

PRAKSISOVERSIGT · SKATTERET

Praksisoversigt over indeholdelse af og hæftelse for A-skat

Kildeskattelovens §§ 46, 48, 68 og 69 i retspraksis – forsømmelighed, arbejdsudleje, skønsmæssig opgørelse og nulstilling

Version 2 · Opdateret 6. sep. 2026 · 56 afgørelser · 2008-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Enhver, der udbetaler A-indkomst, skal indeholde foreløbig skat og arbejdsmarkedsbidrag i beløbet, og den, der undlader det, hæfter umiddelbart over for det offentlige, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed. Praksis fra Højesteret, landsretterne og Landsskatteretten viser, at bevisbyrden reelt er tostrengt: myndigheden skal påvise, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst, men når den indeholdelsespligtige kendte de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, hæfter han – også når den skatteretlige kvalifikation af kontraktforholdet har været omtvistet gennem flere instanser. Denne praksisoversigt gennemgår indeholdelsespligtens rækkevidde, hæftelsesnormen i kildeskattelovens § 69, den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb, arbejdsudlejereglerne, den skønsmæssige opgørelse ved fiktive underleverandører samt den ulovbestemte nulstillingspraksis.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01** Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning A-indkomsten udbetales, og kan ikke overdrages ved aftale; ved arbejdsudleje påhviler den den, for hvem arbejdet udføres.
- 02** Hæftelsen efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, er umiddelbar og formuleret med omvendt bevisbyrde, men praksis kræver, at det med rimelig klarhed fremgik, at udbetalingen var A-indkomst.
- 03** Kendte den indeholdelsespligtige de faktiske forhold, der begrunder indeholdelsespligten, har han ikke haft "føje til at tro", at indeholdelse kunne undlades – og hæfter derfor, selv om den retlige kvalifikation har været omtvistet i flere instanser.
- 04** Hæftelsen for allerede indeholdte, men ikke afregnede beløb efter § 69, stk. 2, er ubetinget og forudsætter hverken forsømmelighed eller culpa.
- 05** Foreligger der intet skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. uden fradrag, og det er denne sats, myndighederne anvender ved efterfølgende hæftelsesopgørelser.

- 06** Skønsmæssig opgørelse af det indeholdelsespligtige tilsvarende sker i dag efter opkrævningslovens § 5, stk. 2 – ikke efter kildeskattelovens § 69, stk. 3, hvis nuværende indhold er sambeskattede selskabers hæftelse for kildeskatter.
- 07** Ved arbejdsudleje er det afgørende, om arbejdet er en integreret del af den danske virksomhed, og navnlig arbejdets karakter samt hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.
- 08** Kan den indeholdelsespligtige ikke oplyse, hvor stor en del af vederlaget til den udenlandske virksomhed der er løn, beregnes skatten og bidraget af hele det fakturerede beløb – også inklusive moms.
- 09** Hæftelsen over for den indeholdelsespligtige er selvstændig og påvirkes hverken af, at kravet er forældet over for lønmodtageren, eller af, at der ikke er foretaget en skatteansættelse af denne.
- 10** Er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget for at gøre hæftelsen gældende – hæftelsen må ikke føre til dobbeltopkrævning.
- 11** Manglende effektiv kontrol med skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse gør hele udbetalingen til A-indkomst og udløser hæftelse for den manglende indeholdelse.
- 12** Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat forudsætter fem kumulative betingelser, herunder at den pågældende vidste eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag indeholdelserne.
- 13** Forældelsesfristen for et nulstillingskrav er suspenderet, indtil Skatteforvaltningen har grundlag for den culpavurdering, nulstillingen forudsætter – typisk først ved kurators redegørelse.

§ 1 Indeholdelsespligten: hvem den påhviler, og hvad den omfatter

Grundnormen er [kildeskattelovens § 46, stk. 1](#): ved enhver udbetaling af A-indkomst skal den, *for hvis regning* udbetalingen foretages, indeholde foreløbig skat i det udbetalte beløb. A-indkomst er efter [§ 43, stk. 1](#) enhver form for vederlag i penge for personligt arbejde i tjenesteforhold, og efter [§ 43, stk. 2](#) kan skatteministeren henregne yderligere indkomstarter hertil – herunder litra h om vederlag til en person, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet af en virksomhed uden hjemting i Danmark. For arbejdsmarkedsbidraget gælder kildeskattelovens og opkrævningslovens regler om indeholdelse, opkrævning og hæftelse tilsvarende, jf. [arbejdsmarkedsbidragslovens § 7](#).

