18. febrúar 1999.

Nr. 328/1998. **Vífilfell ehf.**

(Hreinn Loftsson hrl.)

gegn

Framkvæmdasjóði Íslands

(Helgi V. Jónsson hrl.,

Hanna Lára Helgadóttir hdl.)

og gagnsök

Aðild. Samningur. Forsendur. Hlutfélög. Sératkvæði.

Eigendur hlutfélagsins V keyptu allt hlutfé í hlutfélaginu G en G var eignalaust félag sem ekki hafði neinn rekstur með höndum. Voru félögin sameinuð í þeim tilgangi einum að nýta uppsafnað tap G á móti hagnaði V við álagningu skatta. Skattýfirvöld höfðu því að taka tillit til sameiningarinnar við álagningu skatta og var réttmæti þeirrar ákvörðunar staðfest með dómi. Reis ágreiningur um hvort kaupandi gæti rift samningnum vegna þessa. Í samningi aðila var kveðið á um að það væri forsenda kaupenda fyrir kaupunum að skattalegur tapsfrádráttur nýttist þeim og að ef þetta skattalega hagræði nýttist ekki vegna breytinga á skattareglum skyldu seljendur endurgreiða kaupendum kaupverðið. Lá fyrir að þetta ákvæði var upphaflega runnið frá kaupendum og var nánast orðrétt tekið upp úr kaupsamningi þeirra um annað fyrirtæki í sama tilgangi, en að tillögu lögmanns seljenda þess fyrirtækis var því breytt í það horf að það var takmarkað við þau atvik að breytingar yrðu á skattareglum. Þóttu kaupendurnir samkvæmt þessu hafa sætt sig við að endurgreiðslufyrirvarinn væri takmarkaður með þessum hætti og ættu þeir því ekki kröfu á seljendurna, enda væru ákvarðanir skattýfirvalda ekki byggðar á breytingum á skattareglum og skattaframkvæmd.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 20. ágúst 1998. Hann krefst þess að gagnáfrýjandi greiði 61.117.547 krónur með

dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 30. janúar 1997 til greiðsludags. Til vara krefst hann greiðslu 56.326.445 króna með vöxtum og dráttarvöxtum eins og greinir í héraðsdómi. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málinu var gagnáfrýjað með stefnu 25. ágúst 1998. Gagnáfrýjandi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara er þess krafist að kröfur aðaláfrýjanda verði lækkaðar.

Málavextir og málsástæður eru raktar í héraðsdómi. Í málinu krefst aðaláfrýjandi endurgreiðslu á skuld Gamla-Álafoss hf. sem Verksmiðjan Vífilfell hf. greiddi með skuldabréfi útgefnu 6. október 1989 eftir að félögin höfðu verið sameinuð í lok árs 1988.

I.

Ágreiningur aðila stafar frá kaupsamningi 30. desember 1988 um allt hlutafé Gamla-Álafoss hf. Kaupendur voru hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. en gagnáfrýjandi var seljandi. Ekkert verð var greitt fyrir hlutaféð en kaupendur ábyrgðust in solidum 30.767.660 króna skuld félagsins. Gamla-Álafoss hf. rann síðan saman við Verksmiðjuna Vífilfell hf., sem greiddi skuldina. Aðaláfrýjandi hefur nú tekið við rekstri þess félags og jafnframt hafa eignarhaldsfélög, sem voru meðal hluthafa, verið sameinuð aðaláfrýjanda og er það félag skrifað fyrir 10% hlutafjár síns. Aðaláfrýjandi hefur því tekið við réttindum og skyldum þess félags, sem greiddi skuld Gamla-Álafoss hf., og aðaláfrýjandi ber auk þess réttindi og skyldur hluthafa, en þeir ábyrgðust skuldina in solidum. Verður því að fallast á það með héraðsdómi að aðaláfrýjandi sé réttur aðili endurkröfumáls samkvæmt kaupsamningnum.

II.

Af gögnum málsins má ráða að tilgangur kaupenda með kaupunum á hlutafé Gamla-Álafoss hf. var sá einn að hlutafélag í eigu þeirra myndi nýta uppsafnað tap félagsins til þess að lækka skatta þess félags. Tilgangur gagnáfrýjanda var hins vegar sá að fá greiðslu á hluta eftirstöðva skulda Gamla-Álafoss hf. Ljóst er að þessar ástæður voru aðilum kunnar.

Skattstjórinn í Reykjavík endurákvarðaði skatta Verksmiðjunnar Vífilfells hf. 30. desember 1994 vegna gjaldáranna 1989, 1990, 1991,

1992 og 1993. Taldi hann að óheimilt hefði verið að nýta ójafnað tap vegna sameiningarinnar til frádráttar tekjum Verksmiðjunnar Vífilfells hf. Gerði hann félaginu að greiða skatta eins og sameiningin hefði ekki orðið. Aðaláfrýjandi mótmælti endurákvörðuninni og skaut henni til úrlausnar yfirséðanefndar, sem staðfesti hana með úrskurði 11. október 1996. Aðaláfrýjandi lét síðan reyna á þessa endurákvörðun skattanna í Héraðsdómi Reykjavíkur, sem tók afstöðu til ágreinings-efnisins með úrskurði 9. desember 1996 í máli aðaláfrýjanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík. Fól niðurstaða héraðsdóms í sér staðfestingu á endurákvörðun skattstjóra að þessu leyti. Úrskurðurinn var kærður til Hæstaréttar sem staðfesti hann með dómi sínum 30. janúar 1997. Úrskurður héraðsdóms byggðist á þeim skattalögum sem í gildi voru þegar samningurinn var gerður og sameining fyrirtækjanna átti sér stað og túlkun þeirra laga. Var þar talið að Gamli-Álafoss hf. hefði verið sameinaður Verksmiðjunni Vífilfelli hf. í árslok 1988 með þeim hætti sem um ræðir í 126. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978 og að sameiningin hefði að öðru leyti uppfyllt skilyrði XV. kafla þeirra laga. Hins vegar hefði verið greinilegt og í raun viðurkennt af aðaláfrýjanda að kaup hluthafa í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á hlutabréfum í Gamla-Álafossi hf. hefði verið nokkurs konar millileikur vegna samruna félaganna og liður í undirbúningi þeirra. Þegar kaupin væru metin heildstætt yrði að líta svo á að gagnáfrýjandi hefði verið hinn raunverulegi viðsemjandi Verksmiðjunnar Vífilfells hf. Yrði því að telja að kaup hluthafanna á Gamla-Álafossi hf. hefði verið hreinn málamyndagerningur í skattalegu tilliti og að sameining félaganna uppfyllti því ekki gagnjaldsskilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, sbr. og grunnreglu 58. gr. sömu laga. Þótt samningur aðilanna hafi á þennan hátt verið talinn gerður til málamynda í skattalegu tilliti breytir það ekki því að hann er gildur samningur um yfirfærslu réttinda samkvæmt efni sínu.

III.

Aðaláfrýjandi byggir endurkröfu sína aðallega á 3. gr. framan- greinds kaupsamnings. Þar segir meðal annars: „Seljanda er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur taps- frádráttur nýtist í sameiningu Gamla-Álafoss hf. við annað hlutafélag, en slíka sameiningu munu kaupendur framkvæma eigi síðar en 31. 12.

1988. Nýttist skattalega hagræðið ekki eða einungis að hluta, vegna breytinga á núgildandi skattareglum, skulu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli.“ Í forsendum héraðsdóms er rakið hver voru tildrög þessa samningsákvæðis. Er óumdeilt að það er komið frá kaupendum og er það nánast orðrétt ákvæði 4. gr. kaupsamnings um hlutabréf Fargs hf., sem hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. höfðu keypt skömmu áður. Nægjanlega er fram komið að því ákvæði var breytt að tillögu lögmanns, sem las samninginn yfir fyrir hönd seljenda þess félags. Verður að fallast á það með héraðsdómi að eftir því sem upplýst er í málinu um forsögu ákvæðisins verði að líta svo á að kaupendur hafi sætt sig við að endurgreiðslufyrirvarinn væri takmarkaður með þeim hætti að til endurgreiðslu kæmi því aðeins að skattfrádráttur nýttist ekki vegna breytinga á þágildandi skattareglum.

Að framan er því lýst að úrskurður héraðsdóms í máli aðaláfrýjanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík, sem staðfestur var með dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997, var byggður á skýringum á þeim skattalögum, sem í gildi voru þegar kaupsamningurinn var gerður. Þá ber að staðfesta álit héraðsdóms með skírskotun til röksemda hans um að aðaláfrýjandi hafi ekki heldur sýnt fram á að skattyfirvöld hafi breytt framkvæmd ákvæða skattalaga um tapsfrádrátt eftir að samningurinn var gerður. Af samningsákvæðinu verður ekki leidd frekari ábyrgð gagnáfrýjanda á því að forsendur kaupenda stæðust um að skattalegur frádráttur nýttist. Verður að skilja ákvæðið svo að áhættunni hafi verið skipt og hafi kaupendur sjálfir tekið á sig áhættuna af því að framkvæmdin stæðist gildandi lög og lagaframkvæmd.

Af því sem hér hefur verið rakið og annars með skírskotun til forsendna héraðsdóms ber að staðfesta niðurstöðu hans.

