Reformatio in melius i taxeringsprocessen

Av docenten Sture Bergström

1. Inledning

Enligt 29 förvaltningsprocesslagen (FPL) får rättens avgörande inte gå utöver vad som yrkats i målet. I den vanliga taxeringsprocessen är domstolarna bundna av de belopp, som fastlagts genom parternas yrkanden inom den ordinarie besvärstiden, men inte av de grunder, som parterna har åberopat. Byte av grunder och invändningar är därför tillåtna inom de på detta sätt uppdragna beloppsramarna. Av allmänna principer gäller — utan att de uttryckligen utsägs i FPL — att domstolen inte heller får gå utöver de beloppsramar, som gällde i underinstansen.

Av 29 § 2p FPL framgår dock, att domstolen kan besluta till det bättre för enskild, även om det går utöver beloppsramen i målet. Regeln lyder:

''Om det föreligger särskilda skäl, får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.''

Möjligheten att döma till det bättre för enskild part utan yrkande, brukar kallas för *reformatio in melius*.

Regeln tillkom genom förvaltningsprocessreformen 1971, men har haft en tidigare motsvarighet i 86 § TF[1]. Som förklaring till införandet av regeln anförde depchefen bl a följande. Man kunde tänka sig två ytterlighetslösningar för förvaltningsprocessens del. Den ena var rättegångsbalkens regler för dispositiva tvistemål, där rätten i princip var bunden av parternas yrkanden och det processmaterial, som de åberopade. Den andra ytterligheten var, att domstolen skull försöka att åstadkomma materiell rättvisa i det enskilda fallet oberoende av vad parterna yrkat och anfört. Depchefen ansåg, att man inte kunde tänka sig något av dessa alternativ. Som huvudregel borde dock gälla, att domstolens avgörande inte fick gå utöver det som yrkats i målet. Förvaltningsdomstolens uppgift skulle dock samtidigt vara en garanti för den enskildes rättsskydd. Detta talade tvärtom för att öppna en viss begränsad möjlighet till reformatio in melius, se prop 1971:30 s 579 ff.

I taxeringsprocessen kan den skattskyldige inte få rättshjälp eller annan ersättning för sina kostnader och tvingas därför oftast att föra sin talan själv trots oftast bristande kunskaper om skattereglerna. Det är därför lätt hänt att göra misstag. Skattedomstolarna brukar därför se det som sin uppgift att i möjligaste mån hjälpa den skattskyldige för att undvika att denne råkar ut för stötande rättsförluster. Reformatio in melius kan i detta sammanhang ses som ett instrument att skapa materiell rättvisa, om än mera i undantagsfall.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

2. Skattedomstolarnas utredningsansvar

Skall domstolen ex officio undersöka om den skattskyldige har rätt till ytterlige nedsättning av sin taxering utöver vad han yrkat med stöd av reformatio in melius? Av 8 § FPL framgår, att rätten skall se till att målet blir så väl utrett, som dess beskaffenhet kräver. I förarbetena betonades, att det måste i första hand uppdras åt parterna i skattemål att skaffa fram utredningen, se prop 1971:30 s 530. Depchefen uttalade vidare beträffande reformatio in melius, att det inte borde komma ifråga, att rätten vid misstanke, som skulle kunna föranleda reformatio in melius, tog initiativ till ytterligare utredning i målet. Reformatio in melius fick inte uppfattas som ett åliggande för rätten att ex officio överpröva målet i alla delar. Endast uppenbara eller uppenbarade fel bör normalt kunna rättas med stöd av reformatio in melius, se prop 1971:30 s 581. Utredningsansvaret i 8 § FPL skulle då uppfattas som ett ansvar för domstolen, att målet blir ordentligt utrett inom de beloppsramar, som gäller i målet. Domstolen skall alltså inte initiera utredning om t ex avdrag, som ligger utanför de beloppsramar, som gäller i målet, utan detta ankommer på den skattskyldige själv. Reformatio in melius måste m a o grundas på handlingarna i målet.