Det administrative udgangspunkt er beskrevet i [Cirkulære om opkrævning af indkomst- og formueskat efter kildeskatteloven, pkt. 50-51](#):

"Indeholdelsespligten påhviler den, for hvis regning beløbet udbetales, dvs. den som kravet på A-indkomsten kan rettes imod, eller i hvis interesse beløbet udbetales. Det er uden betydning, hvilken status den indeholdelsespligtige iøvrigt har... Indeholdelsespligten kan ikke overdrages. Hvis den indeholdelsespligtige lader andre forestå udbetaling og indeholdelse, sker dette på den indeholdelsespligtiges ansvar."

At pligten følger den reelle arbejdsgiver og ikke den formelle fakturaudsteder, illustreres af Retten i Aalborgs dom i **BS-49559/2020-ALB** – [BS-49559/2020-ALB](#) – hvor en kroejer havde modtaget en faktura på godt 2,0 mio. kr. for "udleje af personale" fra et selskab. Retten fandt, at al drift foregik i enkeltmandsvirksomheden,

at ejeren derfor var rette arbejdsgiver og indeholdelsespligtig, og frifandt Skatteministeriet. Tilsvarende blev en formel indehaver af en "stråmandsvirksomhed" i [13-0222849](#) anset for indeholdelsespligtig, selv om broderen reelt drev virksomheden.

Udbetales A-indkomst af en person eller et selskab uden hjemting her i landet, er indkomsten som udgangspunkt ikke A-indkomst, jf. [§ 44](#). Sker udbetalingen derimod gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, er indkomsten A-indkomst, og indeholdelsespligten påhviler den befuldmægtigede, jf. [§ 46, stk. 5](#). Efter [§ 46, stk. 4](#) skal udbetaling ligefrem *ske* gennem en befuldmægtiget med hjemting her i landet, når udbetaleren er begrænset skattepligtig af erhvervsvirksomhed her og har hjemting i et land uden for EU uden en bistaftale svarende til EU-reglerne. Hertil kommer, at herværende befuldmægtigede for begrænset skattepligtige er medansvarlige for de skatter, der påhviler disse, jf. [§ 70](#).

Endelig knytter indeholdelsen sig til retserhvervelsen og ikke til den faktiske pengestrøm. I [24-0055273](#) havde et selskab indberettet løn til sin direktør for januar-juli 2023, men kun udbetalt for to måneder og siden tilbageført indberetningen. Landsskatteretten fastholdt hæftelsen for 84.904 kr., fordi direktøren havde erhvervet ret til den indberettede løn, og den efterfølgende tilbageførsel var skattemæssigt irrelevant. Indeholdelse skal i øvrigt senest foretages 6 måneder efter, at indkomstmodtageren har erhvervet endelig ret til indkomsten, jf. [§ 46, stk. 2](#).

LOV

[Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7](#)[Kildeskatteloven § 43, stk. 1, 2](#)[Kildeskatteloven § 44](#)[Kildeskatteloven § 46, stk. 1, 2, 4, 5](#)[Kildeskatteloven § 70](#)

PRAKSIS	Byretten · Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	15.02.2022
	Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	10.06.2025
	Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017

§ 2 Beregningsgrundlaget: skattekort, bikort, frikort og 55 %-trækket

Til brug for indeholdelsen udarbejder Skatteforvaltningen skattekort, bikort eller frikort, som den indeholdelsespligtige skal indhente elektronisk (e-skattekort), jf. [kildeskattelovens § 48, stk. 1](#). Skattekortet – hovedkortet – kan kun anvendes hos én indeholdelsespligtig; modtager lønmodtageren indkomst fra flere, udstedes der bikort uden fradragsbeløb til de øvrige. Fradragsbeløb og indeholdelsesprocent fastsættes efter [§ 48, stk. 3](#) og [stk. 5](#), og frikort udstedes efter [stk. 7](#), når det er åbenbart, at indkomsten ikke vil udløse skat.

Den praktisk vigtigste regel i hæftelsessager er 55 %-reglen i [§ 48, stk. 8](#):

"Har den indeholdelsespligtige hverken modtaget skattekort, bikort eller frikort, skal der indeholdes 55 pct. af den udbetalte eller godskrevne A-indkomst uden fradrag efter stk. 3 og 4."

Aktualitetsforbehold: ved [lov nr. 1648 af 16. december 2025](#) blev der med virkning fra 1. januar 2026 indsat et nyt stk. 3 i [§ 48](#) om tilbagekaldelse af skattekort ved ulovligt ophold, hvorved de efterfølgende stykker forskydes – 55 %-reglen står herefter i [stk. 9](#). Ændringen er endnu ikke konsolideret ind i lovbekendtgørelsen. I ældre afgørelser vil man tilsvarende se reglen citeret som [§ 48, stk. 7](#) (fx [21-0001397](#) og [21-0004563](#)) og i endnu ældre praksis som en sats på 60 pct., jf. [08-00826](#) og [10-01963](#). Det 1988-cirkulære, der stadig beskriver ordningen

administrativt, opererer endog med 50 pct., jf. [pkt. 56](#) – satsen skal derfor altid kontrolleres mod den gældende lovtekst.

