

Lovforslag nr. L 204. Fremsat den 23. januar 1992 af skatteministeren (Fogh Rasmussen)

## Forslag

til

# Lov om ændring af ligningsloven og kildeskatteloven (studierejselegater)

### § 1

I lov om påligningen af indkomst- og formueskat til staten (ligningsloven), jf. lovbe- kendtgørelse nr. 735 af 5. november 1991, ind- sættes efter § 7J:

»§ 7K. Legater, der er betinget af, at de an- vendes til studierejser i udlandet, Færøerne og Grønland, er indkomstskattefri for modtage- ren, i det omfang de medgår til dækning af sædvanlige udgifter til rejse mellem Danmark og studiestedet, sædvanlige meromkostninger ved opholdet på studiestedet, samt dokumen- terede udgifter til betaling af undervisning, deltagerafgifter o.l., herunder betaling for kur- ser i studiestedets sprog.

*Stk. 2.* Udbetalinger i henhold til lov om Statens Uddannelsesstøtte er ikke omfattet af reglen om indkomstskattefrihed i stk. 1.

*Stk. 3.* Ligningsrådet fastsætter de i stk. 1 omtalte beløb for sædvanlige udgifter til rejse og beløb for sædvanlige meromkostninger ved opholdet på studiestedet.

*Stk. 4.* Legater, der er betinget af, at de an- vendes til dækning af omkostninger ved viden- skabelige arbejder, er indkomstskattefri.

*Stk. 5.* Udgifter, som dækkes af et indkomst- skattefrit legat, jf. stk. 1-4, kan ikke fradrages eller afskrives i den skattepligtige indkomst. Skattefriheden for ellers skattefrie godtgørelser o.l. bortfalder, i det omfang udgifterne dækkes af et indkomstskattefrit legat.

### § 2

I lov om opkrævning af indkomst- og for- mueskat til staten (kildeskatteloven) § 43, stk. 2, litra c, jfr. lovbekendtgørelse nr. 595 af 5. august 1991, ændres: «stipendier, der udbeta- les til uddannelsessøgende i henhold til §§ 2 og 5 i lov om Statens Uddannelsesstøtte» til: «skattepligtige stipendier, der udbetales i hen- hold til lov om Statens Uddannelsesstøtte».

### § 3

§ 1 anvendes på studierejselegater, som efter den 1. januar 1992 tildeles til brug for studie- rejser, der påbegyndes efter denne dato, og på legater til videnskabelige arbejder, der tildeles efter den 1. januar 1992.

*Stk. 2.* § 2 har virkning fra og med indkomst- året 1992.

## *Bemærkninger til lovforslaget*

Ligningsrådets vejledende anvisning fra 1952, der har fået sin nuværende udformning i 1988, bestemmer at legater, der gives til dækning af meromkostninger ved studierejser og legater til dækning af videnskabelige udgifter er skattefrie. Der har været en del usikkerhed omkring forståelsen. Dette har modvirket en i øvrigt ønskværdig tendens til at lade ophold ved udenlandske uddannelsesinstitutioner indgå som led i danske uddannelser. Det foreslås at give de gældende regler en klarere hjemmel og et klarere indhold ved at overføre dem fra den vejledende anvisning til ligningsloven. Lovforslaget tilsigter ikke en principiel ændring af gældende praksis. Der foretages dog enkelte tydeliggørelser og justeringer af regelsættet.

### *Studierejselegater*

I de senere år har den vejledende anvisning om beskatning af studierejselegater været genstand for modstridende opfattelser.

Anvisningen giver udtryk for, at studierejselegater, der ydes til dækning af rejse- og opholdsudgifter, er skattefrie. Ved vurderingen af om legatet dækker rejse og opholdsudgifter, anser anvisningen statens takster for statsansattes diæter til ophold og fortæring under tjenesterejser i ind- og udland for retningsgivende. Reglerne om taksterne for 1991 findes i Finansministeriets cirkulære af 15. april 1988 om aftale om godtgørelse af merudgifter ved tjenesterejser og i cirkulære af 28. december 1990 om godtgørelse af udgifter ved tjenesterejser i udlandet. Principperne er videreført uændret i administrationsdepartementets cirkulære af 1. november 1991 om aftale om tjenesterejser, der gælder fra 1992.