3. Reformatio in melius och extraordinära rättsmedel[2]

Reformatio in melius kan aktualiseras på flera sätt. Det är vanligt, att domstolen upptäcker felet. Det kan också tänkas, att TI upptäcker ett fel och kanske t o m förordar att taxeringen skall sättas ned utöver yrkat belopp. Det är inte ovanligt att den skattskyldige själv under pågående process upptäcker, yrkar och styrker, att han är berättigad till avdrag, som inte täcks av hans yrkanden i processen. Om den skattskyldige själv under pågående process gör gällande, att han är berättigad till sådana avdrag, kan det ofta tolkas som att han gör gällande att han anför besvär i särskild ordning, jfr dock Wennergren 1977 s 251. En konflikt kan då uppkomma mellan reglerna om extraordinär besvärsrätt i 99 och 100 §§ TL och regeln om reformatio in melius.

Extraordinär besvärsrätt enligt 99 § TL föreligger, om den skattskyldige inte fått behörig underrättelse om avvikelse från deklarationen.

Av 100 § 1—4 p TL framgår, att den skattskyldige har rätt till extraordinär besvärsrätt, om han blivit felaktigt taxerad för olika slag av inkomst, se närmare därom Hermanson m fl 1981 s 314 ff. Av 5p framgår, att besvärsrätt är för handeln, om den skattskyldiges taxering blivit oriktig p g a felräkning misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Numera föreligger även besvärsrätt, om kontrolluppgift enligt 37 § TL, som avser inkomst av tjänst eller kapital, varit felaktig, se prop 1984/85:180.

Den skattskyldige har besvärsrätt enligt 100 § 6 p TL, om han lämnat felaktig uppgift i deklarationen eller annan handling, eller om han underlåtit att lämna deklaration, eller om kontrolluppgift, av annat slag än enligt 5 p, eller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

annan handling, som legat till grund för taxeringen, varit felaktig och han därigenom har blivit väsentligt för högt taxerad. Det krävs dock att det framstår som ursäktligt, att han inte sökt rättelse på annat sätt.

Om det framstår som ursäktligt, kan den skattskyldige vidare få sin taxering nedsatt, om han eljest kan åberopa omständigheter eller bevis, som inte var kända vid den ordinarie taxeringen, som bort föranleda väsentligt lägre taxering eller väsentligt lägre skatt vid taxeringen (7 p). Slutligen kan han erhålla rättelse, om han inte erhållit berättigad avräkning av utländsk skatt (8 p).

Reformatio in melius och extraordinär besvärsrätt förefaller kunna användas i samma situationer, när det är fråga om fel eller felbedömningar. När taxeringslagen ändrades i samband med förvaltningsprocessreformen uttalade finansministern följande om gränsdragningen mellan extraordinär besvärsrätt och reformatio in melius:

"För egen del vill jag i detta sammanhang framhålla att en mot en på angivna sätt utvidgad ram för skattedomstolarnas prövningsrätt (Reformatio in melius. Min anmärkning.) talar i viss mån den rätt att anföra besvär i extraordinär ordning som finns enligt bestämmelserna i 99 och 100 §§ TF. Dessa bestämmelser ger skattskyldig möjlighet att även efter den ordinarie besvärstidens utgång föra talan angående vissa väsentliga fel som kommit att vidlåda hans taxeringar, däri inbegripet sådant som att taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Emellertid kan man enligt min mening tänka sig fall då den skattskyldige själv inte upptäckt att hans taxering blivit för hög t ex genom felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Vidare kan andra felaktigheter tänkas förekomma som inte direkt kan hänföras till nu nämnda slag av förbiseenden och som inte heller utan vidare kan placeras in bland de övriga grunder för anförande av extraordinära besvär som anges i 100 § TF. Jag delar därför den uppfattning som föredragande departementschefen uttalat i prop 1971:30 om behovet av viss möjlighet att även utan yrkande kunna ändra till den skattskyldigs förmån. . . . . .

Den nu berörda möjligheten att verkställa vissa rättelser kommer alltså,. . ., att bestämmas av förvaltningsprocesslagen medan de skattskyldigas möjligheter att själva yrka rättelse i extraordinär väg liksom hittills kommer att vara reglerade i TF." (Prop 1971:60 s 99 f. Uttalandet gjordes dock inte i samband med 29§ FPL eller 99 eller 100 §§ TL, och har därför inte samma betydelse som tolkningsdatum som om uttalandena gjorts i samband med ovanstående regler.)