Når Skattestyrelsen efterfølgende opgør et hæftelseskrav for uregistreret arbejdskraft, er 55 %-satsen det normale udgangspunkt, fordi der pr. definition ikke er rekvireret skattekort. Det ses konsekvent i praksis, fx [23-0108829](#), [20-0092623](#) og [23-0074205](#).

De nærmere procedureregler – indhentelse af e-skatte kort, notering af indeholdelsesprocent og fradrag i regnskabsmaterialet samt underretning af indkomstmodtageren – findes i [kildeskattebekendtgørelsen § 15](#) og [§ 28](#). Folketingets Ombudsmand har i sagen [A-skatteindeholdelse, hvor skatteyderen ikke har afleveret skatte kort til arbejdsgiveren](#) behandlet spillet mellem reglen om indeholdelse uden skatte kort og reglen om, at skattemyndighederne kan meddele den indeholdelsespligtige skatte kortoplysningerne; Skatteministeriet anførte her, at der i sådanne tilfælde skal indeholdes med den oplyste trækprocent, men uden fradrag.

LOV	Kildeskattebekendtgørelsen § 15	Kildeskattebekendtgørelsen § 28
	Kildeskatteloven § 48, stk. 1, 3, 5, 7, 8	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skatte kort	15.10.2025
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	09.05.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
	Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
	Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

§ 3 Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1 – omvendt bevisbyrde med et krav om rimelig klarhed

[Kildeskattelovens § 69, stk. 1](#) lyder:

"Den som undlader at opfylde sin pligt til at indeholde skat, eller som indeholder denne med for lavt beløb, er over for det offentlige umiddelbart ansvarlig for betaling af manglende beløb, medmindre han godtgør, at der ikke er udvist forsømmelighed fra hans side ved iagttagelse af bestemmelserne i denne lov."

Af de oprindelige bemærkninger til kildeskatteloven fra 1966 fremgår, at bestemmelsen bevidst blev udformet med omvendt bevisbyrde, men at hæftelsen principielt er begrænset til forsømmelighedstilfælde:

"Efter bestemmelsen i forslaget § 69, stk. 1, er den indeholdelsespligtiges hæftelse for ikke indeholdte beløb principielt begrænset til de tilfælde, hvor der er udvist forsømmelighed fra den pågældendes side ved iagttagelse af lovens bestemmelser. Reglen, der er udformet på en sådan måde, at den indeholdelsespligtige selv må godtgøre, at han ikke har udvist forsømmelighed, svarer i øvrigt til bestemmelsen om rederiernes hæftelse for manglende sømandsskattebeløb."

(Lovforslaget om kildeskat, [Folketingstidende 1966-67, tillæg A, s. 375](#).) Samme sted fremhæves, at også modtageren må hæfte, jf. [§ 68](#), og at der ved siden af den betingede hæftelse i stk. 1 gælder en ubetinget hæftelse for allerede indeholdte beløb i stk. 2.

Praksis har udfyldt normen med en tærskel om **rimelig klarhed**. Landsskatteretten formulerer den standardmæssigt således, at forsømmelighed foreligger, når indeholdelse undlades i indkomster, der med rimelig klarhed er A-indkomst omfattet af [§ 43](#) – se fx [13-3155042](#). Samme tanke er beskrevet i [Betænkning nr. 1187/1989 om fortolkningen af love og domstolsafgørelser, s. 175](#):

"Opkrævning hos den indeholdelsespligtige er betinget af, at der er udvist forsømmelighed. Det skal være ret klart for den indeholdelsespligtige, at han skulle have tilbageholdt A-skat."

Højesteret har præciseret standarden i [BS-37342/2021-HJR](#) – [BS-37342/2021-HJR](#) – om 101 offshore-dykkere i Nordsøen. Selskabet gjorde gældende, at afgrænsningskriterierne ikke førte til et entydigt resultat, og at der derfor ikke var udvist forsømmelighed. Højesteret afviste:

"SMIT var bekendt med grundlaget for, at dykkerne, der udførte arbejde på Nordsøprojektet, må anses for lønmodtagere, og SMIT har ikke haft føje til at tro, at selskabet ikke skulle indeholde A-skat og AM-bidrag."