Rétt er með tilvísun til þessarar niðurstöðu að aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda málskostnað fyrir Hæstarétti, svo sem nánar er greint í dómsorði.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Aðaláfrýjandi, Vífilfell ehf., greiði gagnáfrýjanda, Framkvæmdasjóði Íslands, 300.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

S é r a t k v æ ð i Guðrúnar Erlendsdóttur

Ég er sammála meiri hluta dómenda um það, að aðaláfrýjandi sé réttur aðili endurkröfumáls samkvæmt kaupsamningnum 30. desember 1988 milli gagnáfrýjanda og hluthafa í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Ég er aftur á móti ósammála túlkun þeirra á endurgreiðslufyrirvara 3. gr. samningsins.

Fram er komið í málinu, að kaupin á hlutafé Gamla-Álafoss hf. og sameining félagsins og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. voru gerð í því skyni að nýta tap fyrrgreinda félagsins og lækka skatta þess síðargreinda. Þá er einnig óumdeilt, að samningsaðilar töldu, að skattalegur tapsfrádráttur myndi nýtast við sameininguna, og var það forsenda fyrir kaupunum. Ég tel að skýra beri fyrirvarann um endurgreiðslu í 3. gr. samningsins með hliðsjón af þessu. Af dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997 í máli aðaláfrýjanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík er ljóst, að það var aldrei heimilt að nýta sér þetta tap, ef það var eini tilgangurinn með samruna fyrirtækjanna. Samkvæmt því er fullnægt skilyrðinu til endurgreiðslu samkvæmt 3. gr. samningsins. Ég er því sammála sératkvæði héraðsdóms og tel, að aðaláfrýjandi eigi rétt til endurgreiðslu úr hendi gagnáfrýjanda.

S é r a t k v æ ð i Hjartar Torfasonar

Ég er sammála meiri hluta dómenda um það, að aðaláfrýjandi sé réttur aðili endurkröfumáls samkvæmt kaupsamningnum 30. desember 1988 milli gagnáfrýjanda og hluthafa í Verksmiðjunni Vífilfelli hf.

Telja verður, að stefnubreyting í framkvæmd skattalaga hafi verið meðal þess, sem talist gat til breytinga á gildandi skattareglum í skilningi annars málsliðar 3. gr. þessa samnings. Hefur aðaláfrýjandi gert líklegt, að slík breyting hafi hér orðið, en fyrir liggur því til styrktar, að skattstjóri hafði tilefni til athugunar á frádrætti vegna yfirtekinna rekstrartapa við skoðun á skattframtali Verksmiðjunnar Vífilfells hf. árið 1989, og einnig hitt, að yfirtakan varð nokkurt umræðuefni í fjölmiðlum, án þess að til viðbragða kæmi.

Um áhrif þessarar breytingar, ef um hana var að ræða, er hins vegar á það að líta, að hún kom ekki til framkvæmda fyrr en allöngu eftir árið 1988, svo að séð verði af gögnum málsins. Að minnsta kosti var það ekki fyrr en á árinu 1993, sem skattframtöl þessa hlutafélags voru tekin til sérstakrar athugunar, og til endurákvörðunar gjalda kom ekki fyrr en síðla árs 1994. Er það í raun fyrsta álítaefnið í máli þessu, hvort fært sé yfirleitt að ætlast til ábyrgðar af hálfu gagnáfrýjanda á afleiðingum þess, sem þannig gerðist.

Í samningi um sölu hlutabréfa til að koma á samruna milli hlutafélaga, þar sem aðalmarkmiðið er í raun að fá verð fyrir það rekstrartap annars félagsins, er orðið geti hinu til hagræðis í skattalegu tilliti, er ekki endilega sanngjarnt að gera ráð fyrir, að eigendur bréfanna, sem seld eru, taki beina ábyrgð á því, að þeim árangri verði náð, nema þeim mun meira tillit komi á móti í endurgjaldinu frá hinum, sem að hagræðinu stefnir. Almennt séð virðist að minnsta kosti ekki sanngjarnt að ganga til muna lengra en svo, að ábyrgðin velti á ákvörðun skatta næsta árs, þar sem samruninn sé talinn fram, þannig að raunsætt megi kalla að reyna að halda samhengi milli gerðar og árangurs.

Í þessu tilviki fer því fjarri, að slíkt samhengi hafi haldist óslitið. Virðast samningsaðilar hafa mátt vænta þess að liðnu árinu 1989, að dæmi þeirra væri gengið upp og tilætluðum árangri náð, og gætu hvorir um sig hagað gerðum sínum eftir því. Samkvæmt þeim sjónarmiðum, sem fyrr voru rakin, er það eðlileg skýring á samningi þeirra, að ábyrgð gagnáfrýjanda eftir öðrum málslið 3. gr. hans hafi verið fallin niður og komin fram yfir raunhæf tímamörk, þegar skattstjóri ákvað að taka gjöld Verksmiðjunnar Vífilfells hf. til endurákvörðunar og hafna þeim frádrætti, sem kaupin snerust um. Má um það vísa til almennra reglna samningaréttarins og sérstaklega þeirra, er varða forsendur samningsgerðar. Á skýringin við án tillits til þess, hvort ákvörðun skattstjóra fól í sér stefnubreytingu eða ekki.

Á þessum forsendum er ég sammála niðurstöðu meiri hluta dómenda um annað en málskostnað fyrir Hæstarétti, sem rétt er að fella niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 25. júní 1998.

Mál þetta, sem tekið var til dóms að loknum munnlegum málflutningi 28. maí 1998, er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu birtri 18. febrúar 1998. Málið var þingfest 19. febrúar 1998.

Stefnandi er Vífilfell ehf., kt. 470169-1419, Stuðlahálsi 1, Reykjavík.

Stefndi er Framkvæmdasjóður Íslands, kt. 560169-1839, Hverfisgötu 4-6, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega að stefndi greiði kr. 61.117.547, með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 ásamt síðari breytingum frá 30. janúar 1997 til greiðsludags.

Til vara krefst stefnandi að stefndi greiði kr. 56.326.445 með ársvöxtum samkvæmt 7. gr. vaxtalaga nr. 25/1987 af þeim upphæðum og með þeirri vaxtaþrósentu sem hér segir: kr. 1.028.739 með 14,9% vöxtum frá 30.06. 1989 til 01.07.89, með 16,1% vöxtum frá þ. d. til 01.08. 1989, með 13,4% vöxtum frá þ. d. til 01.09. 1989, með 10,2% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1989, með 8,1% vöxtum frá þ.d. til 01.11. 1989, með 9,6% vöxtum frá þ. d. til 01.12. 1989, með 11,2% vöxtum frá þ.d. til 30.12. 1989, en kr. 2.151.036 með 11,2% vöxtum frá þ.d. til 01.02. 1990, með 8,3% vöxtum frá þ.d. til 01.03. 1990, með 5,9% vöxtum frá þ.d. til 01.04. 1990, með 4,1% vöxtum frá þ.d. til 01.05. 1990, með 3,0% vöxtum frá þ. d. til 30.06. 1990, en kr. 3.327.605 með 3,0% vöxtum frá þ. d. til 01.11. 1990, með 2,3% vöxtum frá þ.d. til 01.12. 1990, með 2,6% vöxtum frá þ. d. til 30.12. 1990, en kr. 4.530.095 með 2,6% vöxtum frá þ.d. til 01.01. 1991, með 2,8% vöxtum frá þ.d. til 01.02. 1991, með 4,0% vöxtum frá þ.d. til 01.03. 1991, með 4,7% vöxtum frá þ.d. til 30.06. 1991, en kr. 10.007.657 með 4,7% vöxtum frá þ.d. til 01.07. 1991, með 5,8% vöxtum frá þ.d. til 01.09. 1991, með 6,3% vöxtum frá þ.d. til 01.11. 1991, en með 3,9% vöxtum frá þ.d. til 01.12. 1991, með 3,4% vöxtum frá þ.d. til 30.12. 1991, en kr. 15.487.406 með 3,4% vöxtum frá þ.d. til 01.01. 1992, með 2,6% vöxtum frá þ.d. til 01.03. 1992, með 1,6% vöxtum frá þ.d. til 01.04. 1992, með 1,1% vöxtum frá þ.d. til 01.06. 1992, með 1,0% vöxtum frá þ.d. til 30.06. 1992, en kr. 20.894.630 með 1,0% vöxtum frá þ.d. til 01.09.92, með 0,9% vöxtum frá þ.d. til 30.12. 1992, en kr. 26.197.171 með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.02. 1993, með 1,1% vöxtum frá þ. d. til 01.03. 1993, með 1,0% vöxtum frá þ. d. til 01.04. 1993, með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.05. 1993, með 0,8% vöxtum frá þ. d. til 30.06. 1993, en kr. 31.425.594 með 0,8% vöxtum frá þ. d. til 01.09. 1993, með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.12. 1993, með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 30.12. 1993, en kr. 36.615.797 með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 30.06.94, en kr. 41.693.284 með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 30.12. 1994, en kr. 46.674.499 með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 01.06. 1995, með 0,6% vöxtum frá þ. d. til 30.06. 1995, en kr. 51.542.945 með 0,6% vöxtum frá þ. d. til 30.12. 1995, en kr. 56.326.445 með 0,6% vöxtum frá þ. d. til 01.03. 1996, með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.05. 1996, með 0,8% vöxtum frá þ. d. til 01.06. 1996, með 0,7% vöxtum frá þ. d. til 01.11. 1996, með 0,8% frá þ.d. til 30.01. 1997 en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá þ. d. til greiðsludags.

