

**Fråga om det är förenligt med avtalet mellan EU och Schweiz om fri rörlighet för personer att vägra avdrag för utgifter för hemresor till Schweiz. Inkomsttaxering 2010 och 2011.**

Lagrum:

37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291); 12 kap. 24 § inkomstskattelagen (1999:1229)

J.B. 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 avslog yrkandena eftersom en förutsättning för avdrag är att resorna företas mellan två platser inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

J.B. överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade för inkomståren 2009 och 2010 avdrag för hemresor mellan hans bostadsort i Schweiz och hans arbetsort i Sverige. Han anförde att han är heltidsanställd på Högskolan i Halmstad och är bosatt i Schweiz med anledning av att hans minderårige son numera är bosatt där. Han har haft sin bostad i Zürich redan innan han påbörjade sin anställning i Halmstad och är dessutom folkbokförd i Schweiz. Bosättning i Schweiz bör jämföras med bosättning inom EES-området vad gäller avdrag för hemresor eftersom detta enligt avtalet mellan EU och Schweiz om fri rörlighet för personer är en skattemässig och social förmån för arbetstagare i Sverige. EU-domstolens dom den 15 december 2011 i mål C-250/10 innebär att kravet på att både hemorten och arbetsorten ska vara inom EES-området måste utvidgas att omfatta även Schweiz. I annat fall kommer han att diskrimineras jämfört med personer som förvärvsarbetar i Sverige, men har sin hemvist i EES-området.

Skatteverket fann inte skäl att ändra de överklagade besluten och bestred bifall till överklagandet. Skatteverket konstaterar att J.B. har flyttat till Schweiz på grund av att hans son är bosatt där med sin mor. Han har varit anställd på Högskolan i Halmstad åtminstone sedan 2004, och arbetat där både före och efter flytten till Schweiz. Han har behållit sin bostad i Halmstad och yrkat avdrag för denna. Schweiz är inte inom EES-området. Det rättsfall som J.B. åberopat är inte tillämpligt i hans situation. Rättsfallet från EU-domstolen handlar om en svensk medborgare som förvärvsarbetat i Schweiz och vid återvändande till Sverige blir diskriminerad vid beräkning av familjeförmån för vård av barn. Rättsfallet omfattar således tillämpning av socialförsäkring och stödjer inte att en familjeförmån är att jämföras med rätt till avdrag för hemresor i inkomstlagen tjänst. J.B. har inte heller blivit diskriminerad av tillämpliga bestämmelser eftersom det är ett personligt val att flytta till annan ort än den där han har sitt arbete.

*Förvaltningsrätten i Göteborg (2012-05-10, ordförande Hjort) yttrade, såvitt här är av intresse: Av 12 kap. 24 § 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 Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. – Förvaltningsrätten konstaterar att J.B. på grund av sitt arbete vistas i Sverige och att hans minderårige son numera bor i Schweiz. Detta land ingår emellertid inte i det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Det har inte heller framkommit att det i något avtal mellan Sverige och Schweiz eller mellan EU och Schweiz finns reglerat något som kan berättiga J.B. till avdrag för hemresor vid svenska inkomstbeskattningen eller jämställa detta med en social förmån. J.B. har därmed inte rätt till avdrag för utgifter för hemresor mellan Sverige och Schweiz. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

J.B. överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade avdrag för hemresor mellan hans bostadsort i Schweiz och sin arbetsort i Sverige under inkomståren 2009 och 2010. Han anförde bl.a. följande. Det avtal som Schweiz tecknat med Europeiska unionen och dess medlemsstater har utvidgat den praktiska tolkningen av EES-området i svensk lagstiftning till att omfatta även Schweiz. Anledningen är att det föreskrivs att arbetstagare som avses i avtalet ska ges samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare. Begreppet social förmån bör inte tolkas alltför restriktivt. Avdraget för hemresor utgör en social förmån eftersom det underlättar arbetstagares rörlighet inom gemenskapen. – J.B. åberopade bl.a. EU-domstolens domar i målen C-59/85 och C-257/10.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. Avdrag för hemresor utgör inte en förmån enligt IL utan ett yrkande. En förmån enligt IL är all form av ersättning för arbete som man som anställd kan få i annat än kontanter. Sociala förmåner regleras i socialförsäkringsbalken och verket kan inte se att de av J.B. åberopade avgörandena är av intresse. Skatteverket åberopade för sin del Kammarrättens i Göteborg dom den 14 april 2010 i mål nr 7331-09.

*Kammarrätten i Göteborg (2013-04-18, Grankvist, Dahlin, referent, Klint)* yttrade: J.B. är både svensk och schweizisk medborgare. Han är sedan flera år yrkesverksam i Sverige och bosatt i Halmstad. Han har även en bostad i Zürich i Schweiz. – Frågan i målen är om J.B. för taxeringsåren 2010 och 2011 är berättigad till avdrag för utgifter för resor mellan Halmstad och Zürich såsom för hemresor med stöd av 12 kap. 24 § IL. I lagrummet anges som en allmän begränsning att avdrag bara medges för utgifter för resor inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). – I förarbetena till dessa regler (prop. 1995/96:152 s.75 ff.) anges bl.a. att avdraget har en social funktion och grundar sig i ett önskemål om att inte försvåra rörligheten på arbetsmarknaden. Det anges även att de sociala skäl och arbetsmarknadsskäl som anfördes vid regelns tillkomst gör sig gällande också när arbetsmarknadens geografiska område har ökat. Avdragsrätten borde därför utökas till att gälla kostnader för hemresor inom eller mellan EU:s medlemsländer eller EES-länderna. – Skatteverket har inte riktat

några invändningar mot avdragen i sig, men har vägrat dem med motivering att Schweiz är beläget utanför EES. – Kammarrätten gör följande bedömning. – Europeiska gemenskapen och dess medlemsstater, å ena sidan, och Schweiziska edsförbundet, å andra sidan, har ingått ett avtal om fri rörlighet för personer. Avtalet gäller från den 1 juni 2002 och utgör en del av unionsrätten (jfr HFD 2012 ref. 44 och EU-domstolens avgörande i mål C-257/10). – Enligt avtalet får medborgare i en avtalsslutande stat inte diskrimineras på grund av nationalitet (artikel 2). Avtalet stadgar vidare en rätt till likabehandling och en rätt till yrkesmässig och geografisk rörlighet (artikel 7). Vad gäller likabehandling stadgas vidare i bilaga 1 till avtalet att en arbetstagare och dennes familjemedlemmar i den mening som avses i artikel 3 i bilagan ska åtnjuta samma skattemässiga och sociala förmåner som inhemska arbetstagare och deras familjemedlemmar (artikel 9 i bilagan). – I samband med Sveriges ratifikation av avtalet anfördes bl.a. följande i förarbetena (prop. 2000/01:55 s. 26). Genom avtalet med Schweiz om fri rörlighet för personer ges EU-medborgare möjlighet till inresa och vistelse i Schweiz på ett sätt som motsvarar den fria rörligheten inom unionen. Motsvarande ska gälla för schweiziska medborgare i Sverige liksom inom unionen i övrigt. Även föreskriften i artikel 9 i bilagan rörande skattemässiga och sociala förmåner berördes (prop. s. 51). – Rätten till avdrag för utgifter för hemresor enligt 12 kap. 24 § IL är enligt kammarrättens uppfattning att se främst som en skattemässig förmån med det uttalade syftet att gynna rörligheten på arbetsmarknaden. – Avtalet mellan unionen och Schweiz likställer de avtalsslutande parternas medborgare bl.a. genom att arbetstagare i de avtalsslutande staterna ska åtnjuta samma skattemässiga förmåner som inhemska arbetstagare. Skatteverkets beslut att vägra J.B. avdrag för utgifter för hemresor får därför anses stå i strid med unionsrätten. – Mot den angivna bakgrunden och eftersom Skatteverket inte riktat några invändningar i sak mot de begärda avdragen ska överklagandet bifallas. – Kammarrätten förklarar, med ändring av förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut, att J.B. är berättigad till avdrag för utgifter för hemresor med 58 510 kr för taxeringsår 2010 och med 145 464 kr för taxeringsår 2011.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle upphäva domen och fastställa Skatteverkets beslut att inte medge J.B. avdrag för utgifter för hemresor taxeringsåren 2010 och 2011. Skatteverket anförde bl.a. följande. J.B. 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. J.B. är således inte berättigad till avdrag för hemresor eftersom resorna inte görs till hans familj. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen anser att J.B. 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 anknyter 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.

J.B. bestred bifall till överklagandet och anförde 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.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-05-28, Melin, Knutsson, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*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 J.B. 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 J.B. 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 J.B. 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 sambeskattning 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 uppbar hela eller nästan hela sin inkomst i den stat där han är yrkesverksam befinner sig i objektivt 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.

J.B., som såvitt framkommit uppbär hela eller nästa hela sin inkomst i Sverige, får anses befinna sig i en situation som objektivt 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 J.B. avdrag för utgifter för hemresor till Schweiz. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 4382-13 och 4383-13, föredragande Maria Sundberg

*Rättsfall:* EU-domstolens dom i mål C-425/11, Ettwein.