

Målnummer:	618-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2000-09-27		
Rubrik:	Länsrätten har sakprövat vissa avdragsyrkanden som inte prövats av skattemyndigheten. Fråga dels om kammarrätten ägt att på eget initiativ överpröva om sakprövning av dessa yrkanden bort ske, dels om det förelegat sådant samband som avses i 6 kap. 19 § andra stycket taxeringslagen (1990:324) mellan de frågor som väckts i länsrätten och de som prövats av skattemyndigheten.		
Lagrum:	6 kap. 19 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1988 ref. 155• NJA 1989 s. 646• NJA 1996 s. 676• RH 1995:55		

REFERAT

K.O. var under beskattningsåret anställd som trafiklärare på en trafikskola. I sin självdeklaration 1992 yrkade han avdrag för resor med egen bil i tjänsten med 31 230 kr.

Skattemyndigheten i Gävleborgs län beslöt den 19 oktober 1992 att endast medge K.O. avdrag enligt schablon med 4 000 kr. Skattemyndigheten påförde också K.O. skattetillägg enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, med 40 procent av den skatt som belöpte på 27 230 kr. Som skäl härför angav myndigheten att K.O. lämnat oriktig uppgift genom att yrka avdrag för kostnader utan att upplysa om att han fått kostnadsersättning från arbetsgivaren.

I överklagande hos länsrätten yrkade K.O. att skattetillägget skulle undanröjas samt att han skulle medges avdrag för kostnader för mobiltelefon med 4 450 kr. K.O. anförde att han frivilligt hade rättat felaktigheten i samband med att han fick en förfrågan från skattemyndigheten angående sina resekostnader, att han vid 1992 års taxering för första gången själv upprättade sin deklaration och att han därför av bristande erfarenhet inte observerade att kontrolluppgiften inte var riktigt ifylld vad avsåg bilersättningen, samt att han ansåg att kostnaderna ifråga borde hänföras till sådana kostnader för inkomstens förvärvande som var avdragsgilla. Beträffande avdraget för mobiltelefon anförde K.O. att telefonen var nödvändig för kontakt med elever under tid då kontoret inte var bemannat.

I omprövningsbeslut den 13 januari 1993 fann skattemyndigheten inte skäl att ändra sitt beslut om skattetillägg. I samma beslut ansåg skattemyndigheten att K.O. var berättigad till avdrag för mobiltelefon, dock med belopp som kunde inrymmas i schablonavdraget.

Under processen i länsrätten inkom K.O. med ytterligare yrkanden avseende avdrag för kostnader för dubbelkommando med 4 500 kr, för skyddskläder med 995 kr, för facklitteratur med 395 kr, för kolfilter med 450 kr, för telefon i hemmet med 200 kr, för av arbetsgivaren ej ersatta resor med bil i tjänsten med 1 680 kr samt för resor med bil mellan bostaden och arbetsplatsen med 1 160 kr. - Länsrätten höll muntlig förhandling i målet.

Länsrätten i Gävleborgs län (1994-05-11, ordförande Andersson) yttrade:

Skattetillägg - I målet är ostridigt att K.O. under beskattningsåret fått ersättning från arbetsgivaren för resor i tjänsten med 22 kr per mil. K.O. har härav i deklarationen som inkomst av tjänst tillsammans med övrigt lönebelopp redovisat 10 kr per mil. Vidare har han i bilaga till deklarationen yrkat "extra avdrag" med 15 procent av bilens inköpsvärde inkluderande kostnaden för dubbelkommando samt vissa driftskostnader, eller med 31 230 kr. Han har däremot inte upplyst om att han, utöver vad som redovisats som lön, har fått ytterligare 12 kr per mil i bilersättning från arbetsgivaren. K.O. får härigenom anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall medföra skattetillägg. Om den oriktiga uppgiften lämnats med eller utan uppsåt saknar betydelse för påförande av skattetillägg. Som skäl för att inte påföra honom skattetillägg har K.O. hävdats att han frivilligt rättat den oriktiga uppgiften. Skattemyndigheten har emellertid gjort en förfrågan hos honom med anknytning till den oriktiga uppgiften, varför den därefter anmälda rättelsen inte kan anses som frivillig. Som grund för att efterge skattetillägget har K.O. vidare åberopat bristande erfarenhet. Han har härvid uppgivit att han år 1992 för första gången deklarerade ensam. Av utredningen framgår emellertid att K.O. tidigare har haft en egen firma och att han under många år lämnat deklaration. Mot bakgrund härav är K.O. enligt lagens mening inte att betrakta som sådan förstagångsdeklarant som i princip är befriad från skattetillägg. Det förhållandet att K.O. i samband med upprättandet av tidigare års deklarationer har haft hjälp av revisions- eller deklarationsbyråer saknar betydelse i K.O:s fall. Skäl att efterge skattetillägget med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet kan inte heller anses föreligga, då fråga är om en okomplicerad skatterättslig fråga. Med hänsyn härtill och då inte heller i övrigt skäl för att befria K.O. från skattetillägg visats föreligga, skall hans yrkande inte bifallas. - Mobiltelefon - Enligt 33 § 1 mom. kommunalskattelagen (KL) får avdrag göras för samtliga utgifter som är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten. - K.O. har uppgivit att han har en mobiltelefon med sig under arbetet då detta underlättar hans kontakter med olika myndigheter och eleverna, eftersom bilskolans båda kontor är bemannade endast viss del av dagen. På kontoren finns emellertid telefonsvarare. K.O:s arbetsgivare har intygat att han vid anställningens början uttryckt önskemål om att K.O. skulle skaffa en biltelefon av samma skäl som K.O. anför i målet. Enligt arbetsgivaren är en telefon ett hjälpmedel som underlättar verksamheten vid bilskolans enhet i Hofors. Samme arbetsgivare har på förfrågan från skattemyndigheten uppgivit att det inte finns något krav på de anställda att anskaffa mobiltelefon och att det inte heller finns något behov härav. Länsrätten finner med stöd av vad som ovan upptagits att K.O. inte kan anses ha visat att kostnaderna för mobiltelefonen är nödvändiga för fullgörande av tjänsten. Även om telefonen till viss del används i tjänsten är därför kostnaden härför att anse som en icke avdragsgill levnadskostnad. K.O:s yrkande om avdrag för kostnaderna för mobiltelefon skall därför avslås. - Dubbelkommando - K.O. har i målet hävdats att kostnaden för dubbelkommando är att jämställa med kostnaden för sådant arbetsredskap som är nödvändig för intäkternas förvärvande. Han har vidare uppgivit att han kör 5 800 mil per år i tjänsten och att han byter bil varje år. Skattemyndigheten har däremot invänt att K.O. genom erhållen bilersättning från arbetsgivaren skall anses ha fått ersättning för kostnaden för dubbelkommando och att denna kostnad ingår i det s k schablonavdraget på 12 kr per mil för körning med egen bil i tjänsten. - Enligt punkten 3 c av anvisningarna till 33 § KL medges avdrag för körning med egen bil i tjänsten med 12 kr för varje körd mil. - Avdragsbeloppet 12 kr har beräknats utifrån vissa bestämda antaganden såsom att den skattskyldige skulle haft bil även om han inte kört i tjänsten, att bilen körts ca 1 500 mil privat inklusive resor till och från arbetet, att den genomsnittliga körsträckan i tjänsten är 1 000 mil per år samt att det är fråga om en bil i 100 000-kronorsklassen. Vidare antas att det är fråga om en personbil. Med utgångspunkt från bl.a. dessa antaganden har en schablonmässigt beräknad merkostnad för körning i tjänsten bestämts till 12 kr per mil. Avdraget avser att täcka alla kostnaderna för bilen. Vid en jämförelse mellan de antaganden som ligger till grund för 12-kronorsavdraget och förhållandena i K.O:s fall finner länsrätten att kostnaden för installerande av dubbelkommando inte kan anses ingå i 12-kronorschablonen. Kostnaden härför är enligt rätten inte att anse som