Í báðum tilfellum er þess krafist að dæmt verði að dráttarvextir leggjast við höfuðstól á 12 mánaða fresti, í fyrsta sinn 12 mánuðum eftir upphafsdag vaxta, allt í samræmi við 12. gr. laga nr. 25/1987.

Þá er þess krafist að stefndi greiði stefnanda málskostnað að skaðlausu, eftir atvikum samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi.

Dómkröfur stefnda eru þær aðallega að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda, en til vara að stefnukröfur stefnanda verði lækkaðar. Þá er þess krafist að stefnandi verði dæmdur til að greiða málskostnað skv. mati dómsins eða eftir atvikum reikningi er lagður verður fram við munnlegan málflutning.

Óumdeild málsatvik.

Með kaupsamningi dags. 30. desember 1988 seldi stefndi hluthöfum í Verksmiðjunni Vífilfelli hf., þeim Birni Ólafssyni hf., Guðrúnu Guðmundsdóttur, Þórði Sveinssyni & Co., Pétri Björnssyni, Íðunni Björnsdóttur, Kristjáni G. Kjartanssyni, Dánarbúi Eddu Björnsdóttur og Sigríði Ólafsdóttur, allt hlutafé Gamla-Álafoss hf., sem var að nafnverði kr. 133.000.000. Fyrir hlutaféð voru engir fjármunir látnir af hendi, en kaupendur ábyrgðust in solidum greiðslu yfirtekinna skulda Gamla-Álafoss hf. við stefnda, samkvæmt efnahagsyfirliti frá 29. desember 1988, en það fylgdi samningnum og var hluti hans. Óumdeilt er að skuldir þær sem kaupendur ábyrgðust greiðslu á námu kr. 30.767.660.

Í 3. gr. kaupsamningsins kom m.a. fram að seljendum væri kunnugt um þá forsendu kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Gamla-Álafoss hf. við annað hlutafélag og að ef skattalega hagræðið nýttist ekki eða einungis að hluta, vegna breytinga á þágildandi skattareglum, skyldu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli. Sama gildi ef skattalegur tapsfrádráttur yrði lægri en áætlað var í ársreikningi Gamla-Álafoss hf., vegna breytinga skattfyrivalda á framtali félagsins.

Þegar eftir kaupin var haldinn hluthafafundur í Gamla-Álafossi hf. þar sem ákvörðun var tekin um að sameina félagið Verksmiðjunni Vífilfelli hf. og skyldu samþykktir þess félags gilda um hið sameinaða félag. Í tilkynningu til Hlutafélagaskrár frá 30. desember 1988 kemur fram, að Verksmiðjan Vífilfell hf. taki við öllum réttindum og skyldum Gamla-Álafoss hf. frá og með þeim degi. Undir tilkynninguna rita stjórnarmenn beggja félaganna, en þar var um sömu einstaklinga að ræða er sátu í báðum stjórnunum. Fyrir hlut sinn í Gamla-Álafossi hf. fengu hinir nýju hluthafar hlut í hinu sameinaða félagi.

Eftir sameininguna taldist skuld Gamla-Álafoss hf. við stefnda kr. 30.767.660 til skulda hins sameinaða félags. Verksmiðjan Vífilfell greiddi skuldina með útgáfu veðskuldabréfs, dags. 6. október 1989, að höfuðstól kr. 25.826.474, bundið lánskjaravísitölu með grunnvísitölu janúar 1988 (1913 stig).

Höfuðstól lánsins skyldi endurgreiða á árunum 1991 til 1995 með tveimur jöfnum afborgunum á ári 30. júní og 30. desember, í fyrsta skipti 30. júní 1991. Vextir voru reiknaðir frá 30. desember 1988 og voru 6% fastir ársvextir er greiddust eftir á, fyrst í júní 1989 en síðan á hálfis árs fresti.

Á hluthafafundum sem haldnir voru 22. júlí 1994 í Verksmiðjunni Vífilfelli hf., kt. 700269-7449, Þórði Sveinssyni & Co. hf., kt. 420369-1589, og Birni Ólafssyni hf., kt. 470169-1419, öllum að Stuðlahálsi 1, Reykjavík, var ákveðið að sameina félögin Birni Ólafssyni hf. og breyta nafni þess félags í Vífilfell hf. Sameinaða félagið yfirtók allar eignir og skuldir eldri félaganna. Á hluthafafundi í Vífilfelli hf. 29. september 1995 var samþykkt að breyta nafni félagsins og samþykktum til samræmis við ný lög um einkahlutafélög nr. 138/1994.

Hinn 30. desember 1994 endurákvæðaði skattstjórinn í Reykjavík skatta vegna Verksmiðjunnar Vífilfells hf. vegna gjaldáranna 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993. Taldi hann að óheimilt hefði verið að nýta ójafnað tap vegna sameiningarinnar til frádráttar tekjum Verksmiðjunnar Vífilfells hf. og gerði félaginu að greiða skatta eins og sameiningin hefði ekki farið fram.

Með bréfi dags. 18. janúar 1995 var stefnda tilkynnt um það af hálfu lögmanns stefnanda, að skattstjórinn í Reykjavík hefði endurákvæðað opinber gjöld stefnanda. Kemur fram í bréfinu að tilgangur með sendingu þess sé að greina frá þessari þróun mála og tilkynna stefnda að stefnendur myndu halda upp á hann endurgreiðslu yfirtekinna skulda samkvæmt skýru ákvæði kaupsamningsins yrði niðurstaðan sú, að yfirfæranlegt tap Gamla-Álafoss hf. mætti ekki koma til frádráttar skattskyldum tekjum Vífilfells hf. Af yfirfærðu rekstrartapi samtals kr. 425.925.832, sem skattstjóri viðurkenndi ekki til frádráttar, voru kr. 302.429.757 yfirfært tap frá Gamla-Álafossi hf. Tapið hafði stefnandi fært til frádráttar tekjum til skatts allt fram á tekjuárið 1992, er það var uppuríð.

Stefnandi mótmælti fyrrnefndri endurákvörðun og skaut henni fyrst til úrlausnar yfirskattanefndar, sem kvað upp úrskurð sinn 11. október 1996, en síðan til úrlausnar Héraðsdóms Reykjavíkur, sem kvað upp úrskurð 10. desember 1996 í ágreiningsmáli stefnanda og Gjaldheimtunnar í Reykjavík vegna aðfarargerðar sýslumannsins í Reykjavík. Sá úrskurður var kærður til Hæstaréttar Íslands, sem kvað upp dóm 30. janúar 1997. Niðurstaðan fól í sér staðfestingu á endurákvörðun skattstjórans í Reykjavík.

Samanlagðar afborganir, verðbætur og vextir námu kr. 56.326.446 eða kr. 61.117.547 á verðlagi í janúar 1997, en það er stefnufjárhæð málsins. Þann 10. desember 1996 greiddi stefnandi Gjaldheimtunni í Reykjavík kr. 100.000.000 inn á hugsanlega kröfu til að forða yfirvofandi fjárnámi. Þann 28. febrúar 1997 voru eftirstöðvarnar greiddar, kr. 163.813.348, í samræmi við endurákvörðun þá er Hæstiréttur staðfesti með dómi sínum 30. janúar 1997.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Um aðild til sóknar.

Stefnandi heldur því fram að þegar Gamli-Álafoss hf. hafi verið sameinað Verksmiðjunni Vífilfelli hf., sem síðar varð Vífilfell ehf., hafi hluthafar Gamla-Álafoss hf. fengið hlutabréf í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. sem gagngjald fyrir hluti sína í Gamla-Álafossi hf. Um leið hafi hluthafarnir framselt Verksmiðjunni Vífilfelli hf. önnur þau réttindi sem þeir höfðu öðlast með kaupsamningi við stefnda, þ. á m. rétt til að krefjast endurgreiðslu eða skaðabóta, væru skilyrði til þess að lögum eða samkvæmt kaupsamningnum. Þar með hafi m.a. fylgt réttur samkvæmt hinu skilorðsbundna loforði um endurgreiðslu ef hið skattalega hagræði nýttist ekki, en málsóknin byggist að hluta til á því loforði. Verðgildi hlutanna í Gamla-Álafossi hf., sem Verksmiðjan Vífilfell hf. greiddi fyrir með hlutum í sjálfri sér, hafi að verulegu leyti verið miðað við það loforð.

Til vara byggir stefnandi aðild sína að kröfunni á því að umræddur kaupsamningur hafi með dómi Hæstaréttar frá 30. janúar 1997 verið úrskurðaður „málamyndagerningur“ þó með fullum réttaráhrifum, en þannig að kaupandi hafi í raun verið Verksmiðjan Vífilfell hf., nú stefnandi, en ekki hluthafar félagsins eins og samningurinn beri með sér. Af þessu leiði að stefnandi getur krafist dóms sér til handa varðandi réttindi kaupanda samkvæmt kaupsamningnum.

Um efnishlið málsins.

Stefnandi kveðst byggja málsókn sína eftirfarandi málsástæðum og beri að líta til liða C og D ef ekki verði fallist á kröfur stefnanda á grundvelli liða A og B. Liðir A og B séu þó samtengdir og verði því ekki að fullu aðskildir við úrlausn málsins.

A. Skilorðsbundið loforð stefnda.

Stefnandi kveður hið skilorðsbundna loforð stefnda um endurgreiðslu hafa verið tvíþætt. Annars vegar skyldi endurgreiða ef hið skattalega hagræði nýttist ekki vegna breytinga á þágildandi skattareglum en hins vegar ef hagræðið nýttist ekki vegna breytinga skattyfirvalda á framtali stefnanda.