Depchefens tämligen oklara uttalande antydde, att denne tänkte sig, att reformatio in melius skulle komma till användning, när domstolen själv upptäckte ett fel eller en felbedömning, som inte hade åberopats av den skattskyldige, medan den skattskyldige själv fick yrka rättelse i extraordinär ordning.

Frågan om hur samordningen är mellan reformatio in melius och extraordinär besvärsrätt har varit föremål för prövning bl a i följande mål.

I RÅ 1974 ref 72 hade den skattskyldige inte fått underrättelse om, att TN hade satt ned hans avdrag för arbetslöshetsförsäkring med 90 kr. I för sent inkomna besvär yrkade han avdrag för räntekostnader med 1 421 kr, som han glömt att yrka avdrag för. Han ansågs ha extraordinär besvärsrätt enligt 99§ TL. RR förklarade emellertid, att extraordinär besvärsrätt enligt 99 § TL endast omfattade den avvikelse som TN gjort i icke behörig ordning, dvs i det aktuella fallet arbetslöshetsförsäkringen. Den skattskyldige ansågs inte heller ha rätt till extraordinär besvärsrätt en-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

ligt 100 § TL. Regeln om reformatio in melius i 29 § 2p FPL ansågs inte heller tillämplig. Den skattskyldige vägrades därför avdrag för räntekostnaden.

RR prövade ex officio i vad mån extraordinär besvärsrätt eller reformatio in melius förelåg i målet. Av målet går möjligen att utläsa, att det är tänkbart att tillämpa reformatio in melius i den extraordinära processen, men RR har inte utvecklat något om vad som skulle krävas för att 29§ 2 p FPL skulle kunna tillämpas.

I RÅ 1977 ref 10 hade den skattskyldige inte underrättats om två avvikelser från deklarationen. Han yrkade inför RR avdrag för räntor, som inte omfattades av avvikelserna med stöd av extraordinär besvärsrätt enligt 100§ 6p och 7p TL. RR uttalade bl a, att prövningen enligt 99§ TL endast kunde ske av de båda avvikelserna var för sig. Förutsättningar för reformatio in melius ansågs inte föreligga. Avdrag för räntorna medgavs inte, p g a att det inte ansågs ursäktligt att den skattskyldige inte yrkat avdrag för räntorna i den ordinarie processen.

Avdrag för räntorna hade förmodligen medgetts med stöd av 100§ 7 p TL, om det varit ursäktligt att den skattskyldige inte yrkat avdrag för räntorna i den ordinarie processen. Målet pekar på, att reformatio in melius inte kan användas som alternativ till extraordinär besvärsrätt enligt 100§ 7 p TL.

Förarbetena pekar på, att reformatio in melius kan vara ett komplement till extraordinär besvärsrätt, som framförallt skulle kunna användas, när den skattskyldige anfört ordinära besvär. Om extraordinär besvärsrätt inte kan bli aktuell, skulle möjligen reformatio in melius kunna användas. Det bör dock observeras, att RR ofta tolkar den skattskyldiges yrkande om olika avdrag utanför processramen, som ett yrkande om extraordinär besvärsrätt, troligen av bl a processekonomiska skäl. Utrymmet för reformatio in melius synes därför av praktiska skäl vara litet. Denna fråga har dock diskuterats i ett särskilt yttrande i RÅ 1982 1:2.

Den skattskyldige yrkade efter den ordinarie besvärstidens utgång avdrag för pensionsförsäkringspremier med 5 325 kr utom processramen. Alla instanser ansåg, att det inte förelåg grund för extraordinär besvärsrätt.

LR och KR satte ned taxeringarna med yrkat belopp med stöd av 29 § 2p FPL.

RR biföll TI:s besvär och vägrade avdrag för premierna och uttalade, att det inte heller i detta mål förelåg skäl för tillämpning av 29§ FPL. I ett särskilt yttrande utvecklade Wahlgren sin uppfattning:

”Enligt förarbetena till 29§ förvaltningsprocesslagen (prop 1971:30 s 579 f och prop 1971:60 s 99) är bestämmelserna om s k reformatio in melius att anse som en extraordinär åtgärd som får utnyttjas endast när särskilda skäl föreligger. På inkomsttaxeringens område finns regler om extraordinär besvärsrätt i 99 och 100 §§ taxeringslagen som gör det möjligt att komma till rätta med vissa typer av materiellt otillfredsställande taxeringsfel. Tanken bakom en tillämpning av 29§ förvaltningsprocesslagen på taxeringsfallen är i första hand att fånga upp fall som inte täcks av nyssnämnda regler om extraordinär besvärsrätt och som trots detta framstår som materiellt otillfredsställande.