en resekostnad utan som en nödvändig kostnad för fullgörande av tjänsten som trafiklärare. Med hänsyn härtill och då rätten inte finner skäl ifrågasätta att K.O. själv svarat för kostnaden och då kostnaden - med hänsyn till att K.O. byter bil varje år - bör medföra rätt till direktavdrag, skall K.O:s yrkande i denna del bifallas. - Skyddskläder - Enligt anvisningspunkt 5 till 33 § KL medges anställda avdrag för kostnad för speciell skyddsutrustning och speciella skyddskläder. Med skyddskläder avses sådana kläder som har särskilda skyddsegenskaper mot frätande ämnen, mekaniska skador eller mot väta, värme eller kyla som i huvudsak har andra orsaker än klimatförhållandena. Avdrag för andra arbetskläder än skyddskläder medges inte. Länsrätten finner att de av K.O. i målet angivna kläderna även kan användas för privat bruk och att de därför inte är att anse som sådana skyddskläder för vilka medges avdrag. Hans yrkanden om avdrag för kostnaderna för två stycken overaller kan därför inte bifallas. - Facklitteratur - K.O. har inte styrkt åberopad kostnad för inköp av facklitteratur. Han kan inte heller anses ha visat att kostnaden varit nödvändig för fullgörande av tjänsten. Yrkat avdrag skall därför inte medges. - Kolfilter - Kostnaden för kolfilter är enligt länsrättens mening att anse som en privat levnadskostnad som inte medför rätt till avdrag. Yrkandet skall i följd härav inte bifallas. - Telefon i hemmet - K.O. har själv valt att förlägga viss del av sitt arbete, däribland telefonkontakter med elever, till hemmet under kvällstid i stället för till arbetsplatskontoret. Kostnaden för dessa samtal är enligt länsrättens mening att anse som en privat levnadskostnad då K.O. inte visat att kostnaden varit nödvändig för intäkternas förvärvande. - Resor i tjänsten - K.O. får ersättning från arbetsgivaren för resor i tjänsten efter en schablonmässigt beräknad körsträcka av två mil per undervisningslektion. Han för inte löpande körjournal och har inte heller på annat sätt kunnat visa hur många mil han kört i tjänsten. Den erhållna bilersättningen kan därmed lika gärna ha inneburit en överkompensation som en underkompensation för de verkliga kostnaderna. Då någon dokumentation rörande resorna inte har skett, varken av K.O. eller hans arbetsgivare, finner länsrätten att ytterligare utredning genom arbetsgivaren inte skulle kunna bringa klarhet i denna fråga. Sådan utredning är därför onödig. Yrkat avdrag för kostnaden för tjänsteresor med egen bil mellan Sandviken och Hofors kan följaktligen inte bifallas. - Resor till och från arbetsplatsen - Yrkat avdrag för kostnaden för resor till och från arbetsplatsen med egen bil skall avslås på samma grund som anförts ovan under rubriken "Resor i tjänsten". På grund härav finner länsrätten vidare ytterligare utredning genom arbetsgivaren även i denna fråga onödig. - Länsrätten bifaller K.O:s yrkande om avdrag för kostnaden för dubbelkommando med 4 500 kr. - Överklagandet i övrigt lämnas utan bifall.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll K.O. att han skulle medges avdrag för kostnader för mobiltelefon, skyddskläder, facklitteratur, kolfilter, resor med bil i tjänsten samt mellan bostad och arbetsplats med i länsrätten angivna belopp samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Till stöd för sin talan åberopade K.O. i huvudsak vad han tidigare hade anfört. K.O. hade vidare i kammarrätten ingivit intyg upprättat av Köpmanbyrå i Gävle AB för att styrka den omständigheten att han vid ifrågavarande taxeringsår för första gången själv upprättade deklaration.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (1997-12-16, Wennerström, Lénberg Karlsson, referent, Malmgren) yttrade: För aktuellt taxeringsår är taxeringprocessen utformad som en sakprocess, inte beloppsprocess. Enligt 6 kap. 18 § första stycket TL får en talan inte ändras i andra fall än som anges i 19 och 20 §§ samma kapitel. Av bestämmelsens andra stycke framgår att som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan. I 6 kap. 19 § samma lag sägs att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. I mål i länsrätten får klaganden dessutom, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny

fråga som har samband med den fråga som skall prövas, om länsrätten finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. - Genom det till länsrätten överklagade beslutet avskog skattemyndigheten av K.O. yrkade avdrag för kostnader för resor i tjänsten med 31 230 kr, motsvarande 15 procent av totalt redovisade bilkostnader inklusive anskaffningskostnaden för en bil med dubbelkommando. Skattemyndigheten medgav i samma beslut K.O. avdrag för kostnad för mobiltelefon med 2 550 kr, mot yrkade 4 450 kr. Då medgivet avdrag i denna del understeg schablonavdraget medgavs dock K.O. i stället schablonavdrag med 4 000 kr. Skattemyndigheten påförde vidare K.O. skattetillägg på ett underlag om 27 230 (31 230 - 4 000) kr. - I länsrätten vidhöll K.O. tidigare framställt yrkande om undanröjande av påfört skattetillägg och avdrag för mobiltelefonkostnader med 4 450 kr samt framställde i övrigt under processens gång, såsom han slutligen bestämde sin talan, ett antal nya yrkanden. Av dessa får yrkandena om avdrag för kostnader för dubbelkommando och kolfilter samt avdrag för av arbetsgivaren ej ersatta resor med bil i tjänsten anses hänförliga till samma beskattningsfråga som skattemyndigheten prövat med avseende på vilka bilkostnadsavdrag K.O. i förekommande fall kan medges. Övriga i länsrätten framställda avdragsyrkanden avsåg dock nya yrkanden, varigenom nya frågor fördes in i målet. Dessa frågor var inte heller av sådan karaktär att de kunnat prövas av länsrätten enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL. Länsrätten har därför inte, utan föregående omprövning av skattemyndigheten i enlighet med bestämmelserna i 6 kap. 6 § samma lag, ägt pröva K.O:s yrkande om avdrag för kostnader för skyddskläder, facklitteratur, telefon i hemmet och resor med bil mellan bostad och arbetsplats. Länsrättens dom i angiven del skall därför, i den del den överklagats, undanröjas och K.O:s överklagande i denna del överlämnas till skattemyndigheten för föreskriven omprövning. - Vad härefter gäller de av länsrätten i övrigt prövade beskattningsfrågorna medgav länsrätten K.O. yrkat avdrag för kostnader för dubbelkommando. Avdraget medgavs dock inte som en resekostnad utan som en nödvändig kostnad för fullgörande av tjänsten som trafiklärare. I övrigt avskog länsrätten gjorda avdragsyrkanden avseende avdrag för kolfilter och tjänsteresor. Länsrättens dom i denna del är att förstå så att K.O. under inkomst av tjänst i stället för schablonavdrag om 4 000 kr skulle medges avdrag med dels 4 500 kr för dubbelkommando, dels av skattemyndigheten medgivet avdrag om 2 550 kr för mobiltelefon, då länsrätten på talan av K.O. inte ägt ändra skattemyndighetens i omprövningsbeslutet redovisade ställningstagande i denna del. - Länsrätten avskog vidare yrkandet om undanröjande av påfört skattetillägg. Skattemyndigheten omräknade härefter genom taxeringsbeslut i anledning av länsrättens dom underlaget för skattetillägg och nedsatte detta med 500 kr. - Vad gäller de frågor som, mot bakgrund av vad som ovan anförts, det ankommer på kammarrätten att sakpröva i anledning av K.O:s överklagande av länsrättens dom - avdrag för kolfilter med 450 kr, för resor i tjänsten med 1 650 kr och för mobiltelefon med ytterligare 1 900 kr samt yrkandet om undanröjande av påfört skattetillägg - gör kammarrätten följande bedömning. - Kammarrätten ansluter sig till en början till länsrättens bedömningar vad gäller de av K.O. framställda yrkandena om avdrag för resor i tjänsten, kostnader för kolfilter och ytterligare avdrag för kostnader för mobiltelefon. - Vad gäller påfört skattetillägg får K.O. på sätt länsrätten funnit genom att underlåta att redovisa att bilersättning erhållits från arbetsgivaren anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som utgör en förutsättning för att påföra honom skattetillägg. Kammarrätten har inte anledning att ifrågasätta K.O:s uppgifter att han för första gången har upprättat deklaration själv vid aktuell taxering. Denna omständighet kan emellertid mot bakgrund av uppgiftens art och frågans relativt enkla beskaffenhet inte ursäktas att K.O. inte lämnade upplysningar i sin deklaration om att han erhållit särskild bilersättning från sin arbetsgivare. Sådan uppgift lämnades först efter förfrågan från skattemyndigheten och skattetillägget kan därför inte efterges med hänvisning till frivillig rättelse av den oriktiga uppgiften. Med hänsyn härtill och då inte heller i övrigt grund för eftergift av påfört skattetillägg har framkommit, kan överklagandet i denna del inte bifallas. - Kammarrätten undanröjer länsrättens dom i vad den avser omprövning av yrkade avdrag för skyddskläder, facklitteratur och resor med bil

