

Fimmtudaginn 18. febrúar 1999.

Nr. 329/1998.

Vífilfell ehf.

(Hreinn Loftsson hrl.)

gegn

Framsóknarflokknum

(Jóhann H. Níelsson hrl.)

og gagnsök

Aðild. Samningur. Forsendur. Hlutfélög. Sératkvæði.

Eigendur hlutfélagsins V keyptu allt hlutfé í hlutfélaginu F en F var eignalaust félag sem ekki hafði neinn rekstur með höndum. Voru félögin sameinuð í þeim tilgangi einum að nýta uppsafnað tap F á móti hagnaði V við álagningu skatta. Skattyfirvöld höfnuðu 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, en að tillögu lögmanns seljenda var því breytt í það horf að það var takmarkað við þau atvik að breytingar yrðu á skattareglum. Þóttu kaupendurnir samkvæmt þessu ekki eiga endurgreiðslukröfu á seljendurna, enda væru ákvarðanir skattyfirvalda ekki byggðar á breytingum á skattareglum og skattaframkvæmd.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir 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 37.676.351 krónu með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 33.843.111 krónum frá 30. janúar 1997 til 1. október sama árs, en af 37.676.351 krónu frá þeim degi til greiðsludags. Til vara krefst hann

greiðslu 34.557.789 króna með vöxtum og dráttarvöxtum eins og greinir í héraðsdómi. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málinu var gagnáfrýjað með stefnu 8. september 1998. Gagnáfrýjandi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms. Til vara er þess krafist að kröfur aðaláfrýjanda verði lækkaðar. Í báðum tilfellum er krafist málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti.

Málavextir og málsástæður eru raktar í héraðsdómi. Í málinu krefst aðaláfrýjandi endurgreiðslu á skuld Fargs hf. sem Verksmiðjan Vífilfell hf. greiddi með skuldabréfum útgefnum 19. desember 1988 eftir að félögin höfðu verið sameinuð í lok þess árs.

I.

Ágreiningur aðila stafar frá kaupsamningi 13. desember 1988 um allt hlutafé Fargs hf. Kaupendur voru hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. en gagnáfrýjandi var aðalseljandi. Ekkert verð var greitt fyrir hlutaféð en kaupendur ábyrgðust in solidum 22.970.348 króna skuld félagsins. Farg 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 Fargs 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 Fargs 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 Fargs hf. Ljóst er að þessar ástæður voru aðilum kunnar.

Skattstjórinn í Reykjavík endurávarðaði 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 yfirsattanefndar, 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 Farg hf. hefði verið sameinað 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 Fargi 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 Fargi hf. hefði verið hreinn málamyndagerningur í skattalegu tilliti og að sameining félaganna uppfyllti því ekki gagngjaldsskilyrði 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 4. gr. framangreinds kaupsamnings. Þar segir: „Seljandanum er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Fargs hf. við annað hlutafélag, en slíka sameiningu munu kaupendur framkvæma eigi síðar en 31.12.88. Nýtist 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. Var upphaf þess komið frá kaupendum, en nægjanlega er fram komið að því var breytt að tillögu lögmanns, sem las samninginn yfir fyrir hönd seljenda. 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, Framsóknarflokknum, 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 13. desember 1988 milli gagnáfrýjanda og hluthafa í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Ég er aftur á móti ósammála túlkun þeirra á endurgreiðslufyrirvara 4. gr. samningsins.

Fram er komið í málinu, að kaupin á hlutafé Fargs 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 4. 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 4. gr. samningsins. Ég er því sammála sér- atkvæði 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 13. 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 4. 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 yfirtækinnna 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 alllöngu 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 álitaefnið 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 fram talinn, 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 4. 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 Framsóknarflokkurinn, kt. 560169-7449, Hafnarstræti 20, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega að stefndi, Framsóknarflokkurinn, greiði kr. 37.676.351 með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 ásamt síðari breytingum af kr. 33.843.111 frá 30. janúar 1997 til 1. október 1997, en af kr. 37.676.351 frá þeim degi til greiðsludags. Til vara krefst stefnandi að stefndi greiði kr. 34.557.789 með ársvöxtum samkvæmt 7. gr. vaxtalaga nr. 25/1987 af þeim upphæðum og með þeirri vaxtaþrósentu sem hér segir: kr. 3.333.428, með 8,1% vöxtum frá 01.10. 1989 til 01.11.89, með 9,6% vöxtum frá þ. d. til 01.12. 1989, 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% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1990, en kr. 7.097.353 með 3% 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 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 01.07. 1991, með 5,8% vöxtum frá þ. d. til 01.09. 1991, með 6,3% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1991, en kr. 11.098.032 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 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 01.09. 1992, með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1992, en kr. 15.052.033 með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.02. 1993, með 1,1% vöxtum frá þ. d. til 01.03. 1993, með 1% 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 01.09. 1993, með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1993, en kr. 19.031.964 með 0,9% vöxtum frá þ. d. til 01.12. 1993, með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1994, en kr. 22.956.015 með 0,5% vöxtum frá þ. d. til 01.06. 1995, með 0,6% vöxtum frá þ. d. til 01.10. 1995, en kr. 26.845.580 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 01.10. 1996, en kr. 30.724.549 með 0,7% vöxtum frá þ. d. til 01.11. 1996, með 0,8% vöxtum frá þ. d. til 30.01. 1997 en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá þ. d. til 01.10. 1997 og með sömu vöxtum af kr. 34.557.789 frá þ. d. til greiðsludags. Í báðum tilfellum er þess krafist að dæmt verði að dráttarvextir leggist 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 aðallega þær, að hann verði sýknaður af öllum

