

Udskriftsdato: 19. december 2025

AFG nr 10983 af 20/10/2015 (Gældende)

Bindende svar - Studerendes ophold i Danmark uden skattepligts indtræden

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 14-4271310

Bindende svar - Studerendes ophold i Danmark uden skattepligts indtræden

Skatterådet bekræfter, at studerende, der af spørger får betalt stipendier og kollegie- eller hotelværelser, og er underlagt de af spørger oplyste vilkår, er omfattet af kildeskattelovens § 8, stk. 2, hvorefter skattepligt først indtræder, når opholdet i Danmark med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum på 2 år. Dermed bliver de studerende ikke fuldt skattepligtige som følge af bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Skatterådets afgørelse indebærer en ændring af hidtidig praksis på området.

Skatterådsmøde 20. oktober 2015 - SKM2015. 685. SR

Spørgsmål

1. Medfører stipendier (der udbetales af spørger) i sig selv begrænset skattepligt?
2. Medfører kollegieværelse stillet til rådighed for stipendiater i over 6 mdr., men mindre end 365 dage på 2 år fuld skattepligt?
3. Medfører kollegieværelse stillet til rådighed for stipendiater i under 6 mdr. fuld skattepligt?

Svar

1. Nej
2. Nej, se indstilling og begrundelse
3. Nej, se indstilling og begrundelse

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger er en selvejende institution, som modtager tilskud via Udenrigsministeriet til implementering af stipendieprogrammet og administration af forskningsbistand. Bistanden bevilges på finansloven. Spørger er omfattet af lov om internationalt udviklingssamarbejde.

Spørger tildeler stipendier til udenlandske studerende, som langt overvejende kommer fra udviklingslande som defineret af Skatterådet. Der kan dog også være enkelte studerende fra lande, som ikke er defineret som udviklingslande af Skatterådet, men som af Verdensbanken grupperes sammen med lande, der er defineret som udviklingslande. Konkret er der pt. tale om land, der fra 2014 ikke længere er på Skatterådets liste over udviklingslande.

Spørger udbetaler stipendier på (2014 satser)

- 227 kr. pr. dag til stipendiater, som også får fri bolig
- 387 kr. pr. dag til stipendiater, der for spørgers regning indkvarteres på hotel uden køkkenfaciliteter
- 5.839 kr. pr. md. til stipendiater, som også får fri bolig og som følger en master uddannelse

Fri bolig ydes primært i form af kollegieværelse på spørgers eget kollegium, men også på enkelte andre kollegier eller på hotel, hvis der er tale om kortvarige kurser.

Spørger indberetter stipendier og værdi af fri bolig til SKAT. Stipendierne mv. er typisk skattefrie efter ligningslovens § 7K, stk. 5, og indberettes derfor med en speciel kode. Der kan dog være situationer, hvor stipendiet mv. ikke er omfattet af ligningslovens § 7K, stk. 5, fordi de subjektive betingelser ikke er opfyldt, eller fordi stipendiaten ikke kommer fra et udviklingsland som defineret af Skatterådet. Det er i disse tilfælde derfor relevant at vide, om stipendiet er skattepligtigt for stipendiater, som ikke er fuldt skattepligtige til Danmark, når der skal foretages indberetning og eventuel bruttoberegning af ydelserne, da det ikke er hensigten, at stipendiaterne skal bære en eventuel skattebyrde på stipendier mv.

Stipendiaterne må ikke udføre lønnet arbejde under opholdet i Danmark, det er en del af betingelserne for at modtage stipendier mv.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Stipendiater, der følger spørgers program for stipendiater, opholder sig i Danmark i studieøjemed. Det er udtrykkeligt aftalt, at de ikke må arbejde under opholdet her.