Som jag ser det bör 29§ förvaltningsprocesslagen inte tillämpas i något av de fall där de extraordinära besvärsgrunderna direkt kan komma under prövning. Med andra ord återstår för en tillämpning av 29§ förvaltningsprocesslagen enligt mitt sätt att se saken egentligen endast sådana fall

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

som inte är av det slaget att de i och för sig täcks av besvärsgrunderna i 99 eller 100 §§ taxeringslagen. Emellertid finns det utrymme för en tillämpning av bestämmelserna om reformatio in melius även i den situation att domstolen vid prövning av taxering finner förutsättningar i och för sig föreligga för en tillämpning av någon av de extraordinära besvärsgrunderna avseende en fråga varom talan emellertid inte förs och som ligger utom processramen.

I förevarande mål är C:s talan av den art att den i och för sig täcks av besvärsgrunderna i 100§ första stycket 6) taxeringslagen. Skäl finns emellertid inte att ta upp besvären på någon i nämnda paragraf angivna grunder med hänsyn till att C inte anfört några omständigheter som gör att det framstår som ursäktligt att han inte i den ordinarie processen sökt vinna rättelse i förevarande hänseende. Med hänsyn till vad jag nyss anfört faller därmed också möjligheten att tillämpa 29§ förvaltningsprocesslagen."

Övriga ledamöter instämde dock inte i Wahlgrens särskilda yttrande, vilket möjligen skulle kunna peka på att de helt eller delvis hade en annan uppfattning om rättsläget.

Hermanson m fl 1981 anser däremot, att det endast är möjligt att beakta reformatio in melius inom beloppsramen för en åberopad eller en i processen uppenbarad extraordinär grund. Det beror på, att 99 och 100 §§ TL enligt 2§ FPL tar över 29§ 2 p FPL och att de förstnämnda reglerna får anses uttömmande reglera rättelsemöjligheterna, se Hermanson m fl 1981 s 308 f.

Wennergren anser helt kort att tillämpningen av 29§ 2 p FPL kan förekomma i den extraordinära besvärsprocessen, men bara om särskilda skäl föreligger, se Wennergren 1977 s 223.

RR:s praxis ger inte någon klar vägledning för i vad mån reformatio in melius är tillåten i den extraordinära processen.

Målen pekar på, att domstolen prövar i vad mån omständigheterna i målet utvisar, om det finns någon extraordinär besvärsgrund i målet, även om någon sådan inte åberopats av den skattskyldige. Denna prövning tillgodoser den skattskyldiges krav på materiell rättvisa. Möjligen skulle reformatio in melius även kunna fylla en funktion genom att tillåta ändring till det bättre inom de beloppsramar, som gäller för den aktuella besvärsgrunden. Men, eftersom varje grund skall prövas för sig och kvittning inte är tillåten mellan de olika grunderna, förefaller det svårt att se hur reformatio in melius skulle kunna användas i dessa fall.

Enligt min mening skall reformatio in melius användas i de fall, där extraordinär besvärsrätt inte föreligger, jfr depchefens och Wahlgrens uttalanden ovan. Om det i processen visar sig, att det kan föreligga en icke åberopad extraordinär besvärsgrund, men det inte är utrett i målet om alla förutsättningar föreligger, t ex om ursäktlighet varit för handen, skulle reformatio in melius kunna tillämpas av processekonomiska skäl, om särskilda skäl föreligger. Materiella skäl talar här för en prövning, eftersom, även om den skattskyldige ev senare kan återkomma och åberopa extraordinär besvärsrätt, han oftast inte upptäcker denna möjlighet. I en process i RR bör observeras att reglerna om reformatio in melius även kan vara ett komplement till RR:s möjligheter att meddela resning, jfr t ex RÅ 1983 Aa not 110.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

4. Något om de olika rekvisiten i 29§ 2 p FPL

4.1 Till det bättre för enskild

En nedsättning av taxeringarna är oftast till det bättre för den enskilde[3]. Hermanson m fl påpekar dock, att en sänkning av taxeringen endast skenbart kan vara till det bättre. Ett högre värdeminskningsavdrag ett år kan vara till det sämre på sikt, om den enskilde tjänar bättre på att fördela det på flera år, och ett sänkt taxeringsvärde innebär ofta inte någon ändring till det bättre med hänsyn till taxeringsvärdets rättsverkningar i olika hänseenden, se Hermanson m fl 1981 s 266.