En opfattelse har været, at den vejledende anvisning skulle forstås som et udslag af statsskattelovens regler i § 6 a, hvorefter der gives fradrag for udgifter, der anvendes til at erhverve, sikre eller vedligeholde en indkomst. På baggrund heraf lagdes op til en særlig restriktiv fortolkning af bestemmelsen, således at den ikke skulle kunne anvendes af studerende, hvis udgifter i relation til statsskatteloven altid betragtes som enten anlægsudgifter eller private udgifter og derfor aldrig er fradragsberettigede. En sådan for-

tolkning var nødvendig, fordi anvisningerne – såfremt de udtrykte et driftsomkostningsprincip – ellers ikke fremstod med den fornødne hjemmel i lovgivningen.

Efter en anden opfattelse kunne denne begrænsning ikke indlægges i bestemmelsen, når den ikke udtrykkelig fremgik af anvisningen selv. Hjemmelen til den vejledende anvisning var endvidere efter denne opfattelse vanskelig at efterspore, eftersom bestemmelsen var blevet til i 1952 under andre internationale økonomiske forhold end dem, der gælder i dag.

I de senere år er det i stigende grad blevet almindeligt at lade studieophold ved udenlandske universiteter indgå i et dansk studieforløb. En snæver fortolkning af den vejledende anvisning lægger hindringer i vejen for denne ønskelige udvikling. I erkendelse heraf nedsatte skatteministeren i slutningen af maj måned 1991 et embedsmandsudvalg, der i september 1991 er fremkommet med en redegørelse for den skattemæssige behandling af studierejselegater.

I juni og august 1991 afsagde Landsskatteretten endvidere to kendelser om, at studerende er omfattet af reglerne om skattefrihed for studierejselegater i den vejledende anvisning. Landsskatteretten afviste en indskrænkende fortolkning af den vejledende anvisning og afviste, at statsskattelovens § 6 a kunne yde noget bidrag til fortolkning af den vejledende anvisning.

På denne baggrund konkluderede embedsmandsgruppen, at den vejledende anvisning skal forstås således, at studerende i almindelighed ikke er skattepligtige af legater, der gives til dækning af merudgifter ved studierejser i udlandet. Man fandt det imidlertid vanskeligt entydigt at pege på et hjemmelsgrundlag for den vejledende anvisning og mente samtidig, at usikkerheden om hjemmelsgrundlaget skabte en tilsvarende usikkerhed om anvisningens rækkevidde. Embedsmandsgruppen foreslog derfor, at der skabes retsklarhed igennem en indførelse af en særlig lovregel om den skattemæssige behandling af studierejselegater. Lovreglen skulle i store træk have samme indhold som den vejledende anvisning.

Nærværende forslag går derfor ud på at fritage legater, der gives til dækning af meromkostninger ved studier i udlandet, fra beskatning.

Ved meromkostninger forstås for det første udgifter, der afholdes til rejsen fra Danmark til det udenlandske studiested og tilbage igen. Endvidere forstås merudgifter ved selve opholdet, hovedsagelig merudgifter til kost og logi. Ved opgørelsen af merudgifterne skal de faktiske udgifter til kost og logi i udlandet principielt reduceres med besparelsen i udgifter til kost og logi hjemme. Man plejer at sige, at der sker en reduktion med sparet hjemmeforbrug. Endelig medtages udgifter til betaling af studieafgifter på det udenlandske studiested under meromkostningsbegrebet.

Det foreslås, at der gives skattefrihed efter væsentligt mere forenklede regler, der bygger på reglerne for udstationering af statens ansatte.

Efter cirkulære af 15. april 1988 om godtgørelse af merudgifter ved tjenesterejser modtager en ansat i staten på tjenesterejse i udlandet et fast beløb til merudgifter til kost og andre udgifter ved udlandsopholdet. Herudover dækkes den ansattes hoteludgifter efter regning, hvis de ikke overskrider det såkaldte hoteldispositionsbeløb. Er der ikke dokumentation for udgifterne dækkes en tredjedel af hoteldispositionsbeløbet. Den faste godtgørelse og hoteldispositionsbeløb varierer fra land til land. Beløbene føres ajour en gang om året. Ved udstationering (ophold over 28 døgn) dækkes kun 3/4 af det ovenfor anførte. Nedsættelsen sker fra det 29. døgn.

Det foreslås, at skattefriheden omfatter legater i det omfang de ikke overstiger faste beløbsgrænser. Ligningsrådet skal efter forslaget fastlægge, hvor store beløb der kan godkendes. Det er forudsat, at Ligningsrådet tager udgangspunkt i statens takster for godtgørelsesbeløb for merudgifter til kost m.v. med tillæg af en tredjedel af hoteldispositionsbeløbet. Begge beløb reduceres til 3/4. Af forenklingss Grunde bør reduktionen ske fra den første dag. Legatmodtagerne skal ikke dokumentere udgifterne. De faste regler gør det lettere for den, der yder legatet, at vurdere, i hvilket omfang legatet er skattepligtigt. Statens takster er fastlagt således, at de dækker meromkostningerne ved udlandsophold. Der foreslås derfor ikke nogen yderligere selvstændig reduktion af beløbene med sparet hjemmeforbrug.