mellan bostad och arbetsplats samt överlämnar överklagandet i denna del till skattemyndigheten för handläggning i enlighet med vad som ovan anförts. - Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom i den del kammarrätten undanröjt länsrättens dom samt att Regeringsrätten skulle återförvisa målet i denna del till kammarrätten för prövning i sak. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Länsrätten hade, genom att ta upp de av K.O. först under processen i länsrätten framställda yrkandena till prövning i sak, antingen ansett att fråga inte var om taleändring eller tillåtit taleändringen med stöd av 6 kap. 19 § TL. Varken skattemyndigheten eller K.O. hade överklagat länsrättens beslut att sakpröva dessa avdragsyrkanden. Kammarrätten hade dock ex officio ifrågasatt länsrättens ställningstaganden i detta avseende. Av länsrättens dom framgick inte om länsrätten ansett att det var fråga om taleändringar och i så fall enligt vilket stycke i 6 kap. 19 § TL som de var tillåtna. - Avsikten med de väsentligt utvidgade möjligheterna till omprövning av taxeringsbeslut som infördes genom den nya taxeringslagen var bl.a. att skapa en enklare, smidigare och snabbare ordning för rättelse av felaktiga taxeringsbeslut. Dessa utvidgade omprövningsmöjligheter var även tänkta att leda till att endast frågor som var tvistiga skulle avgöras av domstol. För att processen inte skulle bli för stelbent och formell skulle dock instansordningsprincipen inte upprätthållas in absurdum. Generösa taleändringsregler infördes därför avseende länsrättsprocessen. De processekonomiska fördelarna ansågs överväga de nackdelar reglerna medförde ur instansordningssynpunkt. Med generösa taleändringsregler skulle länsrätten sällan behöva ta ställning till vad som var att anse som olika respektive samma saker i en process utan domstolen skulle få en relativt stor frihet att avgränsa processen inom ramen för de framställda yrkandena. - I ett fall som det förevarande, där länsrätten i vart fall hade bedömt att det var fråga om tillåten taleändring enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL, föreföll det inte stämma överens med de processekonomiska skäl som låg till grund för införandet av de generösa taleändringsreglerna i länsrätt, om kammarrätt skulle äga behörighet att ex officio överpröva länsrättens ställningstagande. Tvärtom skulle ett sådant förfarande motverka de processekonomiska vinster som reglerna var tänkta att medföra. - I sammanhanget bör även beaktas att det kunde sättas i fråga om ens någon av parterna i ett fall som det förevarande, när länsrätten tillåtit taleändringen, hade kunnat överklaga länsrättens ställningstagande enligt 6 kap. 19 § TL. Genom att K.O. framställt yrkandena hos länsrätten kunde länsrättens beslut att uppta yrkandena till sakprövning inte anses ha gått honom emot. Inte heller kunde det enligt RSV:s mening anses ha gått skattemyndigheten emot. Det sistnämnda inte ens om skattemyndigheten hade framfört invändningar mot att yrkandena i fråga upptogs till sakprövning. - Mot denna bakgrund gjorde RSV gällande att kammarrätten inte ägt behörighet att ex officio överpröva länsrättens ställningstagande enligt 6 kap. 19 § TL. För det fall Regeringsrätten inte delade RSV:s uppfattning om att kammarrätten inte ägt behörighet att uppta länsrättens ställningstagande till prövning ex officio, gjorde RSV gällande att kammarrätten hade gjort en felaktig bedömning i frågan om taleändringen var tillåten eller ej. RSV gjorde gällande att även de yrkanden som kammarrätten ansåg innebar otillåtna taleändringar var tillåtna taleändringar, i vart fall enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL. Yrkandena hade framställts inom tiden för överklagande och länsrätten hade funnit att frågorna utan olägenhet kunde prövas i målet. Det som kunde sättas i fråga var om dessa yrkanden avsåg frågor som hade samband med de frågor som skulle prövas i målet. Av förarbetena till 6 kap. 19 § andra stycket TL framgick inte klart vad som avsågs med uttrycket samband i nämnda bestämmelse. I SOU 1988:21 s. 148 angavs dock att en skattskyldig kan t.ex. få sådant prövat som ämnesmässigt låg nära den anhängiggjorda saken. Mot bakgrund härav och med beaktande av vad som nämnts tidigare om att processekonomiska skäl låg till grund för införandet av bestämmelsen kunde det därför inte uteslutas att uttrycket samband skulle tolkas på det sätt som länsrätten gjort. RSV gjorde därför gällande att de yrkanden som K.O. framförde i länsrätten och som kammarrätten sedan