Exemplen är dock inte invändningsfria.

Ett värdeminskningsavdrag kan numera inte förskjutas till senare år. När det gäller räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning på inventarier och liknande tillgångar, har dock den skattskyldige möjlighet att välja hur stort värdeminskningsavdrag han vill tillgodoföra sig inom vissa givna ramar, se 4 och 5 p till 29§KL. I dessa fall är det tänkbart att det är förmånligt för den skattskyldige att inte utnyttja avdragsrätten fullt ut. Reformatio in melius skulle här dock stupa på ett annat krav, nämligen att det krävs särskilda skäl för att ändra till det bättre för enskild. En skattedomstol skulle knappast ändra i den skattskyldiges bokföring, vilket reformatio in melius skulle förutsätta i denna situation.

Till taxeringsvärdet är exempelvis inkomstskatten, förmögenhetsskatten, arvs- och gåvobeskattningen samt fastighetsskatten knutna. Av detta följer, att det oftast är en stor fördel att få sitt taxeringsvärde sänkt. Enligt min mening skulle det kunna vara fullt tänkbart att sänka taxeringsvärdet i en fastighetstaxeringsprocess, när endast TI har besvärat sig, och domstolen finner att underinstansen åsatt fastigheten ett för högt taxeringsvärde genom en felbedömning, jfr nästa avsnitt och RÅ 1984 2:75.

Normalt borde man kunna förutsätta att en sänkning av taxeringen är till det bättre för den enskilde. I de situationer, där en sänkning inte är till det bättre, torde reformatio in melius vara utesluten på andra grunder.

4.2 Särskilda skäl

Depchefen uttalade bl a, att reformatio in melius skulle kunna komma ifråga, när den enskilde uppenbarligen har blivit för strängt bedömd i underliggande instanser, se prop 1971:30 s 579. Frågan har bedömts bl a i följande mål.

I RK 1978 1:24 hade den skattskyldige regelstridigt påförts skattetillägg av länsskatterätten. KR undanröjde skattetillägget i dess helhet, trots att den skattskyldige endast yrkat nedsättning av viss del av skattetillägget.

Det var här fråga om en typ av felbedömning, där domstolarna ingrep, redan innan 29§ 2 p FPL fanns, se t ex Wennergren 1977 s 250. Han menar, att reformatio in melius framförallt skall användas mot rättstillämpning som stri-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

der mot olika fel av domvillotyp. 29§ 2 p FPL skulle alltså bl a kunna användas, när ett beslut strider mot en regel eller klar praxis, se s 251.

I RÅ 1972 1:45 hade KR höjt marknadsvärdet på en bil, som ett fåmansaktiebolag hade sålt till en delägare närstående person, med 2 000 kr. Endast TI besvärade sig till RR, som inte fann anledning att frångå bolagets uppgift om bilens marknadsvärde. Enligt RR innebar KR:s dom ett ingrepp i bolagets bokföring, och det fanns därför särskilda skäl enligt 29§ FPL att sätta ned bolagets taxering, trots att bolaget inte hade besvärat sig till RR.

Båda avgörandena stämmer väl överens med depchefens uttalanden om, att reformatio in melius skall användas, när den skattskyldige har blivit för strängt bedömd i underinstanserna.

I förarbetena talas vidare om, att rättelse kan ske av fel, felbedömningar eller felräkningar, men också att endast uppenbara eller uppenbarade fel bör rättas till med stöd av reformatio in melius, se prop 1971:30 s 579. En viss ytterligare exemplifiering förekom i samband med ändringen i taxeringslagen vid införandet av 29§ 2 p FPL. Där anfördes, att reformatio in melius kunde tänkas komma till användning, när taxeringen blivit för hög p g a felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Samtidigt betonades, att det kunde tänkas andra typer av fel som kunde angripas, men vad som kunde anses utgöra särskilda skäl kunde inte anges mera generellt utan det fick ankomma på skattedomstolarna att avgöra med hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet, se prop 1971:60 s 99f.