kröfum stefnanda. Til vara er þess krafist að krafa stefnanda verði lækkuð þannig að stefnda verði einungis gert skylt að endurgreiða kr. 22.970.348, sem er höfuðstóll greiðslu án vaxta, verðbóta eða annars kostnaðar. Þá er í báðum tilvikum krafist málskostnaðar úr hendi stefnanda samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi.

Óumdeild málsatvik.

Með kaupsamningi dags. 13. desember 1988 seldi stefndi, Framsóknarflokkurinn, ásamt Hákonni Sigurgrímssyni, Hauki Ingibergssyni, Einari Birni og Finni Ingólfssyni, öll hlutabréf sín í hlutafélaginu Fargi hf., eða samtals 100% hlutafjár félagsins og var nafnverð hlutafjárins kr. 100.530.000. Kaupendur voru Björn Ólafsson hf., Guðrún Guðmundsdóttir, Þórður Sveinsson & Co., Pétur Björnsson, Iðunn Björnsdóttir, Kristján G. Kjartansson, dánarbú Eddu Björnsdóttur og Sigríður Ólafsdóttir en kaupendur voru allir hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Þegar kaupin áttu sér stað. Fyrir hlutaféð voru engir fjármunir látnir af hendi, en kaupendur ábyrgðust in solidum greiðslu yfirtekinna skulda Fargs hf. við stefnda, samkvæmt efnahagsyfirliti frá 30. nóvember 1988, en það fylgdi samningnum og var hluti hans. Óumdeilt er að skuldir þær sem kaupendur ábyrgðust greiðslu á námu kr. 22.970.345.

Farg hf., sem áður var rekið undir nafninu Nútíminn hf., hafði á tímabilinu 1984 til 1986 verið rekið með miklu tapi. Í byrjun árs 1988 var unnið að fjárhagslegri endurskipulagningu félagsins með skuldbreytingum, yfirtöku lána og hækkun hlutafjár. Þann 22. apríl 1988 var skuld félagsins við aðaleiganda þess, stefnda, breytt í hlutafé með því að hækka hlutaféð um kr. 65.000.000. Hlutafé félagsins var síðan 25. nóvember 1988 hækkað um kr. 22.530.000.

Í 4. gr. kaupsamningsins kom fram að seljendum væri kunnugt um þá forsendu kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýttist í sameiningu Fargs 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.

Í samræmi við ákvæði 5. gr. kaupsamningsins var haldinn hluthafafundur í Fargi hf. 13. desember 1988 þar sem ákvörðun var tekin um að sameina félagið Verksmiðjunni Vífilfelli hf. og skyldu samþykktir þess félags gilda um hið sameinaða félag. Á þeim fundi samþykkti stjórn félagsins að láta af stjórnarstörfum og sama dag kusu hinir nýju hluthafar nýja stjórn félagsins og nýjan endurskoðanda. Öllum afskiptum seljenda af rekstri félagsins lauk sama dag og tóku hinir nýju hluthafar alfarið við rekstri og framkvæmd félagsins. Síðar sama dag var haldinn fundur í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Fundarmenn voru þeir sömu og á hluthafafundi Fargs hf. fyrr um daginn, enda voru hluthafar hinir

sömu í báðum félögum. Samþykktu þeir samrunann og í kjölfarið var send inn tilkynning til Hlutfélagaskrár um samrunann, þar sem Farg hf. rann inn í Verksmiðjuna Vífilfell hf., sem tók yfir öll réttindi og allar skyldur Fargs hf. frá sama tíma. Fyrir hlut sinn í Fargi hf. fengu hluthafar hlut í hinu sameinaða félagi.