Um loforð stefnda vísar stefnandi til almennra reglna samningaréttarins um skuldbindingargildi loforða. Með kaupsamningnum 30. desember 1988 hafi stefndi undirgengist að endurgreiða yfirteknar skuldir Gamla-Álafoss hf. yrði hið skattalega hagræði ekki nýtt eins og gert hafi verið ráð fyrir. Loforð stefnda hafi þar með verið bundið ákveðnu frestskilyrði og því orðið virkt þegar skilyrðið kom fram. Stefnandi telur að skilyrðið hafi komið fram enda hafi breyting skattareglna orsakað missi hins skattalega hagræðis. Á þeim tíma sem kaupsamningur aðila hafi verið gerður hafi þær reglur sem skattyfirvöld fóru

eftir, varðandi sameiningu hlutafélaga, verið þess efnis að skattaleg réttindi fluttust ásamt skattskyldum til yfirtökufélags, óháð því hver starfsemi félaganna var eða með hvaða hætti sameining átti sér stað, væri við hana gætt formreglna hlutafélagalaga og skattalaga. Stefnandi vísar m.a. um þetta til framlagðs bréfs ríkisskattstjóra, þar sem fyrirspurn varðandi sameiningu Fiskiðjunnar hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. hafi verið svarað og engin athugasemd gerð. Stefnandi nefnir einnig í stefnu 46 dæmi um sameiningu fyrirtækja á árunum 1987 og 1988 sem hann kveður átölulaust hafa hlotið náð fyrir augum skatt-yfirvalda.

Stefnandi telur að með dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997 hafi verið staðfest að dómurinn túlkaði þágildandi skattareglur með öðrum hætti en gert var, m.a. af skattyfirvöldum, á þeim tíma. Hafi dómurinn orðið þess valdandi að stefnandi fékk ekki nýtt hið skattalega hagræði. Þar með hafi skilyrðið komið fram og greiðsluskylda stefnda orðið virk. Stefnandi telur að með skattareglum í kaupsamningnum hafi ekki einungis verið átt við sett lög eða túlkun dómstóla á þeim, heldur hafi meðvitað verið vísað til allra þeirra reglna sem að skattheimtu lúta, þ. á m. vinnureglna skattyfirvalda, m.a. framkvæmdar skatt-yfirvalda á settum lögum. Ef þrengri skilning hefði átt að leggja í skilyrði samningsins hefði orðið skattalög verið notað. Ljóst sé að með endurákvörðun skattstjóra hafi orðið breyting á þeirri framkvæmd sem skattyfirvöld og aðilar höfðu talið gilda og þar með hafi orðið breyting á skattareglum.

Verði af einhverjum ástæðum talið að ekki hafi orðið breyting á þágildandi skattareglum, vísar stefnandi til þess að orðalag skilyrðisins verður ekki bundið við svo stranga túlkun. Augljóst sé að um hafi verið að ræða þann sjálfsagða fyrirvara að endurgreiðsluskylda stefnda yrði ekki virk ef um væri að kenna aðgerðum eða aðgerðaleyzi sem stefnandi bæri sjálfur ábyrgð á, t.d. ef stefnandi hætti algerlega við sameiningu félaganna. M.ö.o. hafi verið tiltekið það eina dæmi, sem menn hafi talið möguleika á að leiddi til þess að hið skattalega hagræði nýttist ekki. Raunveruleikinn hafi hins vegar verið öldungis sambærilegur við þetta dæmi og þannig verði að telja að skilyrðið hafi komið fram.

Stefnandi bendir á að það hafi verið forsenda beggja aðila, að þágildandi skattareglur heimiluðu þá sameiningu sem til stóð og hafi verið framkvæmd. Skilyrði samningsins hafi því þýtt að stefndi myndi endurgreiða ef tapið nýttist ekki vegna breytinga á því sem aðilar töldu gildan skattarétt, m.ö.o. ef skilningur þeirra reyndist ekki réttur. Þessi forsenda verði lesin beint út úr skilorði endurgreiðsluforðsins, en það hefði verið markleysa ef aðilar hefðu talið að skattalög heimiluðu ekki tapsfrádráttinn. Þessi forsenda hafi verið veruleg og þar með ákvarðandi fyrir stefnanda. Því sé rétt að stefndi beri áhættuna af því að hún brast. Haldi stefndi öðru fram verður ekki hjá því komist að telja hann hafa sýnt af sér skaðabótaskyld atferli við samningsgerðina.

Stefnandi telur stefnda ekki geta borið því við að ástæða missis hins skattalega hagræðis sé röng framkvæmd á sameiningu félaganna. Í fyrsta lagi sé ljóst af afdráttarlausri niðurstöðu héraðsdóms, sem Hæstiréttur hafi fallist á, að til þess að ná fram ætlun aðila hafi engin önnur leið verið fær, sem hlotið hefði náð fyrir augum dómstóla. Í öðru lagi hafi stefnda verið ljóst eða mátt vera ljóst á hvaða hátt sameining félaganna yrði framkvæmd, enda hafi sú framkvæmd verið talin í samræmi við þágildandi skattareglur og framkvæmd þeirra. Því jafngildi það yfirlýsingu um, að brögð hafi verið höfð í tafla af hálfu stefnda, að halda því fram nú, að ekki hafi verið rétt staðið að framkvæmd sameiningarinnar.

En jafnvel þó að komist yrði að þeirri niðurstöðu, að þágildandi skattareglum hafi ekki verið breytt og hið skilorðsbunda loforð hafi ekki á annan hátt orðið virkt, sé óumdeilanlegt, að skattyfirvöld hafi breytt framtali stefnanda með því að endurákvarða skatta hans á þann hátt, að honum nýttist ekki skattalega hagræðið, sem að var stefnt með kaupunum. Því sé ljóst, að hið seinna skilorðsbundna loforð sem fólst í 3. gr. kaupsamningsins sé komið fram og beri stefnda því að endurgreiða yfirteknar skuldir þegar af þeirri ástæðu.

B. Forsendubrestur.

Til vara styður stefnandi kröfur sínar við þær forsendur sem lágu að baki gerð nefnds kaupsamnings. Grundvallarforsenda hafi verið að hægt yrði að nýta skattalegt tap Gamla-Álafoss hf. til frádráttar frá skattskyldum tekjum stefnanda. Þessi forsenda hafi beinlínis verið orðuð í 3. gr. kaupsamningsins, þar með verið skilyrði samningsins og stefnda því ljós. Í raun nægi að benda á að þetta skilyrði fyrir gerð kaupsamningsins hafi ekki orðið að veruleika. Af því leiðir að mati stefnanda að endurgreiðsluskylda stefnda verði virk. Þar sem skilyrðið sé orðað sem forsenda verði hér einnig getið þeirra atriða sem komi til skoðunar þegar um hefðbundinn forsendubrest sé að ræða. Forsendan hafi verið veruleg og þar með ákvarðandi og hafi stefnda einnig verið það ljóst enda vandséðir aðrir hagsmunir en skattalegir sem leitt hefðu getað til kaupanna. Þessi forsenda var einnig þess eðlis að bæði sé sanngjarnt og eðlilegt að stefndi beri áhættuna af því að hún bregðist eða sé röng enda hafi hún verið stefnda fullkomlega ljós. Þá muni stefndi að óbreyttu hagnast um þá upphæð sem nemi yfirteknum skuldum, á kostnað stefnanda.

Stefnandi telur ofangreinda forsendu í raun geta staðið óháð því skilorðsbundna loforði um endurgreiðslu sem síðar greinir í 3. gr. samningsins. Óorðuð afleiðing þess að hún bresti sé sú að endurgreiðsla eigi að fara fram.

C. 36. gr. samningalaga.

Til þrautavara styður stefnandi kröfur sínar við 36. gr. samningalaga nr. 7/1936 og krefst þess að samningnum verði breytt á þá lund að hann falli að

ofangreindum sjónarmiðum þannig að endurgreiðslukrafa stefnanda verði tekin til greina. Samningur sem feli í sér greiðslu ríflega 40 milljóna króna fyrir ekkert gagngjald hljóti að teljast ósanngjarn og ekki sé hægt að ætlast til þess að sú niðurstaða rúmist innan eðlilegrar áhættu sem aðilar hafi tekið við samningsgerðina. Stefnandi vísar jafnframt til ólögfesta meginreglna kröfuréttarins um óréttmæta auðgun, sbr. grunnrök 36. gr. laga nr. 7/1936, og telur að þær reglur leiði til sömu niðurstöðu.

D. Saknæmt atferli stefnda.

Stefnandi byggir kröfur sínar jafnframt á skaðabótaskyldu atferli stefnda við samningsgerðina. Hafi stefndi talið að margnefnd sameining hafi að lögum ekki verið til þess fallin að hið skattalega hagræði nýttist hafi stefnda borið að upplýsa stefnanda þar um. Þetta hafi stefndi ekki gert og hafi þar með bakað sér skaðabótaábyrgð.

Um dráttarvexti.

Stefnandi kveður dráttarvaxta vera krafist frá uppkvaðningardegi dóms Hæstaréttar, 30. janúar 1997, enda hafi með dómnum orðið ljóst að hið skattalega hagræði myndi ekki nýttast stefnanda og greiðsluskylda stefnda þar með orðið. Stefnda hafi þá mátt vera ljóst að efndatími skyldunnar var kominn.