Innan FPL fanns, satte RR ned taxeringarna utöver den skattskyldiges yrkande, när det var fråga om uppenbar felräkning eller när skattskyldig inte tillgodogjorts den dåtida motsvarigheten till grundavdag, ortsavdrag, se t ex RÅ 1958 fi not 1111, RÅ 1969 fi not 1700 och Wennergren 1977 s 250. Numera kan länstyrelsen eller lokal skattemyndighet i sådana fall rätta taxeringen med stöd av 72a§ TL. Även grunderna för denna bestämmelse talar för att domstolarna bör kunna rätta taxeringen utan särskilt yrkande. Det finns därför anledning att anta att uppenbara felräkningar och felsummeringar av myndigheterna eller den skattskyldige (jfr 100§ 5 p TL) liksom felberäkningar av grundavdrag och skattereduktioner o dyl kan rättas till med stöd av reformatio in melius. Ett större problem är i vad mån rena felbedömningar från den skattskyldiges sida kan ändras med hjälp av 29§ 2 p FPL. Frågan har varit uppe till bedömning i flera mål.

I RRK K 1974 1:38 hade den skattskyldige vägrats avdrag för vägkostad vid beräkning av realisationsvinst för fastighet med yrkade 500 kr. KR medgav avdraget och tillgodoförde honom utan yrkande även indexuppräkning av kostnaden, 80 kr, med stöd av 29§ 2 p FPL.

Förmodligen ansåg KR, att realisationsvinstreglerna var krångliga att hålla reda på för den skattskyldige, och att det därför förelåg särskilda skäl att även medge avdrag för indexuppräkningen utan yrkande från den skattskyldige. Utgången är materiellt riktig, jfr även Ragnemalm 1977 s 230.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

I RRK K 1975 1:22 hade den skattskyldige tagit upp hela schablonintäkten på en av honom och hans maka tillsammans lagfaren villafastighet. KR uppmärksammade detta, och jämkade hans sjömansskatt utan yrkande i denna del, och påförde honom endast halva schablonintäkten med stöd av reformatio in melius.

I RÅ 1975 ref 93 innehade den skattskyldige endast en halv tomträtt, men tog upp garantibeloppet för hela tomträtten, 28 000 kr. RR ansåg, att detta var ett särskilt skäl för att sätta ned hans taxering med 14 000 kr utan särskilt yrkande med stöd av 29§ 2 p FPL.

I dessa båda mål var det fråga om uppenbara felbedömningar från de skattskyldigas sida. Rättelserna följer förarbetenas uttalanden om, att reformatio in melius skall användas i klara fall av felbedömningar, där starka skäl talar för att taxeringarna skall sättas ned.

Den vanligaste typen av fel är, att den skattskyldige glömt att yrka ett avdrag inom den ordinarie besvärstiden. Denna fråga var uppe till bedömning bl a i följande mål.

I RÅ 1979 Ba not 49 yrkade ett dödsbo avdrag först inför KR med 33 000 kr för värdeminskning av skog. KR fann, att dödsboet i och för sig var berättigat till avdraget, men att nedsättningen måste rymmas inom de belopp som dödsboet yrkat i LSR. KR biföll därför bara delvis dödsboets besvär. Reformatio in melius kom alltså inte ifråga. RR lämnade dödsboets besvär utan bifall.

Varken KR eller RR ansåg, att det förelåg särskilda skäl att medge avdrag med stöd av 29§ 2 p FPL. Ett glömt värdeminskningsavdrag ansågs inte vara ett så uppenbart fel, att det bara på den grunden förelåg särskilda skäl att sätta ned taxeringen. Eftersom reformatio in melius endast skall användas i undantagsfall, är det förmodligen så att glömda avdrag, som inte direkt framgår av deklarationsblanketten, inte kan rättas till med stöd av reformatio in melius. [4] I sådana fall skall i första hand extraordinär besvärsrätt enligt 100§ TL eller ev, i förekommande fall, resning kunna komma ifråga.