Det afgørende er altså kendskabet til de **faktiske** forhold, ikke sikkerhed om den retlige subsumption. Samme formel anvendes i [BS-13272/2021-HJR](#) – [BS-13272/2021-HJR](#) – og senest af Retten i Hjørring i [BS-6559/2023-HJO](#), hvor værftet "ikke har haft føje til at tro, at værftet ikke skulle indeholde skat".

Omvendt findes der en – smal – praksis, hvor bevisbyrden løftes. I [10-01963](#) nedsatte et flertal i Landsskatteretten et krav på 444.967 kr. i A-skat og 64.488 kr. i AM-bidrag til 0 kr.: bygherren var ikke næringsdrivende med fast ejendom og havde aldrig haft ansatte, og han kunne derfor ikke anses for at have udvist forsømmelighed ved at undlade indeholdelse ved opførelsen af sit stuehus. Et retsmedlem dissenterede med den begrundelse, at også nystartede byggevirksomheder er omfattet af hæftelsesansvaret. Tilsvarende blev en hæftelse ophævet i [08-03048](#) om polske håndværkere ved opførelsen af et privat parcelhus, hvor der efter en parallel kendelse slet ikke forelå indeholdelsespligt.

Hæftelsen er endelig **selvstændig** i forhold til lønmodtagerens skatteansættelse. I [16-0573126](#) fastholdt et flertal hæftelsen for 2006-2011, selv om SKAT havde måttet frafalde ansættelsesændringerne over for lønmodtageren på grund af fristoverskridelse i [skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2](#); for selskabet gjaldt alene de almindelige forældelsesregler i [forældelseslovens § 3, stk. 2](#). Retsformanden dissenterede.

LOV	Forældelsesloven § 3, stk. 2	Kildeskatteloven § 43, stk. 1	Kildeskatteloven § 68
	Kildeskatteloven § 69, stk. 1	Skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2	
PRAKSIS	Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende 08.12.2022 Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entreprisforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat 21.04.2022 Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag 10.02.2026 Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren 16.11.2018 Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør 12.03.2014 Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom 17.01.2011		

Den ubetingede hæftelse for indeholdte beløb og sambeskattede selskabers hæftelse

§ 4

Mens hæftelsen for **ikke-indeholdte** beløb kræver forsømmelighed, er hæftelsen for **indeholdte** beløb ubetinget. § 69, stk. 2 bestemmer, at den, som har indeholdt skat efter loven, hæfter over for det offentlige for betaling af det indeholdte beløb. Af de oprindelige forarbejder fremgår begrundelsen direkte:

"Medens den indeholdelsespligtige efter reglen i stk. 1 alene hæfter for ikke indeholdte beløb, når der er udvist et forsømmeligt forhold, er der i dette tilfælde, hvor indeholdelse af skat har fundet sted, foreslået en ubetinget hæftelse for betaling af de indeholdte beløb."

Bestemmelsen er anvendt i [10-00567](#), hvor et selskab havde angivet 22.877 kr. i A-skat og 8.098 kr. i AM-bidrag for en medarbejder, men senere indsendte en negativ efterangivelse med den begrundelse, at hun aldrig havde været ansat. Landsskatteretten lagde vægt på ansættelseskontrakt, lønsedler og selskabets eget fradrag for lønudgiften, og fastslog, at selskabet hæftede umiddelbart for de indeholdte, ikke-afregnede beløb efter § 69, stk. 2.

Bemærk, at § 69, stk. 3 i dag **ikke** handler om skønsmæssig ansættelse. Paragraffens historik er:

Periode	Indhold af § 69, stk. 3
1967-1969	Fortrinsstilling i konkurs for indeholdte/ikke-indeholdte skattebeløb (ophævet ved lov om fortrinsret i konkurs, 1969)
1991-2000	Foreløbig skønsmæssig ansættelse af A-skattetilsvaret ved manglende angivelse (nyaffattet 1991, moderniseret 1994, ophævet med virkning fra 2001)
2012-	Sambeskattede selskabers hæftelse for udbytteskat, royaltyskat og renteskat samt tillæg og renter

Den skønsmæssige fastsættelse af tilsvaret er efter ophævelsen i 2000 flyttet til opkrævningsloven, og det er derfor [opkrævningslovens § 5, stk. 2](#), praksis i dag henviser til:

"Kan størrelsen af det tilsvaret, som påhviler virksomheden, eller afregningsperioden eller den dag, som tilsvaret vedrører, ikke fastsættes på grundlag af virksomhedens regnskaber, kan told- og skatteforvaltningen fastsætte tilsvaret ... skønsmæssigt."