Nánar um kröfugerð.

Í aðalkröfu eru greiðslur stefnanda færðar til verðlags í janúar 1997 og er miðað við lánskjaravísitölu. Stefnandi kveður þessa aðferð komast næst því að meta beint verðmæti þeirra greiðslna sem stefnandi hafi innt af hendi og þar með raunverulegt tjón. Með henni sé tryggt að verðmæti greiðslnanna rýrni ekki vegna verðbólgu. Verði að taka þessa aðferð fram yfir 7. gr. vaxtalaga en ljóst sé að sú grein nái ekki þeim tilgangi sínum að verðtryggja bætur. Varakrafa miðist við að reikna vexti samkvæmt 7. gr. vaxtalaga af hverri greiðslu.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Stefndi kveður koma fram í 2. mgr. 1. gr. og 2. gr. samningsins að hann hafi tekið á sig ábyrgð á tilteknum atriðum varðandi félagið og hafi ekki komið fram atvik, þar sem reynt hefur á ábyrgð þessa. Í 3. gr. komi fram að kaupendur hafi ætlað að sameina félagið öðru hlutafélagi og nýta yfirfært skattalegt tap félagsins við þá sameiningu. Mál þetta fjalli um túlkun greinar þessarar.

Um aðild málsins.

Stefndi vísar til þeirrar fullyrðingar stefnanda að kaupendur hlutabréfa Gamla-Álafoss hf. hafi framselt Verksmiðjunni Víðilfelli hf. öll réttindi sem þeir

öðluðust með kaupsamningi við stefnda, þ.á m. rétt til að krefjast endurgreiðslu eða skaðabóta væru skilyrði til þess að lögum eða samkvæmt kaupsamningnum. Stefndi kveður stefnanda ekki hafa lagt fram gögn um framsal þetta eða sýnt fram á að stefndi hafi, fyrir sitt leyti, samþykkt að stefnandi ætti endurkröfu á stefnda á forsendum stefnanda. Ekkert slíkt beint réttarsamband hafi stofnast með stefnanda og stefnda.

Stefndi telur að skilja verði úrskurð Héraðsdóms Reykjavíkur frá 10. desember 1996, sem staðfestur hafi verið með dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997, á þann veg að með „málamyndagerningi“ sé átt við að stefnandi og hluthafar hans hafi, til að fullnægja formskilyrðum skattalaga, látið hluthafana vera milliliði við kaupin í stað þess að Verksmiðjan Vífilfell hf. gerði kaupin beint. Þó að samningar þessir kunni að vera taldir málamyndagerningar með tilliti til samskipta kaupenda hlutabréfanna og stefnanda, sé ekki þar með sagt að þeir geti talist málamyndagerningar hvað varðar einkaréttarlega túlkun kaupsamningsins, sem alfarið hafi farið fram á forsendum aðila kaupsamningsins. Stefndi hafi engin samskipti átt við Verksmiðjuna Vífilfell hf. vegna samnings þessa önnur en að taka við skuldabréfi því, sem félagið gaf út hinn 6. október 1989.

Stefndi telur að framangreind atriði eigi að leiða til sýknu vegna aðildar-skorts, sbr. 2. tl. 16. gr. laga nr. 19/1991.

Um efnishlið.

A. Skilorðsbundið loforð.

Stefndi telur að í ákvæði 3. gr. samningsins hafi af hálfu stefnda falist loforð um endurgreiðslu yfirtekinna skulda samkvæmt efnahagsreikningi við eftirtalin skilyrði:

- a) ef skattalegt hagræði nýttist ekki eða einungis að hluta vegna breytinga á skattareglum,
- b) ef skattalegur tapsfrádráttur yrði lægri en áætlað var í ársreikningi Gamla-Álafoss hf. 1987 vegna breytinga sem skattyfirvöld kynnu að gera á framtali þess félags.

Stefndi telur stefnanda ekki geta byggt á því að hann eigi rétt á endurgreiðslu hvenær sem skattyfirvöld hafi gert breytingar á skattframtali hans sjálfs hverjar svo sem ástæður fyrir því kynnu að vera. Orðin „framtali félagsins“ í 3. gr. samningsins vísi til skattframtals Gamla-Álafoss hf. Sé það augljóst af orðalagi ákvæðisins en orðin standi í beinu framhaldi af því að rætt er um ársreikning Gamla-Álafoss hf. Ákvæði þessu sé augljóslega ætlað að tryggja lækkun ábyrgðar kaupenda, yrði gerð breyting á tapsfrádrætti þeim, sem áætlaður var í ársreikningi Gamla-Álafoss hf. Engin athugasemd eða breyting hafi verið gerð á framtali Gamla-Álafoss hf. og komi það skilyrði því ekki til álita í máli þessu.

Að því er hitt skilyrðið varðar kveður stefndi stefnanda réttilega taka fram í stefnu að við gerð samningsins hafi ekki verið skilyrði að félög, sem sameinuð voru með heimild í 56. gr. laga nr. 75/1981, hefðu stundað skyldan rekstur eða að félag sem slitið er hefði átt verulegar eignir og verið í rekstri. Það hafi hins vegar verið gert að skilyrði við setningu laga nr. 97/1988, um breyting á lögum nr. 75/1981, en þau hafi tekið gildi sama dag og samningurinn hafi verið gerður. Samkvæmt 21. gr. laga nr. 97/1988 skyldi ákvæðinu beitt frá og með álagningu á árinu 1990 vegna tekna ársins 1989 og eigna í lok þess árs. Ekkert komi fram um það í máli stefnanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík, að endurákvörðun sé byggð á öðrum lögum en þeim, sem í gildi hafi verið á undirskriftardegi kaupsamningsins. Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar eins og hún hafi verið orðuð fyrir setningu laga nr. 97/1995 skuli skattamálum skipað með lögum og samkvæmt 40. gr. megi engan skatt leggja á né breyta né af taka nema með lögum. Meði samkvæmt ákvæði þessu vera ljóst að breyting á skattareglum verður ekki gerð nema með lögum, eða samkvæmt heimild í lögum. Ekki hafi stefnandi heldur sýnt fram á að endurákvörðun skattstjóra sé byggð á skattareglum, settum eftir dagsetningu kaupsamnings. Orðalagið „Nýtt skattalega hagræðið ekki eða einungis að hluta, vegna breytinga á núgildandi skattareglum“ þýði því í raun breytingu á skattalögum eða setningu nýrra skattareglna eða breytingu eldri skattareglna samkvæmt heimild í lögum. Verði því að túlka orðið „skattareglur“ í 3. gr. þröngt. Með vísan til þess að álagning vegna tekna ársins 1988 hafi alfarið farið fram samkvæmt þeim lögum og skattareglum, sem í gildi hafi verið þegar kaupsamningurinn hafi verið gerður, sé skilyrði til endurkröfu stefnanda ekki fyrir hendi.

Stefndi telur fyrirvara þann sem fram komi í 3. gr. kaupsamningsins ekki vera algildan. Hefði hann átt að gilda um allan forsendubrest hefði hann verið orðaður með öðrum hætti. Orðalagið bendi til þess að stefnanda hafi verið kunnugt um að ný lög, sem takmörkuðu möguleika á frádrætti yfirfærðra tapa við sameiningu félaga, kynnu að koma til, enda mikið um það fjallað á þessum tíma, sbr. lög nr. 97/1988.

Af hálfu stefnanda sé því heldur ekki haldið fram að endurákvörðun skattyfirvalda hafi byggst á nýjum skattalögum, heldur á því að í dómi Hæstaréttar í skattamáli stefnanda hafi þágildandi skattareglur verið túlkaðar með öðrum hætti en gert hafi verið m.a. af skattyfirvöldum á þeim tíma. Af hálfu stefnda er því haldið fram að í ákvæði 3. gr. kaupsamningsins felist ekki loforð hans um endurgreiðslu, ef túlkun dómstóla á gildandi skattareglum sé önnur en áður tíðkaðist. Stefndi hafi ekki sýnt fram á að túlkun dómstóla hafi verið önnur fyrir dóm þennan.

Með dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997 hafi verið staðfest að skattyfirvöldum hafi verið heimilt að beita 1. mgr. 58. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og

eignarskatt við endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda og að líta mætti á kaup á hlutafé í Gamla-Álafossi hf. sem málamyndagerning. Ákvæði 1. mgr. 58. gr. hafi verið í skattalögum frá árinu 1971. Ekkert liggi fyrir um að skattyfirvöld hafi ekki beitt ákvæði þessu með líkum hætti áður en endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnanda fór fram, eða að skattyfirvöld hafi heimilað skattfrádrátt í sambærilegu tilviki. Jafnvel þótt sýnt yrði fram á að svo hefði verið skipti það þó ekki máli. Þegar metið er hvort skilyrði samningsins um endurgreiðslu hafi komið fram verði að miða við lagareglurnar sjálfar þótt heimildum sem í þeim felist hafi ekki verið beitt til hins ýtrasta.

Stefndi telur stefnanda hvorki hafa bent á nýjar skattareglur sem endurákvörðun skattstjóra byggist á né breytingar á skattareglum frá fyrri tímum. Ekki hafi stefnandi heldur sýnt fram á að skattstjóri hafi breytt túlkun sinni á eldri skattareglum, enda ekki vitað um samsvarandi samruna fyrirtækja. Enda þótt stefnanda tækist að sýna fram á að um breytta túlkun skattstjóra væri að ræða, telur stefndi það ekki leiða til endurgreiðslu stefnda, þar sem slík breyting geti ekki talist breyting á skattareglum í skilningi 3. gr. kaupsamningsins.