4.3 Inte till men för motstående enskilt intresse

En ändring av en taxering är normalt inte till nackdel för någon annan enskild. Frågan är om det finns några undantagsfall. Förarbetena tiger, men ger klart intryck av att rekvisitet är tänkt för andra typer av förvaltningsmål. Enligt 105§ TL finns det möjlighet att flytta över beskattningen utan särskilt yrkande på annan skattskyldig, se närmare därom t ex Hermanson 1981 s 334 ff. Det är dock i dessa situationer inte möjligt att sätta ned en taxering med stöd av reformatio in melius, för att sedan flytta över den på annan, eftersom detta skulle vara till men för annan enskild.[5]

Det kan därför konstateras, att detta rekvisit har mycket liten betydelse i taxeringsprocessen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

5. Avslutande synpunkter

Reformatio in melius förekommer relativt sparsamt i refererad praxis. Med hänsyn till att 29 § 2 p FPL enligt sin lydelse är avsedd att tillämpas undantagsvis, så borde det vara ovanligt att domstolarna tillämpar den.[6]. En annan förklaring kan vara, att domstolarna ofta tolkar ett yrkande utanför beloppsramarna i målet som ett yrkande om extraordinär besvärsrätt. Materiell rättvisa kan då i viss utsträckning skapas med stöd av 99 och 100 §§ TL. Utrymmet för reformatio in melius förefaller vara mycket begränsat i den extraordinära processen och det saknas avgöranden från RR, där så skett. Reformatio in melius har i första hand använts för att rätta till uppenbara fel eller felbedömningar i den ordinarie processen. Skattereglerna är komplicerade. Den skattskyldige klarar inte av mer komplicerade skattefrågor utan hjälp av ombud, men han kan ofta inte anlita ett sådant av kostnadsskäl. Det är därför lätt att begå misstag. Reformatio in melius bör då ses som en säkerhetsventil för att, om än mer undantagsvis, skapa materiell rättvisa i de fall rätten anser, att särskilda skäl talar för att döma till den skattskyldiges förmån utöver hans yrkanden.

Praxis ger inte någon klar uppfattning om, när reformatio in melius skall kunna användas. Det är svårt att precisera vad som menas med särskilda skäl. RR förefaller tillämpa 29 § 2p FPL mycket restriktivt. Förarbetena är oklara och lagstiftaren har inte tillräckligt väl tänkt igenom hur reformatio in melius skall inordnas i taxeringsprocessen, utan överlämnat detta åt rättstillämpningen. I praxis framstår regeln som en typ av resningsgrund avsedd framförallt för underinstanserna. Reformatio in melius borde därför genom lagstiftning inordnas eller samordnas med övriga extraordinära rättsmedel.

Noter

[1] 86 § TF infördes 1956. Regeln gav prövningsnämnden möjlighet att, utan några inskränkande krav, bestämma taxeringarna till lägre belopp än enskild part yrkat. RR har i några fall i tidigare praxis, innan FPL trädde ikraft, gått utanför beloppsramen utan särskilt yrkande, se därom Wennergren 1977 s 250.

[2] Om domstolen sätter ned taxeringen p g a reformatio in melius riskerar den skattskyldige att förlora sin besvärsrätt, eftersom beslutet då inte gått honom emot, se 33 § FPL. Wennergren anser, att det kan anföras skäl för att den skattskyldige inte skall förlora sin besvärsrätt i denna situation. Han anser dock, att det är tveksamt om detta synsätt godtagits i praxis, se Wennergren 1977 s 280 f.

[3] Man kan även tänka sig, att reformatio in melius skulle kunna användas i sådana fall, där skatten blir lägre utan att taxeringen sätts ned. Den skattskyldige kan t ex ha blivit felaktigt taxerad som ensamstående utan barn under 17 år, när denne har ett sådant hemmavarande barn, och därigenom inte fått skattereduktion. Om rättelse enligt 72 a § TL inte skett, skulle reformatio in melius kunna tillämpas. Se närmare därom i Pettersson, Reformatio in melius i taxeringsprocessen. Uppsats i tillämpade studier i finansrätt vid juridiska institutionen vid Uppsala universitet, VT 1982 s 20 ff.

[4] Se även t ex RÅ 1982 1:2 behandlat ovan. I det likartade målet RÅ 1982 Ba not 24 prövades inte ens om 29 § 2 p FPL var tillämplig. En ledamot var skiljaktig och ansåg att det borde prövas om regeln var tillämplig. Se även Wennergren SN 1982 s 59.

[5] Se närmare därom Pettersson a a s 36 ff.

[6] Pettersson a a har gjort en enkät i sin uppsats som bl a pekar på, att LR använder reformatio melius försiktigt, se t ex s 42.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

Litteratur
Förutom tidskriftsartiklar citeras följande böcker.
Hermanson, Sandler, Svensson och Wennberg, Taxeringshandbok. 2 uppl 1981. (Citerad Hermanson m fl 1981.)
Ragnemalm, Offentligrättsliga studier. 1977. (Citerad Ragnemalm 1977.)
Wennergren, Förvaltningsprocess. 2 uppl 1977. (Citerad Wennergren 1977.)

SKATTEPLANERA OCH DEKLARERA MED DATOR

SKATTEBERÄKNING
Fullständig skatteberäkning för rörelseidkare och löntagare. Simulerar snabbt effekt av tänkbara dispositioner. 1.900:—

VINSTDELNINGSSKATTEBERÄKNING
Gör snabbt exakt kalkyl, simulerar effekt av vinstdelningsskatten. 1.900:—

DEKLARATIONSPROGRAM
Lagrar 100 deklarationer per diskett, där man kan lagra deklarationerna, ändra ev. småfel. SPAR MASSOR AV TID! Skriver ut blankett 1, R5, K4, K1. 2.900:—

FAKTURERING
Skriver ut fakturor, påminnelser, räntefakturor. 2.900:—

SKRIVARSTYRNING, ETIKETTER, PÅMINNELSEBREV mm 900:—

PAKETPRIS för samtliga program: 4.900:—

Finns för alla datorer IBM PC/XT/AT + med IBM kompitabla, CP/M-datorer, och APPLE datorer. Utförlig handledning bifogas. Årligt abonnemang på förbättringar.

Skicka mer information!
Namn..... Adress.....
Postadress..... Telefon.....
Intresse för:.....

DATARATIONALISERING AB
Huvudkontor: Kyrkogatan 9, 199 31 Enköping, Tel. 0171-386 90.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29

FÖRETAGS EKONOMI

En doldis som vill bli mera känd!

Tidskriften Företagsekonomi är med sina 51 år på nacken en av landets äldsta affärstidningar. Ändå är tidningen känd endast inom en mindre krets. Vi vill främja näringslivet genom en både allsidig och fördjupad information om skattefrågor, aktiebörsen, revision/redovisning, företagsekonomiska problem samt datateknik. Tidningen är politiskt obunden och vi drar oss inte för att kritisera där det behövs! Vi stödjer småföretagen i kampen mot tungrodd byråkrati och orimliga skatter.

"Ett enda råd i Företagsekonomi kan vara värt prenumerationsavgiften flera gånger om" citat tidskriftens grundare Einar Orvik.

Skribenterna i Företagsekonomi representerar flera av landets ledande experter inom olika områden. Vill Ni bekanta Er med tidningen finns möjlighet att rekvirera provex mot porto 7:- i frimärken.

.....

SPECIALERBJUDANDE: Mot faktura erhåller Ni Företagsekonomi för resten av året (4 nr) + hela 1986 (10 nr). Dessutom ingår en exklusiv skattealmanacka i skinn med bl a 56 sidor aktuella skatte- och ekonomiuppgifter för 1986 (värde kr 65:-). Allt detta för kr 450:- inkl moms. **Tjäna kr 208:20!!**

.....

Var god använd kupong nedan.

[ ] önskar prenumeration + skattealmanacka enligt erbjudande ovan (kr 450:- inkl. moms)
[ ] önskar provex av Företagsekonomi och bif. Kr 7:- i frimärken
[ ] önskar mer information om Skattealmanackan

Rekvireras från
GREMNERS FÖRETAGSEKONOMI
Bögatan 44,
412 72 Göteborg
Tel. 031-40 07 80

Namn: .....
Gatuadress: .....
Postadress: .....

Skattenytt 11/85

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:29