Eftir sameininguna taldist skuld Fargs hf. við stefnda að fjárhæð kr. 22.970.348 til skulda hins sameinaða félags. Verksmiðjan Vífilfell hf. greiddi stefnda skuldina með útgáfu 46 skuldabréfa. Höfuðstóll 45 bréfa var kr. 500.000 en eins kr. 470.348. Gjald dagar voru tíu, sá fyrsti 1. október 1989. Næstsíðasti gjalddaginn var 1. október 1997 og síðasti gjalddaginn samkvæmt bréfunum er 1. október 1998.

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 einkahlutfélög 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 umbjóðendur lögmannsins myndu halda upp á hann endurgreiðslu yfirtekinnar skulda samkvæmt skýru ákvæði kaupsamningsins yrði niðurstaðan sú, að yfirfæranlegt tap Fargs 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. 123.496.075 yfirfært tap frá Fargi hf. Tapið hafði stefnandi fært til frádráttar tekjum til skatts.

Stefnandi mótmælti þessari endurákvörðun og skaut henni fyrst til úrlausnar yfirséðanefndar, sem kvað upp úrskurð 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 kæður til Hæstaréttar Íslands, sem kvað upp dóm 30. janúar 1997. Niðurstaðan fól í sér staðfestingu á endurákvörðun skattstjórans í Reykjavík.

Þegar dómur Hæstaréttar Íslands gekk voru samanlagðar afborganir, verðbætur og vextir, kr. 33.843.111, á verðlagi í janúar 1997, en greiðsla á næstsíðasta gjalddaga 1. október 1997 var kr. 3.883.240. Samanlagt nema þessar upphæðir stefnufjárhæð málsins. Stefnandi greiddi Gjaldheimtunni í Reykjavík 10. desember 1996 100 milljónir króna inn á hugsanlega kröfu til að forða yfirvofandi fjárnámi en eftirstöðvarnar kr. 163.813.348 voru greiddar 28. febrúar 1997 í samræmi við endurákvörðun þá er Hæstiréttur hafði staðfest.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Um aðild til sóknar.

Stefnandi heldur því fram að þegar Farg hf. hafi verið sameinað Verksmiðjunni Vífilfelli hf., sem síðar varð Vífilfell ehf., hafi hluthafar Fargs hf. fengið hlutabréf í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. sem gagngjald fyrir hluti sína í Fargi 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 Fargi 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 „málamyndageringur“ 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 aðild til varnar.

Stefnandi kveður málsóknina beinast gegn stefnda einum sem seljenda Fargs hf. þar sem stefndi hafi verið eigandi 99,66% hlutafjár. Út frá meginreglunni um solidariska ábyrgð kýs stefnandi að haga kröfugerð sinni með þessu móti enda ljóst að tilvist annarra hluthafa hafi verið til þess að uppfylla kröfur laga um hlutafélög.

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.

Um loforð stefnda vísar stefnandi til almennra reglna samningaréttarins um skuldbindingargildi loforða. Með kaupsamningnum 13. desember 1988 hafi stefndi undirgengist að endurgreiða yfirteknar skuldir Fargs 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 undirritaður 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 skattyfirvalda.

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 skattyfirvalda 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 verði 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 samþærilegur 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 endurgreiðsluloforðsins, 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 skaðabótaskylt 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.

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 Fargs hf. til frádráttar frá skattskyldum tekjum stefnanda. Þessi forsenda hafi beinlínis verið orðuð í 4. 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 orðið að 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 4. 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 kröfueréttarins 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 dóminum orðið ljóst að hið skattalega hagræði myndi ekki nýtast 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 telur sérstaka ástæðu til þess að mótmæla sem röngu, fullyrðingu sem víða komi fram í stefnu, að með dómi Hæstaréttar frá 30. janúar 1997 hafi skattareglur sem í gildi hafi verið við samrunann verið túlkaðar með öðrum hætti en gert hafi verið af skattyfirvöldum fyrir breytingar á 56. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 7. gr. laga nr. 97/1988.

Stefndi kveður samningaviðræður milli framangreindra kaupenda og

seljenda hafa hafist í nóvember 1988. Kaupendur hafi haft áhuga á því að kaupa félagið með það fyrir augum að sameina það fyrirtæki í eigu kaupenda og þannig nýta hið uppsafnaða tap Nútímans hf. Samkvæmt úrskurði ríkisskattaneðndar nr. 819/1996 virðist sem Verksmiðjan Vífilfell hf., sem alfarið hafi verið í eigu kaupenda, hafi þegar á árinu 1986 velt fyrir sér sameiningu í þessum tilgangi við önnur hlutafélög og hafi Símoni Á. Gunnarssyni endurskoðanda, m.a. í þessu skyni, verið falið að gera greinargerð um möguleika til þess að nýta yfirfæranlegt tap við sameiningu fyrirtækja. Af framlögðum skjölum megi sjá að talsverð undirbúningsvinna hafi verið unnin af hálfu Verksmiðjunnar Vífilfells hf. varðandi hina skattalegu hlið sameiningar félaga og hafi félagið notið aðstoðar kunnáttumanna á þessu sviði, þ.á m. lögmannna og löggiltra endurskoðenda.

