

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
4382-13 och 4383-13

meddelad i Stockholm den 28 maj 2014

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 18 april 2013 i mål nr 6051-12 och 6052-12, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

## **BAKGRUND**

AA yrkade vid 2010 och 2011 års taxeringar med stöd av 12 kap. 24 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avdrag för utgifter för hemresor till Zürich i Schweiz. Skatteverket avslag yrkandena eftersom en förutsättning för avdrag är att resorna företas mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Dok.Id 148722

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

AA överklagade till Förvaltningsrätten i Göteborg som i dom den 10 maj 2012 avslog överklagandet (mål nr 1740-12 och 1741-12).

AA fullföljde sin talan i kammarrätten som biföll överklagandet. Kammarrätten ansåg att det stred mot unionsrätten, närmare bestämt avtalet mellan EU och Schweiz om fri rörlighet för personer, att vägra avdrag.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut att inte medge AA avdrag för utgifter för hemresor taxeringsåren 2010 och 2011. Skatteverket anför bl.a. följande.

AA har under de nu aktuella åren bott och arbetat i Halmstad. Han har under denna tid också haft tillgång till en bostad i Schweiz som han använt för att umgås med sin son som är bosatt hos sin mor i Schweiz. En förutsättning för att avdrag för hemresor ska kunna medges är att en skattskyldig vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor. Avdrag ska inte medges för resor som görs för att utöva umgängesrätt med ett barn. AA är således inte berättigad till avdrag för hemresor eftersom resorna inte görs till hans familj.

För det fall Högsta förvaltningsdomstolen anser att AA uppfyller de allmänna förutsättningarna för avdrag ska avdrag ändå vägras på den grunden att resorna företas till Schweiz, som inte tillhör EES. Avtalet mellan EU och Schweiz är en internationell bilateral överenskommelse, vilket talar för att avtalet inte avser att upphäva samtliga hinder som kan finnas avseende fri rörlighet för arbetstagare inom det geografiska område som avtalet täcker. Artikel 9 i bilaga I till avtalet förbjuder diskriminering på grund av nationalitet. Bestämmelsen om avdrag för hemresor i 12 kap. 24 § första stycket IL anknuter emellertid inte till en persons nationalitet utan den begränsning som finns i regeln är geografisk. Avtalet utgör därmed inget hinder mot att tillämpa bestämmelsen enligt dess ordalydelse.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Skatteverket har inte tidigare åberopat att han inte uppfyller de allmänna förutsättningarna för rätt till avdrag för hemresor i 12 kap. 24 § första stycket IL och den frågan omfattas inte av Högsta förvaltningsdomstolens beslut om prövningstillstånd. Han är folkbokförd i Schweiz sedan den 13 augusti 2009 och hans hemvist under 2009 och 2010 var Zürich. Hans enda familj är hans minderårige son som han träffar under helgerna då de bor tillsammans i bostaden i Zürich.

Bosättning i Schweiz är att jämställa med bosättning inom EES vad gäller avdrag för hemresor på grund av avtalet mellan EU och Schweiz. Att inte medge arbetstagare med familj i Schweiz avdrag för hemresor är ett direkt hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som avtalet syftar till att säkerställa.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### *Rättslig reglering m.m.*

Av 12 kap. 24 § första stycket IL framgår att när en skattskyldig på grund av sitt arbete vistas på en annan ort än den där han eller hans familj bor, ska utgifter för hemresor dras av, om avståndet mellan hemorten och arbetsorten är längre än 50 kilometer. Avdrag får göras för högst en hemresa per vecka och bara för utgifter för resor mellan två platser inom EES.

Mellan EU och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiz, å andra sidan, gäller sedan den 1 juni 2002 ett avtal om fri rörlighet för personer.

Enligt artikel 1 a) är målet för avtalet bl.a. att till förmån för medborgarna i EU:s medlemsstater och Schweiz ge rätt till inresa, vistelse, upptagande av ekonomisk förvärvsverksamhet som arbetstagare och etablering som egenföretagare samt rätt att stanna kvar på de avtalsslutande parternas territorier.