överlämnade till skattemyndigheten för omprövning, t.ex. genom att de samtliga avsåg kostnader som K.O. ansåg att han haft i sitt yrkesutövande, hade erforderligt samband med i vart fall någon av de frågor som, enligt både länsrätten och kammarrätten, skulle prövas av länsrätten i målet. Kammarrätten hade, genom att ex officio överpröva länsrättens ställningstagande och därvid anse att vissa av K.O:s yrkanden inte bort sakprövas av länsrätten, inte kommit att pröva målet i nu överklagad del i sak. Förevarande mål borde därför återförvisas till kammarrätten för prövning i sak.

Prövningstillstånd meddelades.

K.O. har beretts tillfälle att svara i målet men har inte hörts av.

Regeringsrätten (2000-09-27, Werner, Lindstam, Nordborg, Sandström, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår följande. K.O. var under beskattningsåret anställd som trafiklärare. I sin självdeklaration yrkade han i särskild bilaga avdrag för bilkostnader i tjänsten med 31 230 kr. Skattemyndigheten medgav inte avdraget under hänvisning till att K.O. av arbetsgivaren erhållit kostnadsersättning avsedd att täcka hans bilkostnader i tjänsten. Myndigheten tillgodoförde samtidigt K.O. schablonavdrag under inkomst av tjänst med 4 000 kr. I ett senare beslut påförde skattemyndigheten K.O. skattetillägg på ett underlag av 27 230 kr. Som skäl för beslutet angav myndigheten att han lämnat oriktig uppgift genom att yrka avdrag för bilkostnader utan att upplysa om att han erhållit kostnadsersättning av arbetsgivaren. K.O. överklagade beslutet om påförande av skattetillägg. I överklagandet hemställde han dessutom att han skulle medges avdrag för kostnader för mobiltelefon i tjänsten med 4 450 kr. I omprövningsbeslut med anledning av överklagandet vidhöll skattemyndigheten sitt tidigare beslut om skattetillägg. Beträffande avdraget för kostnader för mobiltelefon i tjänsten uttalade myndigheten att sådant avdrag kunde bestämmas till 2 550 kr men att detta belopp understeg schablonavdraget om 4 000 kr varför den taxerade förvärvsinkomsten skulle kvarstå oförändrad. I en senare inlägga till länsrätten framställde K.O. ett antal nya yrkanden. Han yrkade sålunda att han skulle medges avdrag för kostnader för dubbelkommando, skyddskläder, facklitteratur, kolfilter, telefon i hemmet, bilresor i tjänsten vilka inte ersatts av arbetsgivaren, samt för bilresor mellan bostad och arbetsplats. I sin dom prövade länsrätten samtliga av K.O. framställda yrkanden men medgav endast avdrag för kostnader för dubbelkommando med yrkat belopp. Sedan K.O. överklagat länsrättens dom, utom såvitt avsåg avdrag för kostnader för telefon i hemmet, beslutade kammarrätten - utan att yrkande därom framstälts - att undanröja länsrättens dom i vad den avsåg prövning av yrkade avdrag för kostnader för skyddskläder, facklitteratur och bilresor mellan bostad och arbetsplats och att överlämna dessa avdragsyrkanden till skattemyndigheten för föreskriven omprövning. Kammarrätten hänvisade i sina domskäl