Stefndi kveður kaupendur hafa haft allt frumkvæði við gerð kaupsamningsins og sent drög kaupsamningsins til seljenda. Lögmaður seljenda, Gestur Jónsson hrl., hafi óskað eftir breytingum á kaupsamningnum og hafi honum verið breytt í kjölfar þessara athugasemda. Samningurinn hafi verið undirritaður eftir þessar breytingar.

Stefndi heldur því fram að í kaupsamningnum séu skyldur samningsaðila mjög skýrt afmarkaðar. Skyldur seljenda komi fram í 3. gr. samningsins. Þá komi fram í 2. gr. að seljendur beri ábyrgð á því að skuldir Fargs hf. hafi verið rétt tilgreindar. Aldrei hafi komið til þess að á þessa ábyrgð seljenda reyndi og ekki sé deilt um að seljendur hafi efnt skyldur sínar samkvæmt 2. og 3. gr. samningsins.

Stefndi kveður dóm Hæstaréttar grundvallast á því að það skilyrði 1. mgr. 56. gr. tekju- og eignaskattslaga að einungis komi hlutafé fyrir eign í samrunafélögum, hafi ekki verið uppfyllt við samrunann. Í dóminum hafi þó komið fram að samruni Fargs hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. hafi fullnægt ákvæðum XV. kafla hlutafélagalaga nr. 32/1978.

Um aðalkröfu stefnda.

1. Aðildarskortur.

Stefndi byggir sýknukröfu sína í fyrsta lagi á aðildarskorti. Hann kveður aðilasamband samkvæmt hinum umþrætta kaupsamningi vera á milli stefnda og kaupenda, þ.e. Björns Ólafssonar hf., Guðrúnar Guðmundsdóttur, Þórðar Sveinssonar & Co., Péturs Björnssonar, Iðunnar Björnsdóttur, Kristjáns G. Kjartanssonar, Sigríðar Ólafsdóttur og dánarbús Eddu Björnsdóttur. Stefndi hafi aldrei verið í samningssambandi við stefnanda, hvorki beinu né óbeinu og ekki hafi verið sýnt fram á að aðildin hafi komist á hendur stefnanda með samningi eða á annan hátt. Ekkert beint réttarsamband sé því á milli stefnda og stefnanda.

Í stefnu sé því haldið fram að sérstakur samningur hafi verið gerður við framsal hluthafa á hlutafjáreign sinni í Fargi hf. inn í Verksmiðjuna Vífilfell hf. og síðar til stefnanda. Samningur þessi hafi þó hvorki verið lagður fram né sönnur verið færðar fyrir honum á annan hátt. Geti stefnandi ekki lagt fram umræddan samning eða framsal, verði hann að bera hallann af því að sönnun skorti um aðild hans og beri þegar af þeirri ástæðu að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

2. Stefndi telur að ábyrgð hans sem leidd verði af síðari hluta 4. gr. kaupsamningsins sé skilyrt og að skilyrðið hafi ekki komið fram.

Stefndi byggir í öðru lagi á því að í 4. gr. kaupsamningsins hafi falist loforð af hálfu stefnda og annarra seljenda hlutafjár í Fargi hf. um endurgreiðslu yfirtekinna skulda við tiltekin skilyrði. Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda að það skilyrði hafi komið fram með dómi Hæstaréttar frá 30. janúar 1997 og telur túlkun stefnanda á 4. gr. kaupsamningsins ekki eiga við rök að styðjast. Stefndi bendir á að 4. greinin hafi tekið breytingum frá upphaflegum kaupsamningsdrögum, sem samin hafi verið af hálfu kaupenda. Í upphaflegu drögunum hafi 4. gr. kaupsamningsins verið orðuð þannig:

„Seljendum er kunnugt, að það er algjör forsenda kaupenda fyrir kaupum þessum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Fargs hf. við annað félag. Nýtist skattalega hagræðið ekkert eða einungis að hluta skulu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir skv. efnahagsreikningi í sama hlutfalli.“

Við kaupsamningsgerðina hafi þessu ákvæði verið breytt og hafi verið endanlega orðað í samningnum á eftirfarandi hátt:

„Seljendum er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupnum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Fargs 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.“

Stefndi kveður Gest Jónsson hrl. hafa unnið að samningsgerðinni fyrir hönd seljenda. Í handskrifuðu blaði, sem hann hafi sent lögmanni kaupenda við kaupsamningsgerðina, komi fram að hugmyndin að baki greininni væri sú að seljendur bæru áhættuna á því ef skattareglum yrði breytt þannig að fyrirhuguð sameining skilaði ekki skattahagræði til Verksmiðjunnar Vífilfells hf.