Hvis en studerende modtager flere legater fra forskellige fonde, er det afgørende for skattefriheden, om legaterne sammenlagt overstiger beløbsgrænsen.

Endelige bemærkes, at forslaget medfører, at grænsen for skattefrihed afhænger af, hvor længe le-

gatmodtageren opholder sig i udlandet i studieøjemed.

En legatnyder vil ikke kunne opnå yderligere skattefrihed ved at dokumentere udgifter udover de fastsatte beløbsgrænser.

Det foreslås endvidere, at der herudover er skattefrihed for den del af legatet, der dækker dokumenterede udgifter til undervisning og anden betaling til studiestedet. Under udgifter til undervisning falder også udgifter til kurser i landets sprog, som ofte vil være en nødvendig forudsætning for at kunne følge studierne med udbytte.

Endelig foreslås, at der også er skattefrihed for den del af legaterne, der dækker rejseomkostninger. For at forenkle administrationen foreslås, at Ligningsrådet fastlægger faste takster for, hvad der kan godkendes ved rejser til enkelte områder. Det er her ved forudsat, at Ligningsrådet kan arbejde med samme takst for ret store områder, f.eks. Sydeuropa, Nordeuropa, USA og Fjernøsten. Også på dette område vil der være tale om skattefrihed uden dokumentation for udgifterne.

Med udgangspunkt i Statens takster for 1991 vil de foreslåede regler medføre, at en studerende, der opholder sig i 10 mdr. ved et vesteuropæisk universitet, typisk vil være skattefri af legater der ikke overstiger beløb fra 150.000 kr. til 200.000 kr. alt afhængig af, hvilket land det drejer sig om. Selvom legaterne overstiger disse beløb, er det ikke sikkert, at der skal betales skat, idet der skal tages hensyn til personfradraget, der i 1991 udgør 30.800 kr. til staten og 24.100 kr. til kommunen.

Mere nøjagtige tal for en måneds ophold i en række lande er medtaget i bilag 1.

Efter gældende regler er *skattefri* legater ikke omfattet af fondes indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7 B. Det følger af bekendtgørelse nr. 780 af 30. november 1991 om indberetningspligten m.v. efter skattekontrolloven. Det er ikke hensigten at ændre disse regler, der i hovedtræk betyder, at en fond ikke er forpligtet til at indberette uddeling af studierejselegater, da disse typisk er så små, at de må anses for skattefri. Kun hvor fonden er klar over, at skattepligt kan komme på tale, skal der foretages indberetning. Det kan enten skyldes, at legatet i sig selv er meget stort, eller at fondsbestyrelsen fra ansøgningen ved, at den pågældende modtager legater andetsteds fra, således at der sammenlagt bliver udbetalt mere end de skattefri beløb. Det er ikke fundet hensigtsmæssigt at indføre en generel indberetning af studierejselegater uanset disses størrelse, da dette ville betyde, at det offentlige kontrolsystem ville blive belastet med oplysninger, som det i almindelighed ikke har noget at bruge til. Det påhviler den

skattepligtige selv at selvangive den del af eventuelle flere studierejselegater, der overstiger det skattefrie beløb.

#### *Forskningslegater*

Der er tale om en uændret gengivelse af De vejledende anvisningers bestemmelse om skattefrihed. Disse bestemmelser ses ikke at have givet anledning til vanskeligheder i den daglige administration.

#### *Administrative og provenumæssige konsekvenser*

Lovforslaget medfører en forenkling, fordi der gives enkle og klare regler på området. Lovforslaget har ingen provenumæssige konsekvenser.

#### *Bemærkninger til enkelte bestemmelser*

##### *Til § 1*

Det bestemmes i forslaget til ligningslovens § 7K, stk.1, at skattefriheden skal gælde for legater. Det er ikke tanken at ændre opfattelsen af, hvad der er et legat, i forhold til Ligningsrådets vejledende anvisning.

Ved et legat forstås en gave. Den må ikke være betinget af egentlige modydelser, således at der er tale om en gensidigt bebyrdende kontrakt, som f.eks. en ansættelseskontrakt eller et forfatterhonorar. Legater omfatter ydelser fra fonde, institutioner eller det offentlige. Det bestemmes dog udtrykkeligt, at den almindelige støtte fra Statens Uddannelsesstøtte, som også kan oppebæres under studier i udlandet, falder udenfor skattefrihedsbestemmelsen. Det gælder også, selvom støtten ydes til delvis betaling af undervisningsafgifter.