Skattepligt til Danmark

Personer, der alene opholder sig i Danmark for at studere, og som fortsat er skattepligtige i hjemlandet, og som ikke opholder sig i Danmark i mere end 365 dage inden for en 2-årig periode, bliver ikke fuldt skattepligtige til Danmark, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 2. Hvis de 365 dage inden for de to år overskrides, er der fuld skattepligt fra den 366. dag. Det betyder omvendt, at en person, der under ovennævnte betingelser opholder sig her i 365 dage eller mindre og så rejser hjem, ikke er fuldt skattepligtig under opholdet her og kun bliver omfattet af begrænset skattepligt, hvis han/hun har en indkomst, der konkret medfører begrænset skattepligt.

Skattefrie stipendier

I det omfang stipendiaterne er omfattet af ligningslovens § 7K, stk. 5, er stipendier mv. skattefrie uanset om stipendiaten er fuldt skattepligtig.

Skattefriheden i ligningslovens § 7K, stk. 5, er under forudsætning af

- at opholdet i Danmark er midlertidigt, og
- at stipendiaten ved opholdets begyndelse var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland

Stipendier der ikke er omfattet af ligningslovens § 7K, stk. 5

Udbetales stipendier til en person, der ikke opfylder de subjektive betingelser i ligningslovens § 7K, stk. 5, om opholdets midlertidighed eller statsborgerskab eller hjemmehørende-status i et udviklingsland som defineret af Skatterådet, er stipendierne som udgangspunkt skattepligtige, når modtageren er fuldt skattepligtig til Danmark. Hvis modtageren ikke er fuldt skattepligtig, skal der være særlig hjemmel i kildeskattelovens § 2 om begrænset skattepligt eller i anden særlovgivning, for at indkomsten er omfattet af begrænset skattepligt.

Begrænset skattepligt til Danmark

Mange af stipendiaterne i Danmark er i meget korte perioder på nogle uger eller et par måneder, så de allerede på grund af opholdets begrænsede udstrækning ikke når at blive omfattet af fuld skattepligt.

De længere ophold vil på grund af kildeskattelovens § 8, stk. 2, for de fleste stipendiater alligevel ikke medføre fuld skattepligt til Danmark, da opholdet i Danmark typisk ikke overstiger 365 dage på to år, jf. kildeskattelovens § 8, stk. 2.

En person, der ikke er fuldt skattepligtig til Danmark, kan kun beskattes af en indkomst, hvis den specifikt er gjort skattepligtig. For stipendier skal skattepligten fremgå af kildeskattelovens § 2, stk. 1, eller af anden særlovgivning.

Spørger mener ikke, at der i kildeskattelovens § 2 er hjemmel til at beskatte stipendier mv. udbetalt af spørger til stipendiater, der ikke er fuldt skattepligtige, og har heller ikke fundet hjemmel til skattepligt i anden lovgivning. Ved forespørgsel til SKAT har vi fået oplyst, at vi må søge bindende svar for at få afklaret, om stipendierne mv. er omfattet af begrænset skattepligt.

Spørger udbetaler stipendier mv. og står for indberetning af indkomsten til SKAT. Ved stipendier, som er skattefrie, medfører en særlig kode ved indberetningen, at indkomsten også på årsopgørelsen fremstår som skattefri, og at stipendiaterne dermed ikke skal korrigere årsopgørelsen. Hvis der ikke indberettes med den særlige kode, beskattes indkomsten på årsopgørelsen. Spørger har derfor brug for at vide, om stipendiat, der ikke bliver fuldt skattepligtige, heller ikke bliver begrænset skattepligtige af stipendier mv. fra spørger, og om stipendierne derfor kan indberettes med kode som skattefrie. Hvis stipendierne mv. anses for omfattet af begrænset skattepligt, ønsker spørger at udbetale de omtalte ydelser som nettobeløb og skal derfor bruttoberegne ydelserne inden udbetaling og indberetning.

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Medfører stipendier (der udbetales) i sig selv begrænset skattepligt?