Við túlkun á 4. gr. samningsins verði að hafa í huga, að samkvæmt stjórnarskránni skuli skattamálum skipað með lögum. Af þessu leiði að skattareglur geta einungis verið lög sem sett eru á stjórnskipulegan hátt og reglugerðir sem settar eru með stoð í gildandi lögum. Um aðrar skattareglur sé

ekki að ræða og hafi seljendur einungis tekið á sig áhættuna á endurgreiðslu ef skattalegt hagræði nýttist ekki vegna breyttra skattareglna í þessum skilningi. Samningsaðilum hafi enda verið um það kunnugt við kaupsamningsgerðina að fyrirhugað var að breyta skattalögum. Þeim hafi síðan verið breytt með lögum nr. 97/1988, sem m.a. breyttu lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, þar sem skilyrði um skattnýtingu fyrirtækja við samruna voru þengd.

Stefndi kveðst ekki fallast á þá túlkun stefnanda, að framangreindur fyrirvari 4. gr. kaupsamningsins hafi átt að gilda um öll þau tilvik sem leiddu til þess að tapsfrádráttur nýttist ekki. Samkvæmt hefðbundinni skýringu verði ákvæði 4. gr. ekki skilið öðruvísi en á þann hátt að seljendur bæru áhættuna á því ef skattalög og/eða reglugerðir settar á grundvelli þeirra breyttust. Ekkert bendi til þess að svo víða túlkun sem stefnandi haldi fram hafi átt að viðhafa, enda hefði fyrirvarinn þá þurft að vera orðaður með öðrum hætti.

Komist dómurinn, þrátt fyrir mótmæli stefnda, að þeirri niðurstöðu að í orðalaginu felist viðtækari ábyrgð en að framan greini, verði að hafa í huga að ástæðan fyrir því að stefnandi fékk ekki notið skattahagræðis við samruna Fargs hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. verði ekki rakin til þess að skattalögum, reglugerðum eða framkvæmdarreglum skattyfirvalda varðandi samruna og skattahagræði hafi verið breytt. Ástæðan verði einfaldlega rakin til þess að við framkvæmdina hafi ekki verið farið eftir skýrum fyrirmælum skattalaga. Stefndi hafi ekkert komið nálægt framkvæmdinni við samrunann. Hann hafi hins vegar mátt gera ráð fyrir því að kaupendur framkvæmdu samrunann með löglegum hætti, enda hafi þeir notið aðstoðar færustu kunnáttumanna. Stefndi getur því ekki fallist á þá skýringu stefnanda, að í 4. gr. kaupsamningsins felist að stefndi beri ábyrgð á mistökum stefnanda við framkvæmd samrunans og telur stefndi að þetta atriði eitt og sér eigi að leiða til sýknu.

3. Stefndi byggir á því að ekki sé um að ræða forsendubrest.

Stefndi byggir í þriðja lagi á því að framangreindar dómsúrlausnir Héraðsdóms Reykjavíkur og Hæstaréttar byggist ekki á breyttri laga- eða stjórnslu-framkvæmd eins og stefnandi haldi fram, heldur á því að samruninn eins og hann var framkvæmdur hafi ekki uppfyllt skilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt þar sem í raun hafi komið annað og meira endurgjald fyrir hlutabréf í Fargi hf. en hlutabréf í samrunafélaginu. Í úrskurði héraðsdóms sem staðfestur hafi verið í Hæstarétti með skírskotun til forsendna komi orðrétt fram:

„Engir fjármunir voru látnir af hendi við kaup hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á Fargi hf. ... heldur ábyrgðust kaupendur skuldir hinna „keypu“ félaga við Framsóknarflokkinn ... Hins vegar greiddi Verksmiðjan Vífilfell hf., en ekki hluthafarnir, þessar skuldir ... verður því að telja að kaup hluthafanna í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. á umræddum félögum hafi verið hreinir mála-

myndagerningar, gerðir í því skyni, að formlega yrði uppfyllt gagngjaldsskilyrði 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981. ... Þegar framangreint er virt heildstætt, er niðurstaða dómsins sú, að líta verði á Framsóknarflokkinn ... sem hina raunverulegu viðsejendur Verksmiðjunnar Vífilfells hf. Verður því að virða það með tilliti til þessara hluthafa í Fargi hf. ... hvort gagngjaldsskilyrðum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 hafi verið fullnægt. Ljóst er, að Verksmiðjan Vífilfell hf. var með útgáfu skuldabréfa til fyrrgreindra aðila að gjalda þeim hluthöfum fyrir verðmæti það, sem talið var fólgið í nýtanlegum tapsfrádrætti. Var þannig ekki um algjöran samruna fjármuna og eigin fjár félaganna þriggja að ræða miðað við þá stöðu, sem þau voru í, áður en gerðar voru þær ráðstafanir, sem áður greinir, enda fengu hvorki Framsóknarflokkurinn ... hlutabréf í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í hinum viðteknu hlutafélögum. Var samruni Fargs hf. ... við Verksmiðjuna Vífilfell hf. samkvæmt því ekki á þann hátt sem nefnd lagagrein kveður á um.“

Stefndi telur að á því sé byggt í úrskurðinum, að við sameininguna hafi komið greiðsla frá Verksmiðjunni Vífilfelli hf. til Framsóknarflokksins í öðru formi en hlutabréfum í sameinaða félaginu, og hafi ástæðan fyrir því að stefnandi fékk ekki notið skattahagræðis verið sú, að ekki hafi verið fylgt reglum 1. mgr. 56. gr. laga nr. 75/1981 um gagngjald í hlutabréfum. Ákvörðun um að framkvæma samrunann með þessum hætti hafi verið tekin af nýjum hluthöfum og/eða stjórn Verksmiðjunnar Vífilfells hf., en ekki af stefnda eða öðrum seljendum. Í kaupsamningnum sé hins vegar skýrt ákvæði um það að kaupendur ábyrgist greiðslu skuldanna sjálfir, en sú ákvörðun þeirra að láta Verksmiðjuna Vífilfell hf. efna samninginn fyrir hluthafana hafi orðið til þess að samruninn uppfyllti ekki skilyrði 1. mgr. 56. gr. Stefndi heldur því fram að hefðu kaupendurnir greitt skuldir Fargs hf. sjálfir hefði sameiningin staðist skattalega. Þessi framkvæmd hafi verið alfarið á ábyrgð kaupenda sem stjórnað hafi samrunanum og sjálfir ákveðið hvernig aflað væri fjár til þess að standa við skuldbindingarnar samkvæmt kaupsamningnum. Seljendur og þar með stefndi hafi hins vegar ekki ábyrgst samrunaferlið.

Stefndi mótmælir sem röngu því sem fram komi í stefnu, að forsenda hafi brugðist vegna aðstæðna sem sanngarnt sé og eðlilegt að stefndi beri ábyrgð á. Hann telur að stefnandi hljóti sjálfur að bera ábyrgð á eigin mistökum við samrunann.

4. 36. gr. samningalaga.

Stefndi mótmælir því að 36. gr. samningalaga nr. 7/1936 eigi við eins og málum er háttað. Greinin feli í sér takmörkun á samningafrelsi og eigi aðeins við um þau sjaldgæfu tilvik þegar samningur sé ósanngjarn eða andstæður góðri viðskiptavenju. Ekkert ákvæði hins umþrætta kaupsamnings uppfylli skilyrði

fyrir beitingu 36. gr. samningalaga. Samningsaðilar hafi komið jafnir til samningsgerðar og kaupendur notið sérfræðiaðstoðar. Kaupendur hafi sjálfir sett skilyrði fyrir kaupunum og jafnframt gert þann fyrirvara sem fram komi í 4. gr. samningsins. Stefndi bendir á að kaupverð hlutabréfanna í Fargi hf. hafi aðeins verið brot af þeim hagsmunum sem kaupendur hafi verið að sækjast eftir með kaupunum og megi gera ráð fyrir því að kaupendur hafi álitnið áhættuna kaupverðsins virði. Ástæða þess að stefnandi gat ekki notið hins skattalega hagræðis hafi verið að framkvæmd hans á samruna hafi farið í bága við ákvæði 1. mgr. 56. gr. laga um tekju- og eignarskatt. Það geti því ekki talist ósanngjarnt í skilningi 36. gr. samningalaga, að kaupendur axli ábyrgð á eigin mistökum.

5. Saknæmt atferli.

Stefndi mótmælir því alfarið að hann hafi sýnt af sér saknæmt hátterni við gerð og framkvæmd hins umþrætta kaupsamnings og síðar við framkvæmd kaupenda á samrunanum. Kaupendur hafi haft reynslu af slíkum hlutafjárkaupum og höfðu sérfræðinga til þess að segja til um þá áhættu sem fólst í samningnum. Stefndi hafi ekki haft slíka vitneskju og enga ábyrgð tekið á því að fyrirhuguð sameining við annað hlutafélag myndi leiða til lækkunar á sköttum þess félags. Kaupendur hafi sjálfir átt sök á því hvernig fór. Stefnanda hafi því ekki tekist að sýna fram á að stefndi hafi sýnt af sér saknæma háttsemi við samningsgerðina.