Í úrskurði héraðsdóms komi fram að skattstjóri gerði athugun á þeim atriðum, sem skattyfirvöld líti oftast til í sambandi við samruna félaga, þ. e. hvort samruninn uppfyllti skilyrði 56. gr. skattalaga.

Í úrskurðinum komi fram að athugun skattstjórans í Reykjavík hafi snúist um skoðun á lögmæti samrunans og frádrætti rekstrartapa í skattframtali stefnanda. Hafi stefnandi einkum verið beðinn um að upplýsa með hvaða hætti hluthöfum í Gamla-Álafossi hf. og öðrum félögum, sem sameinuð hafi verið Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á sama tíma, hafi verið greitt fyrir hlutafjáreign sína. Þrátt fyrir að stefnandi héldi því fram að hluthafar í félögunum hefðu eingöngu fengið greitt með hlutabréfum í stefnanda fyrir hlutafé sitt í félögunum, hafi skattstjóri boðað stefnanda að sýnt þætti að gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 hefði ekki verið uppfyllt við samruna Gamla-Álafoss hf. og Fargs hf. við Verksmiðjuna Vífilfell hf. Dómur héraðsdóms, sem staðfestur hafi verið af Hæstarétti, byggist fyrst og fremst á að útfærsla eða framkvæmd sameiningarinnar teljist í andstöðu við 56. gr., þ.e. að hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. hafi keypt hluti í Gamla-Álafossi hf., sem Verksmiðjan Vífilfell hf. var síðan látin greiða fyrir með öðru en hlutabréfum í hlutafélaginu. Hafi kaup hluthafanna verið nokkurs konar millileikur vegna samruna félaganna og liður í undirbúningi þeirra og því hreinir málamyndagerningar, gerðir í því skyni að formlega yrði uppfyllt gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981.

Stefndi byggir á því að þessi útfærsla á sameiningu félaganna hafi alfarið verið í höndum stefnanda og ákveðin af honum. Stefndi hafi hvergi komið þar nærri. Hafi sameiningin verið ákveðin með sama hætti og aðrar sameiningar

sem stefnandi hafði verið með í undirbúningi um nokkurt skeið. Það hafi fyrst verið 29. desember 1988, sem stefnandi hafi haft samband við stefnda og falast eftir kaupum á hlutafé Gamla-Álafoss hf. Geti stefndi ekki tekið ábyrgð á þeirri framkvæmd sem síðar hafi farið fram og reynst hafi í andstöðu við 56. gr. laga nr. 75/1981. Jafnframt beri orðalag 3. gr. kaupsamnings aðila þess merki að stefnandi hafi gert sér grein fyrir að hann væri að taka vissa áhættu, enda hefði hann látið gera sérfræðiathugun á þessum málum áður en hann leitaði kaupanna. Verði hann að bera hallann af því að útfærslan stóðst ekki ákvæði laga.

B. Forsendubrestur.

Stefndi mótmælir því að stefnandi geti byggt endurgreiðslukröfu sína á forsendubresti. Eins og fram komi í kaupsamningi aðila hafi kaupendum verið það ljóst að svo gæti farið að tapsfrádrætti kynni að verða hafnað. Áhættunni á því hafi verið skipt milli aðila með þeim hætti, að stefndi skyldi eingöngu bera áhættuna af breyttum skattareglum eða breytingum á skattframtali Gamla-Álafoss hf., en kaupendur að öðru leyti. Ákvæði samningsins um áhættuskiptingu þessa hafi alfarið verið samið af kaupendum og verði að túlkast stefnda í hag af þeim sökum. Orðalag ákvæðisins virðist hafa verið ákveðið af kaupendum að vandlega athuguðu máli í sambandi við önnur kaup á fyrir-tækjum.

C. 36. gr. samningalaga nr. 7/1936.

Stefndi mótmælir því að ákvæðið eigi við og telur skilyrði ákvæðisins um að ósanngjarnt sé að bera samning fyrir sig eða andstætt góðri viðskiptavenju ekki eiga við. Kaupendur hlutabréfanna hafi sjálfir sett skilyrði fyrir kaupum á þeim og þau skilyrði sem fyrirvari hafi verið gerður um hafi ekki komið fram. Kaupsamningurinn sýni að stefndi tók ákveðna áhættu sem hann verði að bera. Stefndi bendir á að kaupverð hlutabréfanna hafi aðeins verið brot af þeim hagsmunum, sem stefnandi hafi sóst eftir með kaupunum og gera verði ráð fyrir að hann hafi álitid áhættuna kaupverðsins virði.

D. Saknæmt atferli stefnda.

Stefndi mótmælir því að stefnandi eigi nokkra skaðabótakröfu á hendur stefnda. Stefndi hafi verið ljóst að brugðið gat til beggja vona með nýtingu tapsins, enda komi það berlega fram í samningnum. Stefndi hafi haft reynslu af slíkum hlutafjárkaupum og sérfræðinga til ráðgjafar um áhættuna. Stefndi hafi hins vegar enga slíka vitneskju haft og enga ábyrgð tekið á að fyrirhuguð sameining við annað hlutafélag leiddi til lækkunar skatta þess félags. Þá liggi ekki fyrir útreikningur á raunverulegu tjóni stefnanda en hann hafi notið skatthagráðis af skattfrádrætti vegna samrunans frá almenntri álagningu 1989

til 28. ágúst 1995, er skattstjórinn í Reykjavík endurákværðaði endanlega opinber gjöld hans.

Varakrafa stefnda.

Stefndi mótmælir aðalkröfu stefnanda tölulega og krefst þess til vara að krafa stefnanda verði stórlega lækkuð. Stefndi kveður ekki verða séð af kaupsamningi að stefnandi hafi átt rétt á að greiða skuld þessa með skuldabréfi heldur megi ætla að miðað hafi verið við staðgreiðslu. Það veiti stefnanda þó ekki rétt til þess að endurkrefja greiðslu á vöxtum og verðbótum samkvæmt skuldabréfinu, enda slíks ekki getið í kaupsamningnum. Kaupsamningurinn hafi heldur ekki heimilað framreikning greiðslna af skuldabréfinu, kæmi til endurgreiðslu. Stefndi geti því aldrei átt hærri kröfu en höfuðstól þeirrar kröfu er hann tók að sér að greiða, þ.e. kr. 25.826.474 með vöxtum frá 2. október 1997.

Niðurstaða.

Um aðild málsins.

Eins og að framan er rakið voru kaupendur hlutafjár í Gamla-Álafossi hf. átta hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. og skiptu þeir hlutafénu á milli sín í sama hlutfalli og hlutafjáreign þeirra í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Þessir hluthafar tóku ábyrgð á því að skuld Gamla-Álafoss hf. við stefnda yrði greidd. Af 3. gr. samningsins verður ráðið að samningsaðilar gengu út frá því að hinir nýju hluthafar Gamla-Álafoss hf. myndu sameina það öðru hlutafélagi í því skyni að nýta tap Gamla-Álafoss hf. til lækkunar á sköttum samrunahlutafélagsins. Ekki kom fram í samningnum hvaða hlutafélagi Gamli-Álafoss hf. kæmi til með að sameinast. Ljóst er að þótt hinir nýju hluthafar tækju ábyrgð á greiðslu skuldarinnar við stefnda var áfram um skuld Gamla-Álafoss hf. að ræða. Við samruna Gamla-Álafoss hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. varð hið sameinaða félag því sjálfkrafa skuldari. Stefndi viðurkenndi það m.a. í verki með því að taka við skuldabréfi frá Verksmiðjunni Vífilfelli hf. til tryggingar greiðslu skuldarinnar. Hið sama átti sér stað við samruna Verksmiðjunnar Vífilfells hf., Þórðar Sveinssonar & Co. hf. og Björns Ólafssonar hf. 22. júlí 1994 undir nafninu Vífilfell hf. Enda þótt kaupendum hafi, samkvæmt orðalagi 3. gr. kaupsamningsins, einum verið áskilinn endurkröfuréttur þykir það ekki koma í veg fyrir að endurgreiðslurétturinn verði talinn fylgja greiðsluskuldunni. Enda þótt engir sérstakir samningar liggi fyrir um framsal á endurkröfuréttinum sérstaklega telst sá réttur því hafa fylgt greiðsluskuldunni til Verksmiðjunnar Vífilfells hf. og síðan til stefnanda. Óumdeilt er að þessir aðilar hafa staðið skil á greiðslu skuldarinnar gagnvart stefnda og telst stefndi því réttur aðili að þessu máli.

Um efnishlið málsins.

Svo virðist sem skammur aðdragandi hafi verið að kaupum hluthafa Verksmiðjunnar Vífilfells hf. á hlutabréfum Gamla-Álafoss hf. og það hafi fyrst komið til tals milli jóla og nýárs árið 1988. Málsaðilar eru ekki sammála um hvorir samningsaðila áttu frumkvæði að samningsgerðinni. Vitnin Lýður Friðjónsson, sem var framkvæmdastjóri Verksmiðjunnar Vífilfells hf., og Símon Á. Gunnarsson, endurskoðandi félagsins, báru fyrir dómi að frumkvæðið hafi komið frá stefnda en stefndi heldur hinu gagnstæða fram.

Samhliða þessu máli hefur stefnandi rekið hliðstætt mál á hendur Framsóknarflokki vegna endurgreiðslukröfu sem stafar frá kaupsamningi sem eigendur Verksmiðjunnar Vífilfells hf. gerðu við Framsóknarflokkinn og aðra eigendur Fargs hf. um kaup á öllum hlutabréfum í því félagi. Sá kaupsamningur er dagsettur 13. desember 1988 og er efni hans um margt hliðstætt þeim samningi sem er til umfjöllunar í þessu máli. Þar á meðal er 4. gr. þess samnings nánast orðrétt samhljóða tveimur fyrstu málslíðum 3. gr. samningsins sem um er deilt í þessu máli. Ljóst þykir að 4. gr. samningsins um kaupin á hlutabréfunum í Fargi hf. er fyrirmyndin að 3. gr. samningsins um kaup hlutabréfanna í Gamla-Álafossi hf.

Vitni í máli stefnanda gegn Framsóknarflokki báru jafnframt vitni í þessu máli. Vitnið Jón Tryggvi Kristjánsson, sem var endurskoðandi Fargs hf., bar fyrir dómi að hann hefði ritað fyrsta uppkast að kaupsamningi um hlutaféð í Fargi hf. en í því var ekkert ákvæði um endurkröfurétt kaupenda. Gestur Jónsson hrl. bar fyrir dómi að ný drög hafi komið frá kaupendum og hafi umbjóðendur hans ekki verið sáttir við 4. gr. samningsdraganna. Hafi hann afhent lögmanni kaupenda tillögu að breytingum á greininni. Hann kvað umræður hafa verið í gangi í árslok 1988 um breytingar á skattareglum sem kæmu í veg fyrir að tapsfrádráttur nýttist og hefðu samningsaðilar haft áhyggjur af því að þessar lagareglur yrðu til þess að fyrirætlun þeirra næði ekki fram að ganga. Hafi áhyggjurnar einkum lotið að því að reglurnar yrðu látnar hafa afturvirk áhrif. Seljendur hafi því eingöngu verið tilbúnir að ábyrgjast lagabreytingar og með orðinu skattareglur hafi eingöngu verið átt við skattalög. Vitnið Jón Tryggvi bar að seljendur hlutafjárins hefðu hafnað endurgreiðslufyrirvara kaupenda og viljað takmarka endurkröfuréttinn við fyrirhugaðar breytingar á skattalögum. Við gildistöku laga nr. 97/1988 hafi síðan komið í ljós að á ábyrgð seljenda myndi ekki reyna. Framburði Gests var af hálfu lögmanns stefnanda mótmælt sem vilhóllum. Með hliðsjón af öðru því sem fram er komið í málinu verður að telja upplýst að samningnum var breytt í það horf sem Gestur lagði til.

Ákvæði 4. gr. kaupsamningsins um hlutabréf í Fargi hf. var tekið nánast orðrétt upp í 3. gr. samningsins um kaup á hlutafé Gamla-Álafoss hf. og er

óumdeilt að ákvæðið kom inn í samninginn fyrir tilstuðlan kaupenda. Stefandi verður því að bera hallann af því ef orðalag ákvæðisins var ekki í samræmi við það sem hann ætlaðist til eða ónákvæmt. Verður að túlka samningsákvæðið samkvæmt orðalagi þess og með hliðsjón af því sem að framan er rakið um forsögu þess. Ákvæði 3. gr. er svohljóðandi:

„Seljanda er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Gamla-Álafoss hf. við annað hlutafélag, en slíka sameiningu munu kaupendur framkvæma eigi síðar en 31.12.1988. Nýtist skattalega hagræðið ekki eða einungis að hluta, vegna breytinga á núgildandi skattareglum, skulu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli. Sama gildir verði skattalegur tapsfrádráttur lægri en áætlað er í ársreikningi Gamla-Álafoss hf., vegna breytinga sem skattayfirvöld kynnu að gera á framtali félagsins.“

Við samningsgerðina lá ljóst fyrir að nýta átti uppsafnað tap Gamla-Álafoss hf. til lækkunar á tekjuskatti hlutafélags í eigu kaupenda. Kemur skýrt fram í 3. gr. samningsins að þetta hafi átt að gera með sameiningu Gamla-Álafoss hf. við annað hlutafélag. Í kaupsamningnum er ekki greint frá því hvaða hlutafélag þetta sé en á þessum tíma voru kaupendur allir hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. og forsvarsmenn þess félags komu að samningsgerðinni.

Í framlagðri kæru Vífilfells hf. dags. 29. júní 1995 á endurákvörðun opinberra gjalda félagsins kemur fram að veturinn 1986-87 fól Verksmiðjan Vífilfell hf. Símoni Á. Gunnarssyni, löggiltum endurskoðanda, að taka saman greinargerð um möguleika á að nýta yfirfæranlegt tap við sameiningu fyrirtækja til að byggja upp eiginfjárstöðu félagsins. Símon skilaði skýrslu um þetta til stjórnar félagsins síðla árs 1986.

Í málinu þykir fram komið að kaup á hlutafé Gamla-Álafoss hf. og sameining félagsins og Verksmiðjunnar Vífilfells hf., í því skyni að nýta tap fyrrgreinda félagsins til að lækka skatta þess síðargreinda, voru skipulögð og framkvæmd af sérfræðingum á vegum Verksmiðjunnar Vífilfells hf. Enda þótt stefnda hafi í stórum dráttum verið kunnugt um hvernig til stóð að framkvæma sameininguna var hann ekki í aðstöðu til að hafa áhrif á hvernig að henni yrði staðið í smærri atriðum.

Svo sem að framan er rakið var tilgangur kaupenda með kaupum á hlutafénu sá einn að hlutafélag í eigu kaupenda myndi nýta uppsafnað tap Gamla-Álafoss hf. til að lækka skatta félagsins. Tilgangur seljenda var hins vegar sá að fá greiðslu á eftirstöðvum skulda Gamla-Álafoss hf. Ljóst þykir að framangreindar ástæður beggja samningsaðila voru gagnaðilum kunnar.

Með hliðsjón af því sem upplýst er í málinu um forsögu 3. gr. samningsins verður að líta svo á að kaupendur hafi sett sig við að endurgreiðslufyrirvarinn væri takmarkaður með þeim hætti að til endurgreiðslu kæmi aðeins ef skatta-

frádráttur nýttist ekki vegna breytinga á þágildandi skattareglum. Verður því að líta á endurgreiðslufyrirvarann heildstætt þannig að annar málsliður 3. gr. þrengi hann en hafi ekki verið settur inn sem dæmi um tilvik þar sem reynt gæti á endurgreiðsluréttinn. Verður að líta svo á að með þessu hafi aðilar í raun samið um hvernig skipta ætti áhættunni af því að hið uppsafnaða tap nýttist ekki til lækkunar á sköttum samrunafélagsins. Af annarri túlkun á ákvæðinu myndi leiða að annar málsliður 3. gr. væri tilgangslítill og stefndi bæri nánast alla áhættu í viðskiptunum, án þess þó að hafa nokkuð með samruna hlutafélaganna að gera.

Verður þá að taka afstöðu til þess hvort breytingar á þágildandi skattareglum, í ofangreindum skilningi 3. gr. samningsins, hafi leitt til þess að hið skattalega hagræði nýttist ekki.

Í framburði vitna fyrir dómi kom fram að ákvæði 3. gr. hafi einkum verið til komið vegna umræðna sem voru í gangi í þjóðfélaginu um að koma þyrfti í veg fyrir að hlutafélög gætu með sameiningu nýtt uppsafnað tap og með því náð fram lækkun á sköttum. Þá hafi verið á döfinni lagasetning sem þrengdi möguleika á nýtingu uppsafnaðs taps til lækkunar á sköttum við samruna hlutafélaga og samningsaðilar hafi m.a. óttast að sú skattalagabreyting yrði með einhverjum hætti gerð afturvirk. Vitnin Símon Á. Gunnarsson og Lýður Friðjónsson báru reyndar að kaupendur hefðu einnig óttast breytingar á framkvæmd skattyfirvalda vegna utanaðkomandi þrýstings.

Með lögum nr. 97/1988, sem tóku gildi 29. desember 1988, var heimild til flutnings rekstrartaps við sameiningu félaga þrengd. Hvorki í frumvarpinu né lögunum var gert ráð fyrir afturvirkum áhrifum lagasetningarinnar. Þótt endurgreiðslufyrirvari 3. gr. samningsins virðist einkum vísa til umræddrar lagasetningar verður orðalagið „breytinga á núgildandi skattareglum“ ekki skýrt svo þröngt að það nái eingöngu til breytinga á settum skattalögum.