Lovgrundlag

Kildeskattelovens § 2

Pligt til at svare indkomstskat til staten påhviler endvidere personer, der ikke er omfattet af § 1, og dødsboer, der behandles i udlandet, jf. dødsboskattelovens § 1, stk. 3, for så vidt de pågældende personer eller dødsboer:

1) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet. Skattepligten omfatter endvidere vederlag for påtagelse af indskrænkninger i adgangen til fri erhvervsudøvelse (konkurrenceklausuler), når det modtagne vederlag har sammenhæng med et nuværende eller tidligere tjenesteforhold her i landet. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i, samt om retten til indkomsten eller vederlaget er erhvervet efter ophør af arbejdet her i landet. Skattepligten omfatter endvidere fratrædelsesgodtgørelser, løn i en opsigelsesperiode og lignende ydelser, når sådan indkomst erhverves i forbindelse med ophør af et ansættelsesforhold, der har omfattet arbejde udført her i landet, og lønindkomsten har været undergivet dansk beskatning. Vedrører en indkomst som nævnt i 4. pkt. arbejde udført såvel i som uden for Danmark, omfatter skattepligten kun den del, der forholdsmæssigt kan henføres til arbejde udført i Danmark.

(...)

3) Erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

(...)

7) Erhverver indkomst i form af vederlag, der ikke er omfattet af nr. 2, fra en virksomhed som rådgiver, konsulent eller anden lignende medhjælp for virksomheden, jf. dog stk. 8. Det er uden betydning for skattepligten, hvilken form vederlaget udbetales i.

(...)

13) Erhverver indkomst her fra landet i form af stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.

(...)

22) Erhverver indkomst her fra landet i form af tilskud, som ph.d.-studerende modtager fra stipendiegiver til afholdelse af rejseudgifter til studierejser i Danmark og i udlandet, herunder den godskrevne værdi af billetter og lign., når ydelsen berettiger den ph.d.-studerende til supplerende ph.d.-stipendium efter § 52 i lov om statens uddannelsesstøtte, jf. lovbekendtgørelse nr. 789 af 11. september 2003.

(...)

26) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af nr. 1.

27) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).

28) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser.

(...)

Stk. 2. (...)

Praksis

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. F. 7.4 Stipendiater fra udviklingslande:

"Indhold

Afsnittet handler om den skattemæssige behandling i Danmark af personer, der modtager legater under ophold i Danmark som stipendiater fra udviklingslandene.

Afsnittet indeholder:

Regel

Liste over udviklingslande.

(...)

Regel

Legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipendiat, der

- opholder sig midlertidigt i Danmark og
- var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland på det tidspunkt opholdet i Danmark begyndte.

Skatterådet fastsætter, hvilke lande der efter denne regel skal anses for at være udviklingslande. Se LL § 7 K, stk. 5.

Se også

Se også afsnit C. A. 6.5.2.

Ved en stipendiat forstås en person, der er her i landet for at udvikle sin viden og færdigheder med henblik på at udnytte disse i hjemlandet, og som i alt overvejende grad får finansieret sit ophold gennem legatmidler.

Skattefriheden gælder for danske eller udenlandske legater fra offentlige eller private midler.

Skattefriheden af legater bliver givet for hele perioden, hvor studieopholdet i Danmark bliver gennemført, uanset om hjemlandet i mellemtiden ikke længere anses for at være et udviklingsland.

En ansøgning om at blive fritaget for skat af et legat skal indsendes til SKAT.

Liste over udviklingslande

Skatterådet har for indkomståret 2015 fastsat, at følgende lande skal anses for udviklingslande efter LL § 7 K, stk. 5:

- Afghanistan
- Bangladesh, Benin, Bhutan, Bolivia, Burkina Faso, Burundi
- Cambodia, Cameroon, Den centralafrikanske Republik, Comorerne, Republikken Congo
- Den Demokratiske republik Congo, Det palæstinensiske Selvstyre
- Egypten, Elfenbenskysten, Eritrea, Etiopien, Filippinerne
- Gambia, Ghana, Guinea, Guinea Bissau
- Haiti, Honduras
- Indien
- Kenya, Kirgisistan, Kiribati
- Laos, Lesotho, Liberia
- Madagaskar, Malawi, Mali, Marokko, Mauretanien, Moldova, Mozambique, Myanmar
- Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria
- Pakistan, Det palæstinensiske Selvstyre, Papua New Guinea,
- Republikken Congo, Rwanda
- Salomonøerne, Sao Tome & Principe, Senegal, Sierra Leone, Somalia, Sri Lanka, Sudan, Swaziland, Sydsudan, Syrien
- Tajikistan, Tanzania, Tchad, Togo
- Uganda, Uzbekistan
- Vanuatu, Vietnam
- Yemen
- Zambia, Zimbabwe

Bemærk

Irak og Mongoliet anses fra og med indkomståret 2015 ikke længere for udviklingslande efter LL § 7 K, stk. 5."

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. A. 6.5.2 Uddannelseslegater mv.:

"Indhold

Dette afsnit beskriver reglerne for beskattningen af personer, som modtager et uddannelseslegat og lignende legater.

(...)

Regel

Legater, der ydes som hjælp til gennemførelse af en uddannelse, er skattepligtig indkomst. Det gælder, uanset om udbetalingen sker efter lov om statens uddannelsesstøtte eller fra private legatmidler.

Det forhold, at et legat er bundet til anvendelse til bestemte studieudgifter (fx et boglegat), medfører ikke, at legatet er skattefrit, medmindre der er tale om rejse- og opholdsudgifter ved en studierejse. Se afsnit C. A. 6.5.3 om studierejselegater.

Skattepligtige legater til studerende er B-indkomst. Legatmodtagere er ikke bidragspligtige af legater, da ydelsen ikke er optjent i et ansættelsesforhold eller anses som vederlag for personligt arbejde.

(...)

Fribolig

Værdien af fribolig på studenterkollegier skal medregnes ved indkomstopgørelsen, men der udvises traditionelt stor tilbageholdenhed ved værdiansættelsen. Den omstændighed, at uddannelsessøgende bor på et relativt billigt kollegieværelse, giver normalt ikke anledning til nogen beskatning.

Hvis den uddannelsessøgende bor på et nyere kollegium, betaler han eller hun normalt for at bo der og skal derfor ikke beskattes af værdien af fribolig.

(...)

Stipendiater fra udviklingslande

Legater er indkomstskattefrie, når de ydes til en stipendiat fra et udviklingsland under ophold her i landet. Se LL § 7 K, stk. 5. Følgende betingelser skal være opfyldt:

- Stipendiaten er på et midlertidigt ophold.
- Stipendiaten er både statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland, når han eller hun starter opholdet her i landet.

Skatterådet fastsætter, hvilke lande der efter denne bestemmelse skal anses for udviklingslande. Se LL § 7 K, stk. 5. Se afsnit C. F. 7.4 om stipendiater fra udviklingslande.

Der kan være tale om såvel stipendier, der kommer fra det offentlige som private midler, ligesom der kan være tale om stipendier, der hidrører fra Danmark, hjemlandet eller andre lande.

Ved en stipendiat forstås en person, der er her i landet for at udvikle sin viden og færdigheder med henblik på udnyttelse i hjemlandet, og som i alt overvejende grad får finansieret sit ophold gennem legatmidler. Kravet om, at den pågældende skal være her i landet med henblik på at udvikle sin viden og færdigheder, betyder, at fx flygtninge med asyl eller lignende her i landet normalt ikke er omfattet af stipendiatdefinitionen.

(...)

Hvis et legat ikke er omfattet af LL § 7 K, stk. 5 eller § 7 K, er legatet som udgangspunkt skattepligtigt for den studerende.

(...)"

Begrundelse

SKAT finder ikke, at de af spørger udbetalte stipendier er omfattet af de i kildeskattelovens § 2 nævnte skattepligtige indkomstarter. SKAT henser særligt til, som sagen er oplyst af spørger, at der ikke tale om udbetalinger der er omfattet af § 2, stk. 1:

- 13) Erhverver indkomst her fra landet i form af stipendier, der udbetales i henhold til lov om statens uddannelsesstøtte.
- 26) Erhverver indkomst her fra landet i form af skattepligtig del af tilskudsbevillinger til forskning, der administreres af Forskningsstyrelsen, for så vidt disse ikke er omfattet af nr. 1.
- 27) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om universiteter (universitetsloven).

- 28) Erhverver stipendium til dækning af leveomkostninger efter lov om stipendier til visse udenlandske studerende ved korte og mellemlange videregående uddannelser.

De udbetalte stipendier er således ikke omfattet af den begrænsede skattepligt i kildeskattelovens § 2, stk. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Nej".

Spørgsmål 2

Medfører kollegieværelse stillet til rådighed for stipendiater i over 6 måneder, men under 365 dage på 2 år, fuld skattepligt?

Lovgrundlag

Ligningslovens § 7K, stk. 5

Legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipendiat under midlertidigt ophold her i landet, såfremt stipendiaten, når denne påbegynder opholdet her i landet, både var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland. Skatterådet fastsætter, hvilke lande der efter denne bestemmelse skal anses for udviklingslande.

Kildeskattelovens § 1

Pligt til at svare indkomstskat til staten i overensstemmelse med reglerne i denne lov påhviler:

1. personer, der har bopæl her i landet,
2. personer, der uden at have bopæl her i landet opholder sig her i et tidsrum af mindst 6 måneder, heri medregnet kortvarige ophold i udlandet på grund af ferie eller lignende,
3. (...)

Kildeskattelovens § 7, stk. 1

For en person, der erhverver bopæl her i landet uden samtidig at tage ophold her, indtræder skattepligt i henhold til bestemmelsen i § 1, nr. 1, først, når han tager ophold her i landet. Som sådant ophold anses ikke kortvarigt ophold her i landet på grund af ferie eller lignende.

(...)

Kildeskattelovens § 8, stk. 2

For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligt i henhold til § 1, nr. 2, først, når opholdet her med eller uden afbrydelse har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år.

Forarbejder

Bemærkninger til lovforslagets enkelte afsnit, forslag til lov om opkrævning af indkomst- og formueskat for personer m.v. (Kildeskatteloven - lov nr. 100 af 31. marts 1967)

"(...)

Bemærkninger til lovforslagets enkelte afsnit.

Afsnit I. Skattepligten.

(...)

Selvom en person ikke har bopæl eller varigt ophold her i landet, er han dog efter bestemmelsen i ligningslovens § 2, stk. 2, fuldt skattepligtig til den danske stat, hvis han ved et kvartals begyndelse opholder sig her og inden for de nærmest forudgående 6 måneder med eller uden afbrydelse har opholdt sig her i mindst 3 måneder.

Uanset denne bestemmelse skal personer, der med bevarelse af deres bopæl i udlandet som turister eller i studieøjemed opholder sig midlertidigt her i landet, og som under deres ophold ikke driver nogen erhvervsmæssig virksomhed her, efter finansministerens nærmere bestemmelse kunne fritages for beskatning, dog kun så længe opholdet med eller uden afbrydelse ikke har strakt sig over mere end 12 måneder inden for et samlet tidsrum af 2 år; fritagelsen skal kunne gøres betinget af, at den pågældende vedvarende svarer skat af sin fulde indkomst til bopælslandet, jfr. ligningslovens § 2, stk. 8-9, og finansministeriets bekendtgørelse af 30. april 1948.

(...)

Med hensyn til de særlige regler for personer, der som turister eller i studieøjemed har ophold her i landet, henvises til forslagets § 8, stk. 2, og bemærkningerne til afsnit II.

(...)

Afsnit II. Skattepligtens omfang, dens indtræden og ophør.

(...)

Den tidligere nævnte særlige fritagelsesordning for personer, der midlertidigt opholder sig her i landet som turister eller i studieøjemed, har man foreslået opretholdt ved forslagets § 8, stk. 2, dog således at fritagelsen ikke som tidligere er afhængig af finansministerens nærmere bestemmelse, men alene er afhængig af, om de i loven opstillede betingelser er opfyldt. Med hensyn til disse betingelser er der foreslået forskellige ændringer. Således er det skattefrie opholdstidsrum i stedet for som hidtil 12 måneder fastlagt til 365 dage under hensyn til, at skattepligtsperioden efter forslaget er direkte bestemmende for indkomstperioden, jfr. forslagets § 22, stk. 2, sidste pkt. Endvidere er det efter forslaget en betingelse, at den pågældende under opholdet her i landet vedvarende er indkomstskattepligtig til sit hjemland efter reglerne for derboende personer, medens det efter den tidligere bestemmelse var en betingelse, at bopæl i udlandet var bevaret, ligesom det kunne gøres til en betingelse, at der vedvarende svaredes indkomstskat af den fulde indkomst til bopælslandet, jfr. herom nærmere finansministeriets bekendtgørelse af 30. april 1948.

(...)

Til § 8.

Når en person uden at bosætte sig her i landet tager ophold her, og det straks fra opholdets begyndelse er klart, at opholdet vil strække sig over mindst 6 måneder, skal den pågældende straks beskattes efter reglerne for fuldt skattepligtige personer, hvilket navnlig vil indebære, at der ved beregningen af indkomstskat indrømmes personfradrag efter reglerne i § 37, og at alle den pågældendes indtægter og hele hans formue inddrages under beskatningen her i landet. Er det ved opholdets påbegyndelse ikke klart, at opholdet vil komme til at strække sig over 6 måneder eller mere, opkræves skatten foreløbig

efter reglerne for begrænset skattepligtige; i så fald indrømmes der som regel ikke personfradrag ved beregningen af indkomstskat, og det bliver alene de i § 2 nævnte indtægter og den i samme paragraf nævnte formue, der inddrages under beskatningen. Først når det viser sig, at opholdet vil blive udstrakt over eller rent faktisk har strakt sig over 6 måneder, skatteansættes den pågældende - med virkning tilbage til opholdets påbegyndelse - efter reglerne for fuldt skattepligtige personer.

Bestemmelsen i stk. 2 vedrørende personer, der opholder sig her i landet som turister eller i studieøjemed, udskyder under visse betingelser tidspunktet for indtræden af den i § 1, nr. 2, omhandlede skattepligt.

(...)"

Praksis

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. F. 1.3 6-måneders ophold i Danmark

"(...)

Turistregel

For personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, og som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer, indtræder skattepligten efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2, først, når opholdet har strakt sig over mere end 365 dage inden for et samlet tidsrum af 2 år. Se KSL § 8, stk. 2.

Den såkaldte turistregel udgør en undtagelse fra 6 månedersreglen efter KSL § 1, stk. 1, nr. 2.

Virkning

Lønarbejde udelukker ikke anvendelse af KSL § 8, stk. 2.

Reglerne om begrænset skattepligt bevirker imidlertid, at en turist eller studerende, der ikke opfylder betingelserne for fuld skattepligt, bliver begrænset skattepligtig af sine lønindtægter her i landet, da turistreglen ikke medfører fritagelse for begrænset skattepligt efter KSL § 2.

Turistreglen omfatter ikke personer, der efter afsluttet uddannelse begynder på en specialuddannelse eller videreuddannelse inden for deres fag og under deres ophold i Danmark aflønnes som færdiguddannede.

Hvis en turist eller studerende inden for den 2-års-periode, der er nævnt i KSL § 8, stk. 2, får ophold her i mere end 365 dage, indtræder den pågældendes fulde skattepligt fra den 366. dag, og altså ikke med tilbagevirkende kraft fra den dag, hvor opholdet tog sin begyndelse.

(...)"

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. F. 1.2.1 Hvornår er der bopæl i Danmark?

"(...)

Bopæl

Ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges der vægt på, om personen ved at etablere husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

Så det er både

– de faktiske boligforhold og

– den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen er fuldt skattepligtig her i landet efter KSL § 1, stk. 1, nr. 1.

(...)"

Den juridiske vejledning 2015-2, afsnit C. F. 7.4 Stipendiater fra udviklingslande

"(...)

Ved en stipendiat forstås en person, der er her i landet for at udvikle sin viden og færdigheder med henblik på at udnytte disse i hjemlandet, og som i alt overvejende grad får finansieret sit ophold gennem legatmidler. (...)"

Se i øvrigt nedenfor under "Begrundelse".

Begrundelse

Det er spørgsmålet, hvorvidt et kollegieværelse, der bliver stillet til rådighed for stipendiater i over 6 måneder, men mindre end 365 dage på 2 år, som følge af bopælsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1, medfører fuld skattepligt for den studerende, eller om skattepligtens indtræden for den studerende skal afgøres ud fra den særlige opholdsregel for studerende (og turister) i kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Det er indledningsvist spørgsmålet om et kollegieværelse, der på denne måde stilles til rådighed for den studerende, statuerer bopæl.

Af Den juridiske vejledning, afsnit C. F. 1.2.1, fremgår, at der ved afgørelsen af, om betingelsen om bopæl er opfyldt, lægges vægt på, om personen ved at etablere hustand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at vedkommende har til hensigt at have hjemsted her i landet.

Så det er både

- de faktiske boligforhold og
- den/de subjektive hensigter,

der har betydning for, om personen har bopæl her i landet.

I en tilflytningssituation, hvor den pågældende påbegynder et ophold her i landet, antages det sædvanligvis, at den subjektive hensigt er opfyldt, når den pågældende tager ophold som nævnt, dvs. ophold der ikke er kortvarige ophold som følge af ferie eller lignende, jf. kildeskattelovens § 7, stk. 1.

Efter Den juridiske vejledning kan bopæl efter omstændighederne statueres i forbindelse med

- Hotellejlighed eller hotelværelse. Se SKM2011. 368. SR
- Adgang til boligfaciliteter en del af året. Se TfS1988. 411 LSR
- Adgang til at bo i selskabets lokaler. Se TfS 1993,92 VLD
- Vekslende boligmuligheder. Se TfS 1991, 308 ØLD
- Værelse hos forældre. Se SKM2008. 432. ØLD

Det må ud fra denne praksis lægges til grund, at også et kollegieværelse som udgangspunkt statuerer bopæl efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Reglen i kildeskattelovens § 8, stk. 2, gælder for personer, der som turister eller i studieøjemed tager ophold her i landet, som under deres ophold ikke driver selvstændig erhvervsvirksomhed her, og som vedvarende er indkomstskattepligtige til deres hjemland efter reglerne for derboende personer.

Bestemmelsen henviser til skattepligten efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, om ophold, og ikke til skattepligt efter bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det er derfor spørgsmålet om kildeskattelovens § 8, stk. 2, også kan finde anvendelse på personer, der generelt ville kunne være skattepligtige efter bopælsbestemmelsen.

Det forudsættes i kildeskattelovens § 8, stk. 2, at skattepligten for denne personkreds først kan indtræde efter 365 dage. Et ophold af denne længde forudsætter reelt, at den pågældende studerende har en eller anden form for logi, der som udgangspunkt indebærer bopæl for den pågældende, og dermed efter gældende praksis gør kildeskattelovens § 8, stk. 2, virkningsløs.

Dette taler efter SKATs opfattelse for, at den særlige bestemmelse for studerende (og turister) i kildeskattelovens § 8, stk. 2, skal anvendes i disse situationer, selvom de studerende efter omstændighederne også kan være omfattet af en bopælsregel.

SKAT henser til, at bestemmelsen synes at forudsætte, at udenlandske studerende som udgangspunkt skal bedømmes efter en opholdsregel og ikke efter en bopælsregel. Hvis dette ikke var tilfældet, ville kildeskattelovens § 8, stk. 2, være uden praktisk betydning for de studerende, og det har ikke været lovgivers intention med bestemmelsen.

SKAT lægger herefter til grund, at studerende, der i studieøjemed har fået stillet et kollegieværelse til rådighed, eller får betaling til dækning af andet logi under deres ophold her i landet, vil kunne anses for omfattet af kildeskattelovens § 8, stk. 2.

Det er herefter en konkret vurdering, om den pågældende opfylder betingelserne i kildeskattelovens § 8, stk. 2, om at være i landet som turist eller i studieøjemed.

SKAT finder, at denne vurdering må foretages ud fra en samlet vurdering af de faktiske forhold. Det er fx ikke tilstrækkeligt, at den pågældende formelt er optaget på et studie, hvis denne reelt ikke opholder sig her i studieøjemed.

Ud fra de foreliggende oplysninger lægger SKAT til grund, at de udenlandske stipendiater, som er omfattet af spørgers forespørgsel, alle opfylder kravet om at opholde sig her i landet i studieøjemed. Der henses bl.a. til det oplyste om, at de pågældende ikke må påtage sig lønarbejde under studieopholdet, og at udgifterne til studieopholdet er finansieret af spørger. Endelig forudsættes det, at de pågældende stipendiater ikke tager sin familie med under opholdet her i landet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej, se indstilling og begrundelse".

Spørgsmål 3

Medfører kollegieværelse stillet til rådighed for stipendiater i under 6 måneder fuld skattepligt?

Lovgrundlag

Se ovenfor under spørgsmål 2.

Forarbejder

Se ovenfor under spørgsmål 2.

Praksis

Se ovenfor under spørgsmål 2.

Begrundelse

Det er spørgsmålet, hvorvidt et kollegieværelse, der af spørger bliver stillet til rådighed for stipendiater i under 6 måneder, som følge af bopælsreglen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, sammenholdt med kildeskattelovens § 7, stk. 1, medfører fuld skattepligt for den studerende.

Sagen omhandler således, hvorvidt et kollegieværelse, der af spørger - på denne måde - stilles til rådighed for stipendiater, statuerer bopæl.

Der henvises i det hele til begrundelsen, som anført ovenfor under spørgsmål 2.

SKAT bemærker tillige, at Skatterådet i afgørelsen SKM2011. 368. SR, har lagt til grund, at en person, der midlertidigt fik en lejlighed stillet til rådighed af sin arbejdsgiver, ikke ville få bopæl her i landet, hvis opholdet i Danmark var under 6 måneder.

Det fremgår af sagen, at hvis lejligheden blev stillet til rådighed af arbejdsgiveren, kunne den pågældende efter omstændighederne ikke anses for at have erhvervet bopæl her i landet. Ved besvarelsen blev det lagt til grund, at medarbejderen bevarede sin bopæl i hjemlandet, at der var tale om et ophold under 6 måneder, at personen efter endt ophold i Danmark tager tilbage til hjemlandet, og at medarbejderen ikke tager sin familie med til Danmark under sit ophold. Boligen blev i dette tilfælde anset som et led i den midlertidige indstationering.

På den baggrund finder SKAT ikke, at kollegieværelse, der bliver stillet til rådighed for de omhandlende stipendiater under det midlertidige studieophold på under 6 måneder, medfører bopæl her i landet, hvorfor der ikke indtræder fuld skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Det er en forudsætning, at de pågældende stipendiater bevarer deres bopæl i hjemlandet og ikke tager deres familie med under opholdet her i landet.

SKAT bemærker i øvrigt, at størstedelen af spørgers stipendiater kommer fra udviklingslande og dermed er omfattet af ligningslovens § 7K, stk. 5, hvorefter legater er indkomstskattefri, når de ydes til en stipendiat under midlertidigt ophold her i landet, såfremt stipendiaten, når denne begynder opholdet i Danmark, både var statsborger og hjemmehørende i et udviklingsland, som defineret nærmere af Skatterådet.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 3 besvares med "Nej, se indstilling og begrundelse".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.