Det nuværende stk. 3 blev indsat ved ændringsloven fra juni 2012 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber og pålægger sambeskattede selskaber solidarisk hæftelse for indeholdte kildeskatter. Hæftelsesnormen i § 69, stk. 1, gælder i øvrigt også uden for lønområdet: i **BS-69/2021-HJR** – **BS-69/2021-HJR** – anvendte Højesteret bestemmelsen på manglende indeholdelse af udbytteskat efter § 65, stk. 1 i gennemstrømningssager. Den problemstilling behandles nærmere i [retmaessig-ejer](#).

LOV

Kildeskatteloven § 65, stk. 1

Kildeskatteloven § 69, stk. 2, 3

Opkrævningsloven § 5, stk. 2

PRAKSIS

Højesteret · Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster

09.01.2023

Landsskatteretten · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold

10.12.2010

Lønmodtager eller selvstændig – Boskalis/SMIT-sagen og aftalens manglende betydning

§ 5

Det springende punkt i de fleste hæftelsessager er, om den, der har udbetalt vederlaget, med føje kunne anse modtageren for selvstændig erhvervsdrivende. Vurderingen foretages efter kriterierne i cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, pkt. 3.1.1, og beror på en samlet bedømmelse af instruktion, kontrol, økonomisk risiko, hvem der leverer driftsmidler, og hvordan vederlaget beregnes.

Den ledende afgørelse er Højesterets dom i **BS-37342/2021-HJR** – [BS-37342/2021-HJR](#) – om 101 udenlandske dykkere, der i 2011 arbejdede på et offshoreprojekt i Nordsøen under "Consultancy Agreements" med hollandsk lovvalg. Højesteret lagde vægt på, at dykkerne fik betaling, mens de var om bord, selv om de på grund af vejr eller sygdom ikke kunne udføre opgaver, og at en hollandsk "VAR-erklæring" om registreringsstatus ikke kunne flytte den danske skatteretlige kvalifikation:

"Med disse bemærkninger og med henvisning til de faktiske forhold, som landsretten flertal i øvrigt har lagt til grund, tiltræder Højesteret efter en samlet vurdering, at dykkerne ikke kan anses for at have udført arbejdet som selvstændige erhvervsdrivende for egen regning og risiko, men må anses for lønmodtagere."

Sagen havde forinden været behandlet i Københavns Byret, [BS-9576/2018-KBH](#), som opgjorde det ikke-indeholdte beløb til 4.656.691 kr., og i Østre Landsret, [BS-35431/2019-OLR](#), hvor resultatet blev nået med dissens. At både byret og landsret var delte, ændrede ikke Højesterets vurdering af forsømmeligheden.

Landsskatterettens praksis følger samme mønster. Typetilfældene er:

- **Fakturering fra egen (ofte udenlandsk) virksomhed uden reel risiko.** I [16-1395215](#) blev en polsk brolægger anset for lønmodtager, fordi hvervgiveren havde instruktionsbeføjelse og bar risikoen, mens brolæggeren alene stillede arbejdskraft til rådighed; hæftelsen udgjorde 25.843 kr. Tilsvarende i [18-0004209](#) om to tyske malere (43.991 kr. i A-skat og 6.955 kr. i AM-bidrag) og i [24-0044351](#) om polske håndværkere med eget firma i 2019-2021.
- **Kontraktvilkår, der afslører tjenesteforholdet.** I [13-3155042](#) fakturerede en svejser gennem et filippinsk registreret selskab, men ordrebekræftelsen fastsatte timeløn på 235 kr., 37-timers uge, overtidsvilkår, konkurrenceklausul med bod på 100.000 kr. og en pligt til udadtil at fremstå som ansat. Landsskatteretten fandt både tjenesteforhold og forsømmelighed.
- **Overgang fra ansættelse til fakturering.** I [21-0001397](#) fortsatte en tidligere ansat med at udføre reparations- og traktorarbejde for en kvægbrugsbedrift, nu afregnet på timebasis via faktura fra egen polsk virksomhed. Et flertal fandt fortsat lønmodtagerforhold og hæftelse for 223.992 kr.; ét retsmedlem dissenterede.
- **Manglende reel økonomisk risiko.** I [08-00826](#) blev en kurérchauffør anset for lønmodtager, fordi virksomheden stillede bil til rådighed, afholdt udgifterne og bar risikoen, og fordi timesatsen på 150-200 kr. var lav for et selvstændigt erhvervsforhold.
-

Flere personer i samme entreprise. I [22-0084892](#) udførte tre personer isoleringsarbejde 2019-2021 formelt gennem to selskaber; retten fandt, at de udførte personligt arbejde under selskabets instruks og risiko, og at selskabet "burde have indset", at der forelå tjenesteforhold.

Den selvstændige, skatteretlige sontring behandles i øvrigt særskilt i [lønmotager-vs-selvstaendig](#); her er den alene relevant som forudsætning for indeholdelsespligten og hæftelsen.