Stefnandi hefur nefnt mörg dæmi um sameiningu hlutafélaga sem hann kveður átölulaust hafa hlotið náð fyrir augum skattyfirvalda. Hins vegar hefur hann ekki sýnt fram á að staðið hafi verið að sameiningu þessara hlutafélaga með sama hætti og hér um ræðir. Í því sambandi má einnig vísa til þess að Símon Á. Gunnarsson, löggiltur endurskoðandi, gat ekki fyrir dómi nefnt dæmi um að staðið hefði verið að sameiningu annarra hlutafélaga með sambærilegum hætti. Í fyrirspurn Símonar Á. Gunnarssonar til ríkisskattstjóra 23. nóvember 1987 er óskað staðfestingar á því hvort yfirfæranlegt tap Fiskiðjunnar hf., samkvæmt skattframtali 1987, verði frádráttarbært hjá Verksmiðjunni Vífilfelli hf. ef félögin yrðu sameinuð með þeim hætti sem lýst væri í 56. gr. laga nr. 75/1981. Almennu orðað svar ríkisskattstjóra dags. 2. desember 1987 gefur ekkert tilefni til þeirrar ályktunar að með dómi Hæstaréttar 30. janúar 1997 hafi verið staðfest önnur túlkun á skattareglum en skattyfirvöld hafi viðhaft á árinu

1988, enda er dómurinn beinlínis á því byggður að sameiningin hafi ekki staðist ákvæði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981. Enda þótt skattyfirvöld hafi ekki hafist handa um rannsókn á umræddri sameiningu fyrr en á árinu 1993 bendir það eitt og sér ekki til að sú endurákvörðun sem framkvæmd var í kjölfarið hafi verið vegna breytinga á skattalögum eða reglum sem skattyfirvöld starfa eftir. Þvert á móti byggist úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur í máli Gjaldheimtunnar í Reykjavík gegn Vífilfelli ehf., sem staðfestur var í Hæstarétti með vísan til forsendna að þessu leyti, á þeim skattalögum sem í gildi voru þegar sameiningin fór fram og túlkun þeirra. Samkvæmt framansögðu þykir stefnandi ekki hafa sýnt fram á að í þessum dómsniðurstöðum sé vikið frá eldri fordæmum dómstóla eða að niðurstaðan gangi gegn fyrri úrskurðum skattyfirvalda eða framkvæmd skattyfirvalda varðandi sambærileg tilvik.

Stefndi hefur haldið því fram að hægt hefði verið að standa þannig að samruna hlutafélaganna tveggja að tap Gamla-Álafoss hf. hefði nýst til frádráttar sköttum samrunafélagsins og bent á nokkrar leiðir sem hann telur að hefðu verið færar. Eigendur Verksmiðjunnar Vífilfells hf. sem réðu, sem fyrr segir, ferðinni varðandi framkvæmd samrunans, virðast hafa valið þá leið sem farin var til að koma í veg fyrir að þurfa að afhenda utanaðkomandi aðilum hlutabréf í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Þykir stefnandi ekki hafa sýnt fram á að fyrrnefnd niðurstaða í máli stefnanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík útiloki að aðrar leiðir til samruna hlutafélaganna hefðu staðist ákvæði þágildandi skattalaga um nýtingu yfirfærðs taps til lækkunar á skattstofni samruna-hlutafélagsins.

Með vísan til þess sem að framan hefur verið rakið, varðandi tilurð 3. gr. samningsins og ætlaðan vilja beggja samningsaðila varðandi skiptingu á áhættu af viðskiptunum, verður ekki séð að það skilyrði sem sett var fyrir endurgreiðslukröfu stefnanda í öðrum málslið 3. gr. hafi komið fram við fyrrnefndan dóm Hæstaréttar.

Þá verður að fallast á með stefnda að fyrirvari lokamálsliðar 3. gr. um mögulegar breytingar skattyfirvalda á framtali félagsins vísi eingöngu til framtals Gamla-Álafoss hf. en ekki samrunafélagsins.

Um forsendubrest.

Það er grundvallarregla í samningarétti að gerða samninga beri að efna og þurfa veigamikil rök að vera fyrir því að samningsaðili verði leystur undan ákvæðum samnings sem hann hefur gert á grundvelli ógildingarástæðna. Þarf stefnandi að sýna fram á að skilyrði ógildingar séu fyrir hendi.

Fram er komið í málinu að megintilgangur samningsgerðarinnar var sá að nýta uppsafnað tap Gamla-Álafoss hf. til lækkunar á sköttum samrunahlutafélags í eigu kaupenda. Það má því telja eðlilegt að báðir samningsaðilar hafi

haldið að slíkt væri mögulegt. Ljóst er að þeir gerðu sér hins vegar báðir grein fyrir að brugðið gat til beggja vona um hvort tapsfrádrátturinn nýttist. Með hliðsjón af því að kaupendur og Verksmiðjan Vífilfell hf. réðu ferðinni varðandi það hvernig staðið var að kaupum á hlutafénu og sameiningunni, að þeir höfðu sérfræðinga sér til aðstoðar og kaupendur áttu í vændum verulegan hagnað ef þeim tækist að nýta tapið til lækkunar á sköttum, verður hvorki talið sanngjarnt né eðlilegt að stefndi beri einn alla áhættuna af því að samruni hlutafélaganna stæðist þágildandi skattareglur.

Samkvæmt því sem að framan er rakið verður að líta á 3. gr. samningsins sem samkomulag um skiptingu áhættunnar af því að tapsfrádrátturinn nýttist. Verður því ekki fallist á með stefnanda að til grundvallar samningnum hafi legið önnur og víðtækari forsenda varðandi endurgreiðslurétt en fram kemur í þeim fyrirvara sem aðilar komu sér saman um í 3. gr. samningsins. Þykir endurgreiðslukrafan því ekki eiga að ná fram að ganga á grundvelli brostinna forsendna.

Um 36. gr. samningalaga nr. 7/1936.

Með hliðsjón af því sem að framan er rakið um tilurð samningsins, þá hagnaðarvon sem kaupendur höfðu og það samningsákvæði sem aðilar settu inn í samninginn til að skilgreina þá áhættu sem hvor um sig tók við samningsgerðina verður ekki talið að skilyrði sé til beitingar 36. gr. samningalaganna til breytingar á samningi aðila.

Um meint saknæmt atferli stefnda.

Svo sem áður er rakið töldu báðir samningsaðilar að fyrirhuguð sameining myndi standast þágildandi skattareglur. Kaupendur höfðu löggiltan endurskoðanda og lögmenn sér til aðstoðar og ekkert hefur komið fram í málinu sem bendir til þess að skortur á upplýsingum af hálfu stefnda eða aðrar saknæmar athafnir eða athafnaleysi hafi leitt til þess að skattalegur tapsfrádráttur nýttist ekki.

Samantekt.

Samkvæmt framansögðu þykir stefnandi hvorki hafa sýnt fram á að 3. gr. kaupsamnings aðila verði skýrð með þeim hætti að hún veiti honum rétt til endurgreiðslu úr hendi stefnda né að honum beri slík endurgreiðsla á grundvelli sjónarmiða um ógilda löggæringa. Ber því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Með hliðsjón af þeim vafaatriðum sem eru í máli þessu þykir rétt að hvor aðili beri sinn kostnað af því.

Dóm þennan kváðu upp Sigurður T. Magnússon héraðsdómari, sem

jafnframt var dómsformaður, og Hjördís Hákonardóttir héraðsdómari en Eggert Óskarsson héraðsdómari stóð að sératkvæði.

D ó m s o r ð :

Stefndi, Framkvæmdasjóður Íslands, skal vera sýkn af öllum kröfum stefnanda, Vífilfells ehf., í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.

S é r a t k v æ ð i

Eggerts Óskarssonar

Ég er sammála meiri hluta dómsins um það að stefnandi hafi öðlast þann endurgreiðslurétt sem kaupsamningur stefnda og hluthafa Verksmiðjunnar Vífilfells hf. fól í sér, ef skattalegur tapsfrádráttur nýttist ekki. Ég er hins vegar ósammála túlkun meiri hluta dómsins á endurgreiðslufyrirvara 3. gr. samningsins í ljósi niðurstöðu dóms Hæstaréttar frá 30. janúar 1997 í máli stefnanda gegn Gjaldheimtunni í Reykjavík. Óumdeilt er að samningsaðilar töldu að skattalegur tapsfrádráttur myndi nýtast í sameiningu Gamla-Álafoss hf. við annað hlutafélag og að það væri forsenda kaupenda fyrir kaupunum. Fyrirvara um endurgreiðslu í síðari málslið 4. gr. samningsins ber að skýra með hliðsjón af því.

Með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur í máli Gjaldheimtunnar í Reykjavík gegn stefnanda, sem staðfestur var með fyrrgreindum dómi Hæstaréttar, var fallist á niðurstöðu úrskurðar yfirséðanefndar um endurákvörðun álagningar opinberra gjalda á stefnanda á grundvelli ónotaðra rekstrartapa frá Fargi hf. og Gamla-Álafossi hf. Dómsniðurstaða er byggð á því að við samruna greindra hlutafélaga við Verksmiðjuna Vífilfell hf. hafi ekki verið fylgt formskilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, en einnig er efnislega á því byggt að tilgangur tilvitnaðs lagaákvæðis hafi ekki verið sá einn að gera félögum kleift að kaupa tap annarra félaga og nýta sér það til skattafsláttar. Hefur sá skilningur ákvæðisins verið áréttaður í dómi Hæstaréttar frá 22. janúar 1998 í málinu nr. 456/1997. Dómsúrlausnir staðfesta þannig þessa túlkun skattyfirvalda á ákvæðum skattalaga um nýtingu skattalegra réttinda við samruna félaga. Verður því að telja að þar með sé fullnægt endurgreiðsluákvæði 4. gr. samningsins. Ég tel því að stefnandi eigi rétt til endurgreiðslu úr hendi stefnda, en rétt er að málskostnaður falli niður. Þar sem meiri hluti dómsins hefur komist að þeirri niðurstöðu að sýkna beri stefnda af öllum kröfum stefnanda eru ekki efni til að fjalla um dómkröfur stefnanda tölulega.