till att dessa avdragsyrkanden innebar att nya frågor fördes in i målet och att dessa frågor inte var av sådan karaktär att de kunnat prövas av länsrätten enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL. Kammarrätten ansåg att yrkandena om avdrag för kostnader för kolfilter samt för av arbetsgivaren ej ersatta resor med bil i tjänsten var hänförliga till samma beskattningsfråga som skattemyndigheten prövat. Dessa yrkanden, liksom yrkandena om ytterligare avdrag för mobiltelefon och undanröjande av påfört skattetillägg, prövades av kammarrätten som avlog dem.

RSV har i sitt överklagande gjort gällande att kammarrätten inte ägt att på eget initiativ - ex officio - överpröva länsrättens åtgärd att sakpröva de av K.O. under processen i länsrätten framställda avdragsyrkandena. I andra hand har RSV hävdats att nämnda avdragsyrkanden inte inneburit att en otillåten taleändring förekommit i länsrätten.

De tillämpliga bestämmelserna finns i 6 kap. 18 och 19 §§ TL. Enligt 18 § får en talan inte ändras i andra fall än som anges i bl.a. 19 §. Enligt första stycket i

sistnämnda paragraf får klaganden framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Enligt paragrafens andra stycke får klaganden i mål i länsrätten dessutom, inom överklagandetiden, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som skall prövas, om länsrätten finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet.

Fråga i målet är till en början om kammarrätten ägt att, utan yrkande av part, företa en prövning av om formella brister i angivet hänseende förekommit vid prövningen i länsrätten. Uttryckliga bestämmelser om domstolsprövningens föremål och omfattning saknas i TL. Av den allmänna principen om den s.k. processramen i 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer dock att rätten inte på eget initiativ får gå utöver yrkandena i målet och göra ändring till nackdel för part. Bestämmelsen, som tar sikte på parts yrkanden i den materiella frågan i målet, medför inte någon inskränkning i domstolens skyldighet att, oberoende av parts yrkande, iaktta de processuella föreskrifter som reglerar själva förfarandet.

Inom förvaltningsprocessen finns inte någon särskild reglering vad gäller befogenheten för en domstol att undanröja ett överklagat avgörande på grund av brister i förfarandet hos underinstansen. Av praxis vid allmän domstol har - mot bakgrund av högre domstols allmänna skyldighet att sörja för att mål blir på lämpligt sätt handlagt - ansetts följa att domstolen kan undanröja det överklagade avgörandet och återförvisa målet, och detta även i fall när rättegångsfel inte har förekommit (se t.ex. NJA 1989 s. 646). Anledning saknas att tillämpa ett annat synsätt inom förvaltningsprocessen. En sådan åtgärd kan även motiveras av intresset att upprätthålla instansordningen. Om en förvaltningsdomstol inte återförvisar en fråga som inte blivit prövad i en tidigare instans, skulle detta innebära att parten går miste om prövningen i denna instans.