LOV	Kildeskatteloven § 43, stk. 1	Kildeskatteloven § 46, stk. 1	
	Kildeskatteloven § 69, stk. 1		
PRAKSIS	Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende		08.12.2022
	Landsretten · Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen		31.03.2021
	Byretten · Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen		12.07.2019
	Landsskatteretten · Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere		18.11.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig		06.09.2024
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?		09.05.2023
	Landsskatteretten · Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere		30.09.2022
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?		02.12.2021
	Landsskatteretten · Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør		12.03.2014
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold		29.04.2009

§ 6 Arbejdsudleje: "integreret del af virksomheden" og 30 %-skatten

Bruges udenlandsk arbejdskraft, forskydes analysen fra lønmodtager/selvstændig til arbejdsudleje/entreprise. Efter [kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3](#) er en person, der ikke er fuldt skattepligtig, begrænset skattepligtig 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**. Skatten beregnes som 30 pct. af bruttoindtægten, jf. [§ 48 B, stk. 1](#), og skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelse heraf plus AM-bidrag, jf. [§ 2, stk. 10](#). Indeholdelsespligten påhviler efter [§ 46, stk. 1, 3. pkt.](#) den, for hvem arbejdet udføres – hvilket allerede fremgik af [cirkulærets pkt. 50](#), ligesom [cirkulærets pkt. 42](#) opregnede de klassiske fem arbejdsudlejekriterier (ledelse, arbejdsplads, vederlagsberegning, arbejdsredskaber og antal/kvalifikationer af arbejdstagere).

Den afgørende dom er Højesterets rosedom af 29. november 2021 (U.2022.483 H) – [BS-25369/2018-VLR](#). En planteskole havde gennem årtier udliciteret okulation, podning og nedklipning af roser og frugttræer til engelske og polske firmaer på faste enhedspriser med bonus- og mangelsvilkår. Landsskatteretten og Vestre Landsret havde frifundet planteskolen – begge med dissens – men Højesteret omgjorde:

"Det er ikke godtgjort, at det pågældende arbejde har været tilstrækkeligt udskilt fra planteskolens virksomhed. Der forelå derfor arbejdsudleje."

Kravet for 2014 og 2015 udgjorde 141.201 kr. i AM-bidrag og 487.145 kr. i A-skat. Højesteret fastslog samtidig, at det ikke er afgørende, om opgaven ligger uden for virksomhedens branche, men om den er tilstrækkeligt afgrænset til en selvstændig virksomhed, der bærer den reelle økonomiske risiko.

I **BS-13272/2021-HJR** – **BS-13272/2021-HJR** – om to koncernforbundne udlejningsselskabers brug af litauiske byggeselskaber præciserede Højesteret vægtningen:

"Som anført af landsretten må det arbejde, som de litauiske arbejdere udførte, herefter anses for et naturligt led i [selskabernes] drift. Af de grunde, som landsretten har anført vedrørende bl.a. kontraktens upræcise indhold og fraværet af tegninger og arbejdsbeskrivelser, finder Højesteret endvidere, at [selskaberne] har båret den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko for arbejdet."

Underinstansen – Østre Landsrets domme af 24. marts 2021, **BS-22200/2019-OLR** – var henvist som principielle efter **retsplejelovens § 226, stk. 1** og indeholder en grundig gennemgang af kontraktgrundlaget og syn og skøn.

Senest har Retten i Hjørring i **BS-6559/2023-HJO** anvendt Højesterets test på et skibsværfts brug af polske malervirksomheder til færdiggørelsesmaling. Retten fremhævede, at kontrakterne kun beskrev ydelsen overordnet uden kvalitetskrav eller henvisning til tegninger, at værftet leverede maling og det meste grej, at værftet markedsførte sig med en "malerafdeling", at flere fakturaer var timebaserede, og at der ikke var eksempler på rejste mangelsindsigelser. Resultatet blev hæftelse for 4.563.673 kr. i arbejdsudlejeskat og 1.322.803 kr. i AM-bidrag, i alt 5.886.476 kr., og retten afviste både et anbringende om fast driftssted og et EU-retligt anbringende om restriktion af etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser.

Ældre praksis før 2012-reformen viser samme grundtræk: I Højesterets dom i **Sag 257/2010** – **Sag 257/2010** – skulle et dansk slagteri indeholde A-skat af lønnen til hollandske slagtere stillet til rådighed af et vikarbureau. I **09-03559** hæftede en dansk entreprenør for 214.620 kr. vedrørende lettisk arbejdskraft, fordi kontrakterne var kortfattede, selskabet indkøbte alle materialer og bar risikoen – og retten fandt udtrykkeligt, at der ikke havde foreligget "en sådan uklarhed om selskabets indeholdelsespligt", at hæftelse kunne undgås. I **11-02436** hæftede et rengøringsinteressentskab for 50.109 kr. i AM-bidrag og 172.734 kr. i A-skat vedrørende svensk arbejdskraft; at interessentskabet troede, den svenske virksomhed sørgede for indberetning, fritog ikke.

