

Fimmtudaginn 2. febrúar 2017.

Nr. 248/2016.

Sjóklæðagerðin hf.

(Páll Rúnar M. Kristjánsson hrl.

Hildur Ýr Viðarsdóttir hdl.)

gegn

KPMG ehf.

(Ólafur Eiríksson hrl.

Jón Elvar Guðmundsson hdl.)

Hlutafélag. Einkahlutafélag. Samruni. Endurskoðandi. Skaðabætur.

Árið 2005 keypti 33 ehf. allt hlutfé í S hf. og við samruna félaganna var 33 ehf. skilgreint sem yfirtekið félag en S hf. skyldi vera yfirtökufélag. Með samrunanum, svonefndum öfugum samruna eða skuldsettri yfirtöku, tók S hf. við réttindum og skyldum 33 ehf., þar á meðal skuldum samkvæmt þremur lánessamningum sem voru teknir til að fjármagna hlutafjárkaupin, og hlaut hið sameinaða félag nafn S hf. Með úrskurði ríkisskattstjóra árið 2013 voru opinber gjöld S hf. vegna gjaldáranna 2006 til 2010 endurákvörðuð, auk þess sem tekjuskattur félagsins vegna gjaldársins 2011 var hækkadur árið 2014. Var niðurstaða ríkisskattstjóra reist á því að lán sem tekið hafði verið í þágu kaupanda yfirtökufélags væri rekstri þess síðarnefnda óviðkomandi og hefði því brostið skilyrði til að kostnaður sem slíku láni fylgdi teldist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. tölulíðar 31. gr. og 49. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. S hf. undi þessum breytingum og greiddi endurálagninguna án fyrirvara. Í málinu krafðist S hf. skaðabóta úr hendi K ehf. fyrir tjón sem hann taldi sig hafa orðið fyrir vegna aðkomu félagsins að samrunanum og starfa þess sem endurskoðanda hans eftir samrunann. Með hliðsjón af gögnum málsins og vitnisburði lögmanns 33 ehf. fyrir dómi var ekki fallist á með S hf. að K ehf. hefði veitt sérfræðiráðgjöf við val á þeirri aðferð sem viðhöfð hafði verið við samrunann. Var því ekki litið svo á K ehf. hefði lagt á ráðin um þá aðferð sem valin var við samruna félaganna. Hvað varðaði aðkomu K ehf. að gerð ársreikninga og skattframtala S hf. á framangreindum árum var vísað til þess að ríkar skyldur hvíldu á endurskoðendum í störfum þeirra og að þeim bæri ávallt að ástunda rétt og vönduð vinnubrögð. Sú aðferð sem viðhöfð hafði verið í þessu máli að draga umræddan fjármagnskostnað frá tekjum S hf. hefði verið beitt um langt skeið í skattskilum fyrirtækja og viðgengist átölulaust af hálfu ríkisskattstjóra sem hefði ekki hreyft athugasemdir við þessari framkvæmd S hf. fyrr en árið 2012. Að þessu virtu voru ekki talin næg efni til að meta K ehf. til sakar að hann hefði látið óátalið að þessari aðferð hefði verið beitt í skattskilum S hf. Var K ehf. því sýknað af kröfu S hf.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Þorgeir Örlygsson, Eiríkur Tómasson, Greta Baldursdóttir, Karl Axelsson og Markús Sigurbjörnsson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 4. apríl 2016. Hann krefst þess að stefnda verði gert að greiða sér aðallega 214.894.616 krónur, en til vara 45.335.450 krónur, í báðum tilvikum með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og

verðtryggingu af nánar tilgreindum fjárhæðum frá 8. janúar 2014 til 12. janúar 2015, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I

Málavextir eru þeir að á árinu 2004 hugðust tveir fjárfestar kaupa allt hlutfé í áfrýjanda sem síðan gekk eftir. Nutu báðir aðstoðar lögmannna við kaupin. Áður en af þeim varð gerði stefndi, að ósk annars fjárfestanna, skýrslu um áreiðanleikakönnun á fjárhagsupplýsingum um áfrýjanda skýrslu 16. desember 2004. Kom þar fram að könnunin tæki ekki til lagalegra álitamála hjá félaginu og kæmi því ekki í stað áreiðanleikakönnunar á lögfræðilegum þáttum. Þá var þar tekið fram að upplýsingar um fjárhagsstöðu fyrirtækisins byggðust fyrst og fremst á ársreikningi þess fyrir árið 2003.

Hinn 14. desember 2004 var 33 ehf. stofnað í þeim tilgangi að halda utan um kaup hlutfjárins í áfrýjanda. Var stefndi endurskoðandi félagsins frá stofnun þess auk þess sem hann hafði verið kosinn endurskoðandi áfrýjanda á hluthafafundi á árinu 2005. Endurskoðaði stefndi reikninga áfrýjanda frá þeim tíma fram til ársins 2011.

Til að fjármagna hlutfjárkaupin tók 33 ehf. þrjú lán 5. janúar 2005, tvö hjá Íslandsbanka hf. og eitt hjá Sjóvá-Almennum tryggingum hf. Í lánsamningunum voru ákvæði um að lánsfénu skyldi ráðstafað til kaupa á hlutfé í áfrýjanda og samkvæmt lánsamningunum við Íslandsbanka hf. skuldbatt 33 ehf. sig til að sameinast áfrýjanda fyrir 15. september 2005.