6. Mótmæli stefnda varðandi vexti og verðbætur á endurgreiðslukröfu.

Stefndi bendir á að í 4. gr. kaupsamningsins sé ekki gerður áskilnaður um vexti eða dráttarvexti, heldur einungis að seljendur skuli endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir skv. efnahagsreikningi ef forsenda kaupanna brestur. Þá sé ekki heimilt að krefjast verðbóta nema samið hafi verið um það fyrirfram en svo hafi ekki verið gert. Í kaupsamningi hafi ekki verið kveðið á um hvernig skuldir Fargs hf. við Framsóknarflokkinn skyldu greiddast, heldur virðist hafa verið gert ráð fyrir því að þær yrðu greiddar í kjölfar undirritunar kaupsamningsins. Þó að kaupendur hafi notið þess hagræðis að fá að dreifa greiðslunni á langan tíma, verði ekki talið að það heimili þeim að krefjast verðbóta og/eða vaxta úr hendi stefnda. Vexti eigi því að reikna á venjulegan hátt, frá þeim tíma sem stefnandi krafði sannanlega fyrst um greiðslu, en það hafi verið við höfðun máls þessa.

Niðurstaða.

Um aðild málsins.

Eins og að framan er rakið voru kaupendur hlutafjár í Fargi hf. átta hluthafar í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. og skiptu þeir hlutafénu á milli sín í sama hlutfalli

og hlutafjäreign þeirra í Verksmiðjunni Vífilfelli hf. Þessir hluthafar tóku ábyrgð á því að skuld Fargs hf. við stefnda yrði greidd. Af 4. gr. samningsins verður ráðið að samningsaðilar gengu út frá því að hinir nýju hluthafar Fargs hf. myndu sameina það öðru hlutafélagi í því skyni að nýta tap Fargs hf. til lækkunar á sköttum samrunahlutafélagsins. Ekki kom fram í samningnum hvaða hlutafélagi Farg hf. kæmi til með að sameinast. Ljóst er að þótt hinir nýju hluthafar tækju ábyrgð á greiðslu skuldarinnar við stefnda var áfram um skuld Fargs hf. að ræða. Við samruna Fargs hf. og Verksmiðjunnar Vífilfells hf. varð hið sameinaða félag því sjálfkrafa skuldari. Stefndi viðurkenndi það m.a. í verki með því að taka við 46 skuldabréfum 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 4. 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 stefnandi því réttur aðili að þessu máli.

Stefndi var eigandi 99,66% hlutafjár í Fargi hf. þegar hlutabréfin voru seld og er ekki ágreiningur um aðild hans að málinu.

Um efnishlið málsins.

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 vitnið Gestur Jónsson hrl. hélt hinu gagnstæða fram. Vitnið Jón Tryggvi Kristjánsson, sem var endurskoðandi Fargs hf., bar fyrir dómi að hann hefði ritað fyrsta uppkast að kaupsamningi um hlutaféð. Það uppkast hefur verið lagt fram í málinu og eru engin ákvæði í því um endurkröfurétt kaupenda. Í málinu liggur fyrir annað samningsuppkast sem óumdeilt er að gert var af hálfu stefnanda. Í því uppkasti er ný 4. gr. svohljóðandi:

„Seljendum er kunnugt, að það er algjör forsenda kaupenda fyrir kaupum þessum, að skattalegur tapsfrádráttur nýtist í sameiningu Fargs hf. við annað félag. Nýtist skattalega hagræðið ekkert eða einungis að hluta skulu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir skv. efnahagsreikningi í sama hlutfalli.“

Í þessu samningsuppkasti er endurgreiðsluréttur kaupenda mun afdráttar-

lausari en í endanlegum samningi og án nokkurra takmarkana. Gestur Jónsson hrl. bar fyrir dómi að umbjóðendur hans hafi ekki verið sáttir við drögin að 4. gr. og hafi hann afhent Ólafi Axelssyni hrl. handskrifað blað með tillögu að breytingum á greininni. Á blaðinu sem liggur frammi í málinu er enn fremur ritað:
„Hugsunin er þessi:

1. Sameiningin fari fram á þessu ári.

2) Framsókn beri áhættuna af því, ef skattareglum verður breytt, þannig að fyrirhuguð sameining skili ekki skattahagræði til Vífilfells.“

Gestur bar fyrir dómi að umræður hefðu 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 fyrirætlan 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 uppkasti kaupenda að 4. gr. og hafi þeir 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.