I artikel 2 anges att medborgare i en avtalsslutande part, vilka lagligen vistas på en annan avtalsslutande parts territorium, vid tillämpningen av avtalet inte får diskrimineras på grund av nationalitet.

I artikel 9 i bilaga I till avtalet slås principen om likabehandling av arbetstagare fast. I artikel 9.2 anges att arbetstagaren och dennes familjemedlemmar ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar.

#### *Vad målet gäller*

Målet gäller om AA har rätt till avdrag för utgifter för hemresor till Schweiz. Skatteverket har i underinstanserna motsatt sig detta eftersom Schweiz inte tillhör EES, vilket enligt lagtexten i 12 kap. 24 § första stycket IL är en förutsättning för att avdrag ska medges.

Skatteverket hävdar i Högsta förvaltningsdomstolen att AA inte har rätt till avdrag på den grunden att resorna inte är att betrakta som hemresor eftersom han inte kan anses bosatt i Schweiz, utan resorna har företagits i syfte att utöva umgänge med sonen som bor där. Denna fråga har emellertid inte varit föremål för prövning i underinstanserna. Några särskilda skäl att beakta den av Skatteverket först nu framförda invändningen har inte framkommit. Målet ska därför prövas utan hänsyn härtill.

Frågan i målet är därmed om AA kan vägras rätt till avdrag för utgifter för hemresor till Schweiz på den grunden att landet inte tillhör EES. Den frågan ska prövas mot bakgrund av avtalet mellan EU och Schweiz om fri rörlighet för personer.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Enligt EU-domstolens praxis gäller att principen om likabehandling inte bara förbjuder öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan även all dold diskriminering som, genom tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken

leder till samma resultat. Denna rättspraxis gäller enligt EU-domstolen även i fråga om tillämpningen av avtalet mellan EU och Schweiz (se mål C-506/10 Graf och Engel, p. 26).

I EU-domstolens mål C-425/11 Ettwein var det fråga om två makar som flyttade från Tyskland till Schweiz men fortsatte att bedriva rörelse i Tyskland där de alltså var obegränsat skattskyldiga. Enligt den tyska lagstiftningen kunde personer som hade hemvist inom EU eller EES beviljas sambeskattnings enligt den s.k. splitting-metoden. Eftersom makarna Ettwein flyttat till Schweiz nekades de beskattning enligt denna metod. EU-domstolen konstaterade att avtalet med Schweiz var tillämpligt på makarnas situation (p. 40). De skulle därmed enligt avtalets likabehandlingsprincip åtnjuta samma skatteförmåner i Tyskland som en egenföretagare med rörelse och hemvist där, förutsatt att de befann sig i en med en i Tyskland bosatt person jämförbar situation (p. 41–45). EU-domstolen konstaterade vidare att en person – anställd eller egenföretagare – som uppstår hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han är yrkesverksam befinner sig i objektivet sett samma situation vid inkomstbeskattningen som en person som har hemvist i den staten och där utövar jämförbar verksamhet, samt fann att så var fallet beträffande makarna Ettwein (p. 47). De kunde således enligt EU-domstolen inte förvägras den skatteförmån som en tillämpning av splitting-metoden innebär enbart på grund av att de hade hemvist i Schweiz (p. 48). Sammanfattningsvis fann domstolen att artikel 1 a) i avtalet liksom bl.a. artikel 9.2 i bilaga I till avtalet utgjorde hinder mot en lagstiftning som innebar att makarna Ettwein nekades en skatteförmån enbart på grund av att de hade hemvist i Schweiz.

Makarna Ettwein var egenföretagare och inte anställda. Ingenting i domen tyder på att utgången skulle ha blivit en annan om de i stället hade varit anställda.

AA, som såvitt framkommit uppstår hela eller nästan hela sin inkomst i Sverige, får anses befinner sig i en situation som objektivet sett är jämförbar med den som en person med hemvist här befinner sig i. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening följer det därmed av de principer som EU-domstolen utvecklar i ovan nämnda dom att det inte är förenligt med avtalet mellan EU och Schweiz att vägra

Mål nr  
4382-13 och 4383-13

AA avdrag för utgifter för hemresor till Schweiz. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Margit Knutsson, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning.

Målen har föredragits av justitiesekreteraren Maria Sundberg.