Hinn 1. desember 2005 sameinaðist 33 ehf. áfrýjanda með svokölluðum öfugum samruna, þar sem móðurfélagið, 33 ehf., rann inn í dótturfélagið, áfrýjanda, undir nafni og kennitölu þess síðarnefnda. Áfrýjandi varð með því yfirtökufélagið en 33 ehf. hið yfirtekna félag. Við sameininguna tók áfrýjandi við réttindum og skyldum 33 ehf. þar á meðal framangreindum skuldum við Íslandsbanka hf. og Sjóvá-Almennar tryggingar hf. Stjórnir beggja félaganna rituðu undir samrunaáætlun og greinargerð 26. maí 2006. Þar kom fram að samruninn byggðist á árshlutareikningum félaganna 30. nóvember 2005. Var endanlega gengið frá samruna þeirra á hluthafafundi 14. ágúst 2006. Óumdeilt er að stefndi útbjó skjöl 26. maí 2006 vegna samrunans auk þess sem hann aðstoðaði við gerð árshlutareikninga félaganna 30. nóvember 2005. Þannig gerði hann samrunaefnahagsreikning vegna þeirra og

skýrslu sem endurskoðandi og sérfróður matsmaður í samræmi við 97. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og 122. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Í skattskilum sínum eftir samruna félaganna færði áfrýjandi fjármagnskostnað vegna framangreindra lána til gjalda á móti tekjum.

Með fyrirspurnarbréfi til áfrýjanda 26. mars 2012 óskaði ríkisskattstjóri upplýsinga um hvernig farið hefði verið með fjármagnskostnað vegna yfirtekinna skuldbindinga 33 ehf. á rekstrarárunum 2006 til 2010 í skattskilum áfrýjanda. Kom fram í bréfinu að hafi áfrýjandi gjaldfært í rekstri sínum fjármagnskostnað vegna þeirra skuldbindinga væri lagt fyrir hann að færa rök fyrir því að gjaldfærslan hafi verið heimil samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Áfrýjandi fór þess á leit við stefnda að hann svaraði fyrirspurn þessari og gerði hann það með bréfi 24. apríl 2012. Þar kom fram sú afstaða áfrýjanda að umræddur fjármagnskostnaður væri að fullu frádráttarbær í skattskilum hans. Í kjölfarið áttu sér stað frekari bréfaskipti milli ríkisskattstjóra og stefnda þar sem ítrekuð var sú afstaða áfrýjanda að fjármagnskostnaðurinn væri frádráttarbær. Með bréfi 18. september 2012 tilkynnti ríkisskattstjóri áfrýjanda að hann myndi ekki aðhafast frekar í málinu meðan leyst væri úr sambærilegu álitaefni fyrir dómstólum. Að gengnum dómi Hæstaréttar 28. febrúar 2013 í máli nr. 555/2012 boðaði ríkisskattstjóri með bréfi 27. júní sama ár endurákvörðun opinberra gjalda áfrýjanda vegna gjaldáranna 2008 til 2012.

Í fyrrnefndum dómi Hæstaréttar reyndi á sambærilegan ágreining og uppi var milli áfrýjanda og ríkisskattstjóra varðandi það hvort yfirtökufélag mætti, við svokallaðan öfugan samruna félaga, gjaldfæra í skattskilum sínum fjármagnskostnað vegna lána sem kaupandi, hið yfirtekná félag, hafi tekið til að fjármagna kaup sín á öllu hlutafé í yfirtökufélaginu. Var það niðurstaða Hæstaréttar að lán sem tekið hafði verið í þágu kaupanda yfirtökufélags væri rekstri þess síðarnefnda óviðkomandi og hafi því brostið skilyrði til að kostnaður sem slíku láni fylgdi teldist frádráttarbær rekstrarkostnaður í skilningi 1. töluliðar 31. gr. og 49. gr. laga nr. 90/2003.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 29. nóvember 2013 voru opinber gjöld áfrýjanda vegna framangreindra gjaldára endurákvörðuð auk þess sem 25% álagi var bætt við vantalda skattstofna. Í lok nóvember 2014 barst áfrýjanda skattbreytingaseðill frá ríkisskattstjóra þar sem tekjuskattur áfrýjanda vegna gjaldársins 2011 var hækkaður. Samkvæmt þessu var áfrýjanda gert að greiða opinber gjöld samtals að fjárhæð 214.894.616 krónur. Áfrýjandi undi þessum breytingum og greiddi fjárhæðina án fyrirvara.

II

Áfrýjandi höfðaði mál þetta til heimtu skaðabóta úr hendi stefnda fyrir tjón sem hann telur sig hafa orðið fyrir vegna aðkomu stefnda að samruna áfrýjanda og 33 ehf. og starfa hans sem endurskoðanda áfrýjanda eftir samrunann. Fjárhæð aðalkröfunnar sé samtala þeirrar endurálagningar sem áfrýjanda var gert að greiða samkvæmt framangreindu en varakrafan nemi þeirri fjárhæð sem honum var gert að greiða vegna álags á vantalda skattstofna.

Áfrýjandi reisir kröfu sína í fyrsta lagi á því að stefndi hafi veitt sérfræðiráðgjöf við val á þeirri aðferð sem viðhöfð var við sameiningu 33 ehf. og áfrýjanda auk þess að hafa fært fjármagnskostnað af skuldum fyrrnefnda félagsins ranglega til frádráttar tekjum áfrýjanda í skattskilum hans. Stefndi neitar því að hafa veitt ráðgjöf við val á aðferð við samruna félaganna heldur hafi hann ekki komið að málinu fyrir en eftir að ákvörðun um valið hafði verið tekin af kaupendum hlutafjárins og Íslandsbanka hf. sem lánveitanda þeirra. Þessi fullyrðing stefnda fær stoð í vitnisburði lögmanns 33 ehf. fyrir dómi sem kvaðst sjálfur hafa haft milligöngu um aðkomu stefnda að málinu en þá hafi verið búið að ákveða hvaða leið yrði farin varðandi sameiningu félaganna. Hvorki skrifleg gögn né framburður annarra fyrir héraðsdómi hnekkja þessari staðhæfingu stefnda. Verður hún lögð til grundvallar þar sem áfrýjandi hefur ekki fært sönnur á annað. Samkvæmt því verður skaðabótaábyrgð stefnda ekki reist á þeirri málsástæðu að hann hafi lagt á ráðin um þá aðferð sem valin var við samruna félaganna.

Ágreiningslaust er í málinu að eftir samruna félaganna endurskoðaði stefndi ársreikninga áfrýjanda og gerði skattframtöl vegna þeirra ára sem atvik máls þessa taka til. Skattframtölin voru reist á ársreikningum og samkvæmt þeim var umræddur fjármagnskostnaður af lánum þeim sem áfrýjandi tók yfir við samrunann við 33 ehf. gjaldfærður á móti tekjum hans. Ekki er um það deilt að ríkar skyldur hvíla á endurskoðendum í störfum þeirra og ber þeim ávallt að ástunda rétt og vönduð vinnubrögð. Þannig hvíldi sú skylda á stefnda sem endurskoðanda áfrýjanda að rækja þann starfa í samræmi við lög og reikningsskilavenjur sem um slíka sérfræðipjónustu gilda. Enda þótt gerð ársreikninga hafi verið á ábyrgð stjórnar og framkvæmdastjóra áfrýjanda, sbr. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga, getur stefndi ekki borið fyrir sig að hann hafi enga ábyrgð borið á því hvernig skattskilum áfrýjanda var hagað á grundvelli þeirra en samkvæmt svokölluðum ráðningarbréfum milli aðila var hlutverk stefnda að annast endurskoðun og láta í ljós álit á ársreikningi með áritun á

hann. Kom þar enn fremur fram að markmið endurskoðunarinnar væri að komast að raun um hvort ársreikningur áfrýjanda gæfi glögga mynd af afkomu hans og efnahag og hvort hann væri í samræmi við lög og reglur.

Áfrýjandi kveður stefnda bera skaðabótaábyrgð á tjóni sínu þar sem hann hafi sem sérfræðingur mátt vita að framangreind reikningsskil áfrýjanda væru í andstöðu við ákvæði laga og afdráttarlausu dómaframkvæmd. Þá hafi stefnda borið að upplýsa áfrýjanda um að þau reikningsskil væru ólögmat. Eftir uppkvaðningu fyrrgreinds dóms Hæstaréttar í máli nr. 555/2012 hefur legið fyrir að sú aðferð sem áfrýjandi viðhafði við skattskil sín, að draga umræddan fjármagnskostnað frá tekjum sínum, er andstæð ákvæðum laga nr. 90/2003. Á hinn bóginn er ljóst að sú aðferð sem þar var viðhöfð var tíðkanleg þegar þau atvik urðu sem áfrýjandi reisir bótakröfu sína á og hafði verið beitt um langt skeið í skattskilum fyrirtækja. Þá verður ekki annað séð en að þessi aðferð hafi viðgengist átölulaust af hálfu ríkisskattstjóra en hann hreyfði ekki athugasemdum við þessari framkvæmd áfrýjanda fyrr en með fyrirspurnarbréfinu í mars 2012. Jafnframt er til þess að líta að ríkisskattstjóri tók þá ákvörðun í september sama ár að aðhafast ekki frekar í málinu meðan sambærileg mál væru rekin fyrir dómstólum sem rennir stoðum undir að óvissa hafi verið um lögmæti þeirrar aðferðar sem beitt var. Að þessu virtu eru ekki næg efni til þess að meta það stefnda til sakar að hann hafi látið óátalið að þessari aðferð hafi verið beitt í skattskilum áfrýjanda.

Að framangreindu virtu verður staðfest niðurstaða hins áfrýjanda dóms.

Áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti eins og greinir í dómsorði.

Dómsorð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Sjóklæðagerðin hf., greiði stefnda, KPMG ehf., 1.000.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 24. febrúar 2016.

Mál þetta, sem var dómtekið 18. febrúar sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Sjóklæðagerðinni hf., Miðhrauni 11, Garðabæ, á hendur KPMG ehf., Borgartúni 27, Reykjavík, með stefnu birtri á Þorláksmessu 2014.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefnda verði gert að greiða stefnanda 214.894.616 kr., auk vaxta samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, af 192.036.262 kr. frá 8. janúar 2014 til 26. nóvember 2014 en frá þeim degi af 214.894.616 kr. til 12. janúar 2015, auk dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, af 210.911.560 krónum frá þeim degi til 8. febrúar 2015, en frá þeim degi af 214.894.616 kr. til greiðsludags.

Til vara er þess krafist að stefnda verði gert að greiða stefnanda 45.335.450 kr., auk vaxta samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 8. janúar 2014 til 12. janúar 2015 en dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá þeim degi til greiðsludags.

Í báðum tilfellum er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda og til vara lækkunar á dómkröfum stefnanda. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar úr hendi stefnanda.

Stefndi krafðist í upphafi einnig frávísunar málsins. Þeirri kröfu var hafnað með úrskurði, dags. 5. júní 2015.

I

Stefnandi hóf starfsemi sína árið 1926 við framleiðslu á sérstökum hlífðarfatnaði fyrir sjómenn og fiskverkunarfólk. Nú framleiðir stefnandi vinnu- og útivistarfatnað undir vörumerkinu 66°NORÐUR. Stefndi var kosinn endurskoðandi á hluthafafundi 4. janúar 2005 og endurskoðaði fyrst ársreikning félagsins árið 2004.

Árið 2004 lögðu fjárfestar á ráðin um að kaupa allt hlutafé í stefnanda. Gerði stefndi fjárhagslega áreiðanleikakönnun hjá stefnanda vegna þessa, sem dagsett er í desember 2004. Fyrirtækið 33 ehf. var stofnað vegna þessara kaupa og var stefndi endurskoðandi þess. Enginn rekstur var í félaginu en það tók lán til kaupanna hjá Íslandsbanka hf. að fjárhæð 850.000.000 kr. og Sjóvá-Almennum tryggingum hf. að fjárhæð 400.000.000 kr. Sameiningin miðaðist við 1. desember 2005 og tók stefnandi við eignum og skuldum, réttindum og skyldum 33 ehf. frá þeim tíma. Á hluthafafundi hjá stefnanda 14. ágúst 2006 var gengið endanlega frá samruna stefnanda og 33 ehf. Stefndi kveður að á þessum tíma hafi skuldsettar yfirtökur tíðkast og öfugur samruni félaga í kjölfarið, bæði í íslensku viðskiptalífi og jafnframt erlendis. Stefndi kveðst hvorki hafa komið að stofnun félagsins 33 ehf., gerð eða yfirlestri kaup- eða lánssamninga vegna kaupanna né að samruna félaganna. Því hafi engin skattaleg ráðgjöf verið veitt í tengslum við kaupin sjálf eða uppbyggingu þeirra. Stefndi kveður að hann hafi að beiðni stefnanda og 33 ehf., einungis útbúið þau skjöl sem nauðsynleg voru af hálfu endurskoðanda til þess að samruninn gengi í gegn að lögum. Ekki hafi verið leitað eftir annari ráðgjöf úr hendi stefnda hvað þetta varðar. Stefndi hafi aðstoðað við gerð árshlutareikninga félaganna 30. nóvember 2005 og samrunaefnahagsreikning þeirra með skýringum í maí 2006 og einnig gert skýrslu sérfróðs matsmanns dags. 26. maí 2006 í samræmi við 97. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og 122. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög.

Fyrsti þjónustusamningur milli málsaðila var gerður í apríl 2005. Nýr samningur var undirritaður 16. september 2008 og síðan annar nýr samningur í desember 2011. Samkvæmt samningunum bar stefnda að endurskoða í samræmi við lög um endurskoðendur nr. 18/1997, síðar nr. 79/2008 og alþjóðlega endurskoðunarstaðla (ISA-staðla og tengda staðla). Ágreiningur málsins snýr ekki að þeirri þjónustu.

Hinn 26. mars 2012 fékk Sjóklæðagerðin sent fyrirspurnarbréf frá ríkisskattstjóra sem laut meðal annars að gjaldfærslu vaxta eftir samruna félaganna af lánum 33 ehf. í tengslum við kaup á hlutafé í Sjóklæðagerðinni. Í samræmi við þjónustusamning aðila svaraði stefndi bréfi þessu 24. apríl

2012. Hinn 29. ágúst 2012 sendi ríkisskattstjóri stefnanda áskorun um frekari sundurliðun. Stefndi svaraði bréfinu 13. september 2012.

Með bréfi 18. september 2012 tilkynnti ríkisskattstjóri að hann hygðist ekki aðhafast frekar á meðan hliðstætt mál væri rekið fyrir dómstólum, það er mál Toyota gegn íslenska ríkinu, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 555/2012. Ríkisskattstjóri tók málið síðan upp aftur og lauk því gagnvart stefnanda með úrskurði 29. nóvember 2013 þar sem gjaldfærsla umrædds fjármagnskostnaðar var talin óheimil. Úrskurðinum var hvorki skotið til yfirskattanefndar né til dómstóla. Samtals hækkuðu gjöld stefnanda um 192.036.262 kr. og greiddi hann ríkissjóði fjárhæðina 8. janúar 2014.

Í lok nóvember 2014 barst stefnanda skattbreytingarseðill frá ríkisskattstjóra þar sem tekjuskattur stefnanda hækkaði um 22.858.354 krónur til viðbótar við það sem að framan greinir og var þessi fjárhæð greidd ríkissjóði 26. nóvember 2014. Samtals nam hækkun á skattgreiðslum stefnanda 214.894.616 krónum og er það aðalkrafa málsins. Varakrafan markast af skattgreiðslum af álagi sem lagt var á skattskil stefnanda með ákvörðun ríkisskattstjóra, það er 45.335.450 kr.

Hinn 12. desember 2014 krafðist stefnandi þess að stefndi greiddi sér greinda fjárhæð. Af því hefur ekki orðið og höfðar stefnandi því mál þetta.

II

Stefnandi byggir kröfur sínar á því að hann hafi orðið fyrir tjóni vegna ólögmætrar háttsemi stefnda. Á því tjóni beri stefndi ábyrgð, en stefndi er sérfræðiaðili og ber sérfræðiaábyrgð sem slíkur. Engar ástæður eða réttlætningar undanþiggi hann hefðbundinni skaðabótaábyrgð.

Stefnandi telur að ólögmæt háttsemi stefnda sé falin í því að (i) veita þá ráðgjöf að sameina félögin með þeim hætti sem gert var og nýta gjöld á móti tekjum með ólögmætum hætti, (ii) færa ársreikninga og bókhald stefnanda með þeim hætti sem það var gert og (iii) að staðfesta samruna félaganna með þeim hætti sem gert var. Í öðru lagi felst hin ólögmæta háttsemi í því athafnaleysi að benda stefnanda ekki á ólögmæti þeirrar ráðstöfunar að nýta gjöld vegna lántöku 33 ehf. með þeim hætti sem leiddi til endurákvörðunar ríkisskattstjóra. Í báðum tilfellum sé háttsemin saknæm.

Varðandi hina ólögmætu ráðgjöf stefnda kveður stefnandi að verkefni stefnda hafi að hluta verið árangursmiðað verkefni, sem hafi falið í sér að leggja til hagkvæmstu aðferð við kaup og áframhaldandi rekstur stefnanda. Ljóst sé að það var ekki gert. Þvert á móti leiddi ráðgjöf stefnda til þess að kaupin urðu mun kostnaðarsamari en þau þurftu að vera. Sú ráðgjöf sem veitt var hafi verið í andstöðu við 1. tl. 31. gr. og 2. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003, samanber úrskurð ríkisskattstjóra. Séu því skilyrði sakarreglunnar um ólögmæti uppfyllt.

Þá vísar stefnandi til skýrslu endurskoðanda hjá stefnda um samrunaáætlunina samkvæmt 97. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög og 122. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, undirrituð 26. maí 2006, þess efnis að samruninn kæmi ekki til með að rýra verulega möguleika lánardrottna félagsins 33 ehf. á fullnustu krafna í hverju félagi um sig. Sérfræðiskýrsla þessi sé frá 26. maí 2006. Hefði endurskoðandinn gefið efnislega rétta yfirlýsingu hefði komið fram í auglýsingu, sem birt var um fyrirhugaðan samruna í Lögbirtingarblaði, að endurskoðandi teldi samrunann kunna að rýra möguleika lánardrottna á fullnustu, sbr. þágildandi 2. mgr. 98. gr. laga nr. 138/1994 og þágildandi 2. mgr. 123. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög, og hefði um leið borið að vekja athygli á rétti þeirra samkvæmt 97. og 101. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög og 122. og 126. gr. laga nr. 2/1995, um hlutafélög.

Stefnandi telur að ætla verði að það hefði haft veruleg áhrif á það hvort til framkvæmdar samrunans hefði komið, hefði ekki komið til sú vangæsla af hálfu stefnda, sem að framan greinir.

Þá telur stefnandi að aðkoma stefnda að umræddum viðskiptum og eftirfarandi reikningsskilum hafi kallað fram skyldu hans til að veita lögmæta ráðgjöf á réttum tíma. Kaup 33 ehf. á stefnanda áttu sér stað árið 2005 og framkvæmd kaupanna og útfærsla stóð til ársins 2006. Á þeim tíma hefði stefnda verið rétt að leggja til hagkvæmstu mögulegu framkvæmd á rekstri félaganna. Hún hafi verið samsköttun félaganna 33 ehf. og stefnanda samkvæmt 55. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, enda hefðu þau á þeim tíma uppfyllt öll skilyrði ákvæðisins. Heimilar þessi grein sérstaklega samsköttun móðurfélags með dótturfélagi. Þessi aðferð sé sú leið sem grandsamur og upplýstur sérfræðingur á sviði reikningsskila, fyrirtækjaráðgjafar og skattaréttar hefði átt að leggja til við stefnanda. Það var ekki gert og olli það tjóni hjá stefnanda sem stefndi ber ábyrgð á. Fallist dómurinn ekki á að ofangreint sé sú hagkvæmasta lögmæta niðurstaða sem stefndi hefði átt að ráðleggja stefnanda er því til vara haldið fram að stefnda hafi borið að ráðleggja stefnanda að greiða gjöld sín með réttum hætti og á réttum tíma. Þá hefði stefnda sem endurskoðanda borið að færa ársreikning stefnanda þannig að það væri gert í samræmi við þá niðurstöðu sem ríkisskattstjóri komst síðar að.

Þá telur stefnandi að það hafi ekki úrslitaáhrif hvort stefndi hafi beinlínis lagt til þá aðferð sem beitt var. Það sé nægjanlegt að stefndi vissi eða mátti vita að aðferðin var ófullnægjandi og hvaða aðferð átti að beita í staðinn. Það eitt að hafa ekki varað félögin við fyrirsjáanlegum afleiðingum af samrunanum og eftirfarandi reikningsskilum teljist ólögmæt og saknæm háttsemi. Háttsemin sé þannig saknæm hvort sem hún fólst í athöfnum eða athafnaleysi stefnda.

Einnig telur stefnandi að sú háttsemi stefnda að óska ekki eftir bindandi álit ríkisskattstjóra á lögmæti þeirrar ráðstöfunar sem um ræðir, eins og heimilt er samkvæmt lögum nr. 91/1998, um bindandi álit í skattamálum, teljist stórkostlegt gáleysi.

Þá mátti stefndi vita hver áhrifin yrðu ef ráðgjöf hans reyndist röng. Er þar vísað til 96. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Því sé tjón stefnanda bæði í beinu orsakasambandi við ólögmæta háttsemi stefnda, auk þess sem það er sennileg afleiðing hennar. Verði einnig að horfa til þess að strangar kröfur séu gerðar til sérfræðinga um að þeir sjái fyrir afleiðingar af háttsemi sinni og það tjón sem hún geti valdið. Einkum verði að gera þá kröfu til endurskoðenda að þeir þekki, geri sér grein fyrir og sjái fyrir fyrrgreindar afleiðingar.

Að öllu framanrituðu virtu er ljóst að stefndi ber ábyrgð á grundvelli sakarreglunnar á tjóni stefnanda sem leiddi af ráðgjöf stefnda sem var í andstöðu við ákvæði laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Stefnandi byggir kröfur sínar á meginreglum fjármunaréttar og skaðabótaréttar, m.a. um ábyrgð sérfræðinga, sem og ákvæðum laga um endurskoðendur, siðareglum endurskoðenda og dómaframkvæmdar á þessu sviði. Einnig er byggt á hinni almennu sakarreglu og reglunni um vinnuveitendaábyrgð. Þá er einnig byggt á lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt. Krafa um vexti og dráttarvexti er byggt á lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Krafa um málskostnað byggir á XXI. kafla laga um meðferð einkamála, nr. 91/1991.

III

Stefndi byggir á því að krafa stefnanda sé fallin niður vegna fyrningar og vísar aðallega til 136. gr. hlutafélagalaga og til vara til ákvæða fyrningarlaga nr. 14/1905. Stefndi byggir á því að

skilyrðum um skaðabótaábyrgð stefnda sé ekki fullnægt. Stefndi hafi ekki veitt stefnanda ráðgjöf um færslu vaxtagjalda vegna lána er 33 ehf. tók vegna kaupa á stefnanda. Stefnandi hafi hvorki bent nákvæmlega á í stefnu í hverju ráðgjöf stefnda vegna kaupa á Sjóklæðagerðinni á að hafa falist né hvað hafi verið rangt við slíka ætlaða ráðgjöf. Hið rétta sé að stefndi innti ekki neina skattalega ráðgjöf af hendi til kaupenda eða stefnanda í tengslum við kaupun á félögunum eða eftirfarandi samruna þeirra. Þá hafi stefndi veitt stefnanda tæknilega aðstoð við uppsetningu ársreikninga stefnanda. Stefnandi hafnar því að hafa „framkvæmt“ bókhald og reikningsskil stefnanda eins og byggt sé á í stefnu eða veitt ráðgjöf „og reikningsfærslu“ sem hafi verið í andstöðu við lög. Hið rétta sé að stefndi veitti enga ráðgjöf hvað varðaði færslu umræddra vaxtagjalda í ársreikningnum enda aldrei beðinn um slíkt.

Þá tekur stefndi fram að við gerð skattframtala sé almennt stuðst við gögn í bókhaldi viðkomandi félags. Þá sé einnig stuðst við ársreikning sem saminn sé af stjórn og framkvæmdastjóra stefnanda og á þeirra ábyrgð, sbr. 3. gr. laga um ársreikninga. Hefðbundin vinna við gerð og skil á skattframtölum feli almennt ekki í sér nákvæma skoðun og sundurliðun hvers einasta bókhaldslykils og útgjaldaliðar og við skattframtalsgerð stefnda fyrir stefnanda fólst engin skattaleg ráðgjöf. Skattframtölin voru rétt færð á þeim tíma sem þau voru gerð, í fullu samræmi við þær aðstæður, venjur og þau gögn sem fyrir lágu.

Varðandi ætlað athafnaleysi stefnda tekur stefndi fram að meginreglan sé sú að maður verði ekki bótaskyldur vegna athafnaleysis, þ.e. almennt hvíli ekki skylda á manni samkvæmt reglum skaðabótaréttar til afhafna.

Fyrir það fyrsta hafði stefndi engin þau tengsl við þá atburðarás, sem stefnandi telur hafa leitt til ætlaðs tjóns félagsins, sem leiða til þess að rétt sé að telja hann skyldan til afhafna. Þannig hvíldi engin athafnaskylda á stefnda. Hvorki er að finna lagastoð fyrir slíkri skyldu né hvílir slík athafnaskylda á stefnda á grundvelli ákvæða þeirra þjónustukaupasamninga sem í gildi voru á milli aðila. Þá sé með öllu óljóst til hvaða athafna stefndi hefði átt að grípa sem hefðu getað komið í veg fyrir ætlað tjón stefnda og á hvaða tíma hann hefði átt að grípa til þeirra ótilgreindu athafna.

Sú staðreynd að stefndi sé endurskoðunarfyrtæki og kjörinn endurskoðandi félags leiðir ekki til þeirrar skyldu hans að grípa til ótilgreindra athafna við sérhverja ákvörðun stjórnenda félaga um fyrirkomulag kaupa, áframhaldandi rekstur félaga, reikningsskil eða bókhald. Auk þess var engin ástæða til þess að vara stefnanda við eða benda á ólögmati færslu vaxtagjalda. Óvíst sé við hverju hefði yfirleitt átt að vara, enda var ekki efast um lögmæti færslu vaxtagjalda á umræddum tíma. Þá var fyrirkomulag kaupanna og ákvörðun um samruna óháð og án aðkomu stefnda. Einnig var engin ástæða til þess að leita bindandi álits RSK, þar eð færsla vaxtagjalda með umræddum hætti var sem fyrr segir óumdeild á þeim tíma sem um ræðir og hafði verið almennt tíðkað í íslensku viðskiptalífi um árabíl. Sú staðreynd að ekki hafði verið leitað bindandi álits í þessum málaflokki, þ.e. vegna svonefndra öfugra samruna, er einmitt vísbending um að ekki voru uppi efasemdir í íslensku viðskiptalífi um frádráttarbærni gjaldanna.

Þá bendir stefndi á að óljóst sé á hvaða tíma stefnandi byggir á að slík ætluð athafnaskylda stefnda hafi verið fyrir hendi. Vert sé að benda á að samkvæmt lögum nr. 91/1998 um bindandi álit í skattamálum verður málið að varða ráðstöfun sem ekki hefur þegar verið ráðist í. Þannig sé ljóst að

það eina tímamark, sem kemur til greina að mögulegt hefði verið að afla slíks áhlits, var fyrir kaup 33 ehf. á Sjóklæðagerðinni og eftirfarandi samruna félaganna.

Að síðustu nefnir stefndi að hann hefði ekki getað gripið til neinna aðgerða sem leitt hefðu til þess að ætlað tjón hefði ekki orðið. Engin augljós leið var t.d. að vinna ofan af samruna félaganna 33 ehf. og Sjóklæðagerðarinnar og koma þannig í veg fyrir ætlað tjón. Ætluð athafnaskylda stefnda hefði þannig aldrei getað komið í veg fyrir tjón og hefur þannig ekki þýðingu í skaðabótaréttarlegu tilliti.

Stefndi tekur fram að skýrsla sérfróðs matsmann frá 26. maí 2006 beri með sér að möguleikar lánadrottna félagsins 33 ehf. (ekki hins sameinaða félags) til að fá fullnustu krafna sinna rýrnuðu ekki við sameininguna. Því sé mótmælt að skilja beri yfirlýsingu stefnda á annan veg en samkvæmt orðanna hljóðan. Þá var skýrsla sérfróðs matsmanns vegna samrunans efnislega rétt. Þrátt fyrir það vill stefndi tiltaka sérstaklega að alfarið sé ljóst að umræddur samruni rýrði ekki eignir lánadrottna Sjóklæðagerðarinnar. Röksemdum stefnanda í aðra átt er alfarið hafnað sem röngum.

Svo að til bótaskyldu komi verður tjónvaldur einnig að hafa sýnt af sér saknæma háttsemi. Það skilyrði sé ekki uppfyllt hvað varðar stefnda, þar sem tilgreining hans á umræddum vaxtagjöldum í skattframtölum stefnanda sé ekki saknæm háttsemi í skilningi skaðabótaréttar. Við mat á saknæmri háttsemi verði að miða við það tímamark og aðstæður sem fyrir hendi voru þegar viðkomandi háttsemi var viðhöfð. Á þeim tíma sem atvik málsins áttu sér stað var það hefðbundin framkvæmd í íslensku viðskiptalífi að færa sambærilegan vaxtakostnað sem frádráttarbæran kostnað í skattframtölum. Þá vísar stefndi til frumvarps sem varð að lögum nr. 128/2009.

Stefndi byggir á því að tjón stefnanda sé ósannað. Skilyrði um orsakatengsl og sennilega afleiðingu sé ekki uppfyllt í málinu. Vísað sé til þess að úrskurði ríkisskattstjóra hafi hvorki verið skotið til yfirskattanefndar né til dómstóla. Því sé ekki komin niðurstaða um það hvort færsla vaxtagjalda í tilviki stefnanda hafi leitt til þess tjóns sem stefnandi krefur stefnda nú um. Þá hafi stefnandi ekki takmarkað tjón sitt með þeim hætti sem nauðsynlegt sé, það er með því að leitast við að fá endurskoðun á afstöðu ríkisskattstjóra. Hafi stefnandi átt rétt til bóta úr hendi stefnda er réttur hans af þeim sökum niður fallinn.

Þá mótmælir stefndi kröfu stefnanda um álag á skattgreiðslur og hafnar vaxtakröfu stefnanda.

Um lagarök vísar stefndi til almennra reglna samningaréttar um að samninga beri að halda og meginreglna skaðabótaréttar. Einnig vísar hann til 134. og 136. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög, svo og 28. gr. og 31. gr. breytingalaga nr. 68/2010. Til 72. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 um vernd eignarréttinda og til meginreglunnar um bann við afturvirkni íþyngjandi lagasetningar. Til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum 31. gr., 51. gr., 96. gr. og 108. gr. laganna, sem og ákvæða laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 og til laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

IV

Eftirfarandi aðilar gáfu skýrslur fyrir dómi: Gunnar Jónsson hrl., Helgi Rúnar Óskarsson, framkvæmdastjóri stefnanda frá mánaðamótum janúar/febrúar 2011, Einar Pálmi Sigmundsson, fv. starfsmaður fyrirtækjasviðs Íslandsbanka, Finnboði Gylfason, framkvæmdastjóri fjármálasviðs stefnanda frá júlí 2012, og Símon Á. Gunnarsson, endurskoðandi hjá stefnda.

Stefnandi höfðar mál þetta til heimtu skaðabóta, að fjárhæð 214.894.616 kr., úr hendi stefnda fyrir tjón sem hann telur sig hafa orðið fyrir vegna starfa stefnda. Stefnandi byggir á þremur

málsástæðum, það er að hin ólögmeta háttsemi stefnda hafi verið fólgin í því að (i) veita þá ráðgjöf að sameina félögin með þeim hætti sem gert var og nýta gjöld á móti tekjum með ólögmetum hætti, (ii) færa ársreikninga og bókhald stefnanda með þeim hætti sem það var gert og (iii) staðfesta samruna félaganna með þeim hætti sem gert var. Þá byggir stefnandi einnig á því að hin ólögmeta háttsemi felist einnig í því athafnaleysi að benda stefnanda ekki á ólögmeti þeirrar ráðstöfunar að nýta gjöld vegna lántöku 33 ehf. með þeim hætti sem leiddi til endurákvörðunar ríkisskattstjóra.

Stefndi heldur því fram að engin skattaleg ráðgjöf hafi verið veitt í tengslum við val á aðferðum við samrunann. Aðkoma stefnda hafi einvörðungu snúið að framkvæmd samrunans, svo sem gerð samrunaársreiknings, dags. 26. maí 2006, og skýrslu sérfróðs matsmanns í samræmi við 97. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og 122. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög, dags. 26. maí 2006. Einnig liggur fyrir að stefndi gerði, að beiðni Sigurjóns Sighvatssonar, áreiðanleikakönnun á fjárhagsupplýsingum stefnanda, dags. 16. desember 2004, en Sigurjón var eigandi félags sem hugði á kaup á hlutum í stefnanda.

Stefnandi hefur ekki með framlögðum gögnum eða skýrslum fyrir dómi sannað að stefndi hafi veitt þá ráðgjöf að sameina félögin með þeim hætti sem gert var og nýta gjöld á móti tekjum með ólögmetum hætti. Þvert á móti kom fram í skýrslu Gunnars Jónssonar hrl. fyrir dómi að stefndi hefði ekki komið að kaupum 33 ehf. að hlutum í stefnanda. Kemur þetta einnig fram í tölvupósti frá Gunnari Jónssyni til framkvæmdastjóra stefnanda, dags. 15. desember 2014, en þar segir að annað hafi ekki komið til greina en „stofna félag, sem notað yrði til kaupanna og tæki á sig skuldirnar þeirra vegna, og því yrði síðan rennt saman við rekstarfélagið. Allt annað var bara framkvæmd og um hana sá KPMG...“ Því er ósannað að stefndi hafi veitt þá ráðgjöf að sameina félögin með þeim hætti sem gert var og nýta gjöld á móti tekjum með ólögmetum hætti.

Þeirri málsástæðu stefnanda, er fram kom við munnlegan málflutning um að í samrunaefnahagsreikningi dags. 26. maí 2006 felist ólögmet ráðgjöf um færslu vaxtagjalda, var mótmælt sem of seint fram kominni af hálfu stefnda. Með vísan til 5. mgr. 101. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991 verður ekki byggt á þeirri málsástæðu þar sem hún er of seint fram komin.

Þá er vanreifuð af hálfu stefnanda sú málsástæða hans hvernig staðfesting stefnda um samruna félaganna með þeim hætti sem gert var hafi leitt til tjóns fyrir stefnanda.

Málsástæður stefnanda um að stefndi hafi með athafnaleysi bakað sér bótaábyrgð eru haldlausar. Að mati dómsins kom stefndi ekki að þeirri ráðgjöf er leiddi til þess að 33 ehf. var stofnað og keypti hluti í stefnanda. Tilkynning um stofnun 33 ehf. auk stofngagna er frá 14. desember 2004, lánasamningar milli 33 ehf. og Íslandsbanka hf. og Sjóvá-Almennra trygginga eru frá 5. janúar 2005 og samruninn miðaðist við 1. desember 2005. Því skiptir ekki máli hvort stefndi taldi að einhver önnur framkvæmd hefði verið hagkvæmari fyrir stefnanda né heldur að stefndi benti ekki á meinbugi á framkvæmdinni. Stefndi stóð frammi fyrir gerðum hlut og var ætlað að annast framkvæmdina, þ.e. að ganga frá þeim skjölum sem þurfti. Sömu leiðis skiptir hér engu máli að ekki var leitað bindandi álits ríkisskattstjóra. Slíkt hefði þurft að gera áður en til samrunans kom.

Í framburði Helga Rúnars Óskarssonar kom fram að starfsmaður stefnanda annaðist færslu bókhalds stefnanda. Samkvæmt 3. gr. laga um ársreikninga nr. 3/2006 sbr. og 3. mgr. 68. gr. hlutafélagalaga nr. 2/1995 bera stjórnendur ábyrgð á samningu ársreiknings og að innihald og

framsetning hans sé í samræmi við lög og reikningsskilareglur. Því er hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að gerð ársreikninga og færsla bókhalds hans með þeim hætti sem það var gert hafi skapað stefnda bótaskyldu.

Með vísan til þess sem að framan greinir hefur stefnandi ekki sýnt fram á að stefndi hafi sýnt af sér saknæma og ólögmæta háttsemi sem baki honum bótaskyldu í málinu. Er stefndi því sýknaður af öllum kröfum stefnanda.

Með vísan til 130. gr. laga um meðferð einkamála ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað svo sem greinir í dómsorði.

Fyrir hönd stefnanda flutti málið Sigríður Dís Guðjónsdóttir hdl. og fyrir stefnda Marta Margrét Rúnarsdóttir hdl.

Sigrún Guðmundsdóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

DÓMSORÐ

Stefndi, KPMG ehf., er sýknaður af kröfum stefnanda, Sjóklæðagerðarinnar hf.

Stefnandi greiði stefnda KPMG ehf., 1.200.000 kr. í málskostnað.