Í endanlegum samningi var 4. gr. orðuð svo:

„Seljendum er kunnugt um, að það er forsenda kaupenda fyrir kaupunum, að skattalegur tapsfrádráttur nýttist í sameiningu Fargs h.f. við annað hlutafélag, en slíka sameiningu munu kaupendur framkvæma eigi síðar en 31.12.88. Nýttist skattalega hagræðið ekki eða einungis að hluta, vegna breytinga á nógildandi skattareglum, skulu seljendur endurgreiða kaupendum yfirteknar skuldir samkvæmt efnahagsreikningi í sama hlutfalli.“

Óumdeilt er að fyrrgreint handskrifað blað stafar frá Gesti Jónssyni hrl. Enda þótt vitnið Ólafur Axelsson hrl. minnst þess ekki að hafa séð skjalið, og af hálfu stefnanda hafi sönnunargildi þess og framburði Gestis verið mótmælt sem vilhóllum, verður með hliðsjón af öðru því sem fram er komið í málinu að telja að það hafi orðið til þess að 4. gr. samningsins var breytt í endanlegt horf. Það sem að framan hefur verið rakið um tilurð samningsins gefur vísbendingar um vilja samningsaðila.

Við samningsgerðina lá ljóst fyrir að nýta átti uppsafnað tap Fargs hf., áður Nútímans hf., til lækkunar á tekjuskatti fyrirtækis í eigu kaupenda. Kemur skýrt fram í 4. gr. samningsins að þetta hafi átt að gera með sameiningu Fargs 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 fyrrnefndu samningsuppkasti Jóns Tryggva er Verksmiðjan Vífilfell hf. tilgreind

sem kaupandi hlutafjár en í síðara uppkasti voru kaupendur tilgreindir á sama hátt og í endanlegum samningi. Bendir þetta eindregið til þess að stefnda hafi verið ljóst að nýta átti tapsfrádráttinn hjá Verksmiðjunni Vífilfelli hf.

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 Fargs 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 Fargs hf. til að lækka skatta félagsins. Tilgangur seljenda var hins vegar sá að fá greiðslu á eftirstöðvum skulda Fargs hf. Ljóst þykir að framangreindar ástæður beggja samningsaðila voru gagnaðilum kunnar. Af þeim samningsuppköstum sem fyrir liggja þykir enn fremur ljóst að vilji kaupenda stóð til þess að kaupsamningurinn tryggði þeim ótakmarkaðan endurgreiðslurétt ef tapsfrádrátturinn nýttist ekki. Seljendur féllust augljóslega ekki á þetta skilyrði og varð niðurstaðan sú að inn í 4. grein samningsins var bætt þeirri takmörkun sem fram kemur í síðari málslíðnum að til endurgreiðslu kæmi aðeins ef skattafrádráttur nýttist ekki vegna breytinga á þágildandi skattareglum. Með hliðsjón af framangreindu verður að líta á endurgreiðsluákvæðið heildstætt og síðari málslíðinn sem takmörkun á endurgreiðslufyrirvaranum en ekki 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 málslíður 3. gr. væri tilgangslíftill 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 skilningi 4. gr. samningsins, hafi leitt til þess að hið skattalega hagræði nýttist ekki.

Í framburði vitna fyrir dómi kom fram að ákvæði 4. 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 skatt-yfirvalda 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 lögnum var gert ráð fyrir afturvirkum áhrifum lagasetningarinnar. Þótt endurgreiðslufyrirvari 4. 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 yfirfæranalegt 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. Almennt 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 Fargs 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 félaginu. 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 samrunahlutafélagsins.

Með vísan til þess sem að framan hefur verið rakið, varðandi tilurð 4. 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 síðari málslið 4. gr. hafi komið fram við fyrrnefndan dóm Hæstaréttar.

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 Fargs 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.

Af fyrirliggjandi samningsuppköstum er ljóst að vilji kaupenda stóð til þess að firra sig allri áhættu með því að gera nýtingu skattalegs tapsfrádráttar að algerri forsendu fyrir kaupunum. Af samningnum sjálfum er hins vegar ljóst að stefndi var ekki tilbúinn að fallast á svo víðtækan fyrirvara og féllst ekki á að hann yrði settur óbreyttur inn í samninginn. Samkvæmt því sem að framan er rakið verður að líta á 4. 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 4. 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 lögmann 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 4. 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, Framsóknarflokkurinn, 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 4. gr. samn-

ingsins 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 Fargs 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 yfirskattaneðndar 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.