Skatterådets bindende svar tegner grænsen fra den anden side. Arbejdsudleje blev statueret i **SKM2008.379.SR** (gartneri; hverken egne maskiner eller 10 % tilbagehold ændrede resultatet), **SKM2013.206.SR** og **SKM2013.381.SR**. Omvendt fandtes der ikke arbejdsudleje i **SKM2014.351.SR** (belgisk sekantpæle-underentreprenør som reel selvstændig virksomhed) og **SKM2014.401.SR**, hvor en kerneydelse reelt var outsourcet til en underleverandør, der bar ansvar, risiko, ledelse og medbragte alt materiel og personale.

LOV

Kildeskatteloven § 2, stk. 1, 10

Kildeskatteloven § 43, stk. 2

Kildeskatteloven § 46, stk. 1

Kildeskatteloven § 48b, stk. 1

Retsplejeloven § 226, stk. 1

PRAKSIS	Højesteret · Sag om arbejdsudleje vs. entreprisforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	21.04.2022
	Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	29.11.2021
	Højesteret · Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	17.04.2012
	Landsretten · Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	24.03.2021
	Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	29.11.2012
Landsskatteretten · Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje	26.11.2010
Skatterådet · Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse	05.06.2014
Skatterådet · Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed	14.05.2014
Skatterådet · Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning	10.06.2013
Skatterådet · Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark	02.04.2013
Skatterådet · Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft	29.04.2008

§ 7 Fiktive underleverandører, sort løn og skønsmæssig opgørelse

Den kvantitativt største gruppe af hæftelsessager angår virksomheder, der har bogført betalinger til underleverandører, som Skattestyrelsen anser for fakturafabrikker uden reel drift. Retsgrundlaget for opgørelsen er [opkrævningslovens § 5, stk. 2](#), og hæftelsen følger [kildeskattelovens § 69, stk. 1](#), jf. [arbejdsmarkedsbidragslovens § 7](#).

Mønsteret i afgørelserne er konstant: mange ansatte kan ikke bortforklares med få lønindberetninger, underleverandørerne har hverken ansatte, adresse eller drift, betalingerne er runde beløb eller kontanthævninger, og der findes hverken timesedler, korrespondance eller samarbejdsaftaler.

Afgørelse	Periode	Forhold	Hæftelse
20-0092623	–	To fakturaer fra én underleverandør anset fiktive	303.372 kr.
22-0032222	2019-2020	Seks underleverandører, sort aflønning	5.705.162 kr.
22-0047806	2019-2021	Bygge/anlæg, maskeret løn	951.929 kr.
23-0074533	2020-2022	Syv underleverandører; 1-2 ansatte mod >2 mio. kr. i omsætning	1.164.638 kr.
22-0057471	–	Tre fiktive underleverandører, 2.420.807,50 kr. i fakturaer	1.224.928 kr. + 193.665 kr.
24-0105281	2021-2023	Rengøringselskab, ti underleverandører	2.140.837 kr.

To forhold fortjener særlig opmærksomhed.

Beregningsgrundlaget er bruttobeløbet. Kan den indeholdelsespligtige ikke dokumentere, hvor stor en del af betalingen der er løn, beregnes A-skat og AM-bidrag af hele det fakturerede beløb. I [23-0074205](#) gik Landsskatteretten så langt som til at **forhøje** Skattestyrelsens krav fra 392.502 kr. til 490.628 kr., netop fordi hæftelsen skulle beregnes af de fulde bruttobeløb inklusive moms af de 837.250 kr., der var betalt til 11 underleverandører. Samme princip anvendte Landsskatteretten i arbejdsudlejesagen [11-02436](#), og Retten i Hjørring afviste i [BS-6559/2023-HJO](#) hjemvisning med henvisning til, at der ikke er grundlag for at fravige udgangspunktet, når den indeholdelsespligtige ikke kan oplyse andet.