Gaver fra forældre til børn er ikke omfattet af bestemmelsen. Sådanne gaver er omfattet af lov om afgift af arv og gave. De er aldrig indkomstskattepligtige.

Beløb, som ydes af en arbejdsgiver som led i ansættelsesforholdet eller beløb fra familiemedlemmer anses ikke for legater.

Det er endvidere en betingelse for skattefrihed, at legatet er klausuleret. Dvs. at det er en betingelse for at modtage legatet, at det anvendes til et bestemt formål.

Formålet skal være studierejser i udlandet. Dette omfatter typisk ophold ved udenlandske skoler og læreanstalter.

Den foreslåede § 7 K, stk. 3, indeholder bemyndigelsen til Ligningsrådet til at fastsætte beløbsgrænsen for skattefrihed. Der henvises herom til de almindelige bemærkninger. Bestemmelsen vedrører ikke spørgsmålet om, hvornår legater, der overstiger beløbsgrænsen for skattefrihed skal indtægtsføres. Her gælder de almindelige regler om, at private legater indtægtsføres på retserhvervelsestidspunktet.

Det bestemmes i den foreslåede ligningslovs § 7K, stk. 5, at der ikke kan gives fradrag flere gange for de samme udgifter. Dette tager bl.a. sigte på de tilfælde, hvor en modtager af et studierejselegat samtidig modtager løn fra sin arbejdsgiver under udlandsopholdet. I sådanne tilfælde bliver en ellers skattefri godtgørelse til kost og logi, jf. ligningslovens § 9, skattepligtig, i det omfang legatet dækker de samme udgifter. Tilsvarende gælder, at legatmodtageren heller ikke kan fradrage udgifter til kost og logi efter ligningsrådets vejledende anvisning om skattepligtige, der udfører arbejde uden for Danmark, i det omfang legatet dækker disse udgifter.

##### *Til § 2*

Ændringen er redaktionel

§ 43, stk.2, litra c, indeholder en bestemmelse om, at stipendier fra Statens Uddannelsesstøtte efter skatteministerens nærmere bestemmelse medregnes til A-indkomst. De eksisterende skattepligtige stipendier er hjemlet i §§ 2 og 5 i lov om Statens Uddannelsesstøtte. Det er anset for en uhensigtsmæssig lovtæknik direkte at nævne de to bestemmelser. I stedet siges blot, at alle skattepligtige stipendier kan gøres til A-indkomst. Det har betydning, hvis der ved senere ændringer i lov om Statens Uddannelsesstøtte indføres stipendier, der er skattepligtige, og som har hjemmel i andre bestemmelser i loven.

## Bilag 1

**Oversigt over månedlige skattefri legater ifølge forslaget til dækning af kost og logi i en række lande**

Excl. rejse- og studieudgifter.		Italien .....	19.400
Oversigten er baseret på valutakurserne i november 1991.		Norge .....	18.300
		Portugal .....	11.600
	kr.	Schweiz .....	14.900
Belgien .....	16.700	Spanien .....	17.900
Canada .....	14.200	Storbritannien .....	19.100
Finland .....	19.100	Sverige .....	19.500
Frankrig .....	17.300	Tyskland (Berlin) .....	14.200
Grækenland .....	9.900	Tyskland (I øvrigt) .....	13.100
Holland .....	14.300	USA (New York) .....	19.800
Irland .....	14.700	USA (i øvrigt) .....	17.900
Island .....	19.800	Østrig .....	17.200

**Bilag**

*I dette bilag er (med mindre skrift)  
indsat den gældende formulering af de bestemmelser,  
der berøres af lovforslaget*

**§ 2**

I lov om opkrævning af indkomst- og formueskat til staten (kildeskatteloven) § 43, stk. 2, litra c, jfr. lovbekendtgørelse nr. 595 af 5. august 1991, ændres: «stipendier, der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til §§ 2 og 5 i lov om Statens Uddannelsesstøtte» til: »skattepligtige stipendier, der udbetales i henhold til lov om Statens Uddannelsesstøtte«.

*Stk. 2.* Til A-indkomst kan endvidere efter skatteministerens nærmere bestemmelse henregnes nedennævnte indkomstarter:

---

- c) Folkepension, invalidepension og andre skattepligtige sociale ydelser, samt stipendier, der udbetales til uddannelsessøgende i henhold til §§ 2 og 5 i lov om Statens Uddannelsesstøtte.

---