Av det sagda följer att en förvaltningsdomstol i och för sig bör vara oförhindrad att, även utan yrkande av part, genom olika åtgärder tillse att processramen och processordningen upprätthålls. De tidigare nämnda särskilda bestämmelserna i 6 kap. 18 och 19 §§ TL, som reglerar handläggningen av taxeringsprocess vid domstol, medför enligt Regeringsrättens mening inte att förfarandet i taxeringsprocessen skall behandlas annorlunda än förfarandet i förvaltningsprocessen i övrigt. En annan ordning skulle medföra att kammarrätt i taxeringsprocesser skulle vara betagen rätten att pröva frågan om otillåten ändring av talan skett i länsrätt, något som inte framstår som rimligt. Att en sådan prövning skulle vara förbehållen mål där yrkande i frågan har framställts av part kan inte heller utläsas av några bestämmelser. Kammarrätten har således i förevarande mål ägt att på eget initiativ pröva om länsrättens ställningstagande att sakpröva vissa nya yrkanden inneburit en otillåten ändring av talan.

Det återstår, såsom RSV utformat sin talan, att pröva om sådan taleändring skett beträffande de avdragsyrkanden som kammarrätten överlämnat till skattemyndigheten för omprövning.

I målet har K.O. hos länsrätten överklagat skattemyndighetens beslut om skattetillägg och samtidigt, under hänvisning till att han hos skattemyndigheten inte fått avdrag för sina i deklarationen upptagna bilkostnader i tjänsten, hemställt om avdrag för kostnader för mobiltelefon. Härefter har han inom överklagandetiden fört in ytterligare avdragsyrkanden i länsrätten.

Taxeringsprocessen är fr.o.m. 1991 års taxering utformad som en sakprocess. För att avgöra om ett nytt yrkande i ett mål utgör ändring av talan är det nödvändigt för domstolen att klarlägga vad som är saken (frågan) i målet. Någon definition av sakbegreppet finns emellertid inte i TL. I den proposition som föregick TL anknöt departementschefen till det sakbegrepp som fanns i den del av skatteprocessen som redan tidigare var utformad som en sakprocess, innebärande att processföremålet i varje enskilt fall individualiserades av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter

han anger till stöd för yrkandet (prop. 1989/90:74 s. 370 f.).

Genom bestämmelsen i 6 kap. 19 § andra stycket TL har länsrätt getts en möjlighet att behandla också frågor som har samband med den fråga som skall prövas. Såsom RSV framhållit avser de yrkanden som K.O. framställt först i länsrätten kostnader som han gjort gällande att han haft i sin yrkesutövning som trafiklärare. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att de tillkommande frågorna i detta fall får anses ha sådant samband med de frågor som avses med överklagandet att länsrätten har förfarit riktigt då den tagit upp de tillkommande frågorna till prövning. Kammarrätten hade därför bort pröva också de yrkanden som kammarrätten i domen överlämnat till skattemyndigheten för omprövning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom i den del kammarrätten undanröjt länsrättens dom och visar målet i denna del åter till kammarrätten för prövning i sak.

Föredraget 2000-05-30, föredragande Lundgren, målnummer 618-1998

Sökord: Taxeringsprocess; Också fråga om samband förelegat mellan frågor i länsrätten

Litteratur: prop. 1971:30, s. 579-582; prop.1989/90:74, s. 367-373 och 417-418; SOU 1938:44, s. 527; SOU 1988:21, s. 142-144 och 148-154; Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:18:3-19:6; Wennergren, Förvaltningsprocess, 3 uppl. 1995, s. 97-100; Ekelöf-Boman, Rättegång I, 7 uppl. 1990, s. 51-56 och 60-64; Ekelöf-Boman, Rättsmedlen, 11 uppl. 1990, s. 89-90; Welamson, Rättegång VI, 3 uppl. 1994, s. 119-129; Fitger, Rättegångsbalken, s. 50:142-144; Leidhammar, Svensk skattetidning 1992, s. 111-116; Remsta