Skønnet kan hvile på driftsforhold, ikke kun på fakturaer. I [18-0006071](#) blev skønnet baseret på, at lønindberetningerne ikke harmonerede med åbningstider og bemandingsbehov, og en efterfølgende udarbejdet logbog kunne ikke lægges ukritisk til grund. I [25-0010401](#) skønnede Skattestyrelsen efter tre uanmeldte

kontrolbesøg – hvor to ansatte flygtede fra restauranten – at der havde været mindst to yderligere sorte ansatte i hele åbningstiden i marts 2022 til marts 2023, hvilket gav 207.207 kr. Tilsvarende blev skønnet i [19-0037910](#) og [21-0004563](#) (476.074 kr. for 2017-2019 i uregistreret virksomhed) baseret på bankindsætninger, lønkvitteringer og kontanthævninger. I [18-0028559](#) – en tømrervirksomhed, der ikke engang var arbejdsgiverregistreret – stadfæstede Landsskatteretten forsømmelighedsvurderingen, men korrigerede den beløbsmæssige opgørelse.

Er udbetalingen sket som **nettoløn**, opregnes beløbet til brutto, før skatten beregnes; det skete allerede i [08-00826](#), hvor 139.000 kr. netto blev til et indeholdelsespligtigt beløb på 238.717 kr., og senest i [23-0107070](#). At virksomheden ubestridt har udbetalt beløb for udført arbejde uden indeholdelse, er i sig selv tilstrækkeligt til at statuere forsømmelighed, jf. [10-00576](#), hvor en rengøringsvirksomhed hæftede for 125.849 kr. udbetalt ved checks til en person, som virksomheden instruerede og kontrollerede.

LOV

[Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7](#)
[Kildeskatteloven § 48, stk. 8](#)
[Kildeskatteloven § 69, stk. 1](#)
[Opkrævningsloven § 5, stk. 2](#)

PRAKSIS	Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10.02.2026
	Landsskatteretten · Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	27.04.2026
	Landsskatteretten · Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	31.10.2025
	Landsskatteretten · Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	15.10.2025
	Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	17.06.2025
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
	Landsskatteretten · Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	26.03.2025
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	11.09.2024
	Landsskatteretten · Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	09.04.2024
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	13.09.2023
	Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18.01.2023
	Landsskatteretten · Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	06.01.2023
	Landsskatteretten · Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	03.12.2021
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	09.09.2019
	Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	29.11.2012
	Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	19.01.2011
	Landsskatteretten · Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	29.04.2009

Skattefri godtgørelser, fri bil og manglende arbejdsgiverkontrol

En selvstændig sagsgruppe angår ydelser, der er udbetalt som skattefri, men som mangler grundlaget for skattefriheden. Konsekvensen er, at hele beløbet bliver A-indkomst – og at arbejdsgiveren hæfter for den manglende indeholdelse.

Betingelsen for skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse er, at arbejdsgiveren har ført **effektiv kontrol** forud for udbetalingen, jf. [ligningslovens § 9, stk. 4](#) og bekendtgørelsen om rejse- og befordringsgodtgørelse. I [21-0101612](#) havde en isoleringsvirksomhed i 2017-2018 udbetalt i alt 1.607.581 kr. i godtgørelser med utilstrækkelig dokumentation; Landsskatteretten omkvalificerede beløbene til skattepligtig A-indkomst og stadfæstede hæftelsen. I [17-0175914](#) fremhævede retten, at rekonstruerede kørselsregnskaber udarbejdet efter kontrolbesøget ikke kan afhjælpe manglen på **samtidig** kontrol:

"Landsskatteretten finder herefter ikke, at der er ført en effektiv kontrol af, om betingelserne for udbetaling af skattefri godtgørelser har været opfyldt."

I [16-0573126](#) kombineredes de to typer: selskabet havde udbetalt rejsegodtgørelse uden midlertidighed og uden kontrol, jf. [ligningslovens § 9 A](#), og undladt at beskatte fri bil efter [ligningslovens § 16, stk. 4](#). Flertallet fandt, at selskabet havde handlet forsømmeligt, og at hæftelsen var uafhængig af, om der var gennemført en skatteansættelse hos lønmodtageren.

Afgrænsningen af, hvad der udgør skattefri rejse- og befordringsgodtgørelse, behandles nærmere i [rejsefradrag](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 69, stk. 1](#)[Ligningsloven § 9, stk. 4](#)[Ligningsloven § 9a](#)[Ligningsloven § 16, stk. 4](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser

06.04.2022

Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren

16.11.2018

§ 9 Modtagerens parallelle hæftelse efter § 68 og forbuddet mod dobbelttopkrævning

Ved siden af den indeholdelsespligtiges hæftelse står modtagerens. [Kildeskattelovens § 68](#) bestemmer, at når der ikke er indeholdt A-skat eller AM-bidrag – eller er indeholdt for lidt – skal erhververen straks indbetale det manglende beløb. Bestemmelsen omfatter kun A-skat og bidrag, ikke udbytte- og royaltyskat, jf. [cirkulærets pkt. 120](#).

Grænsen mellem § 68 og § 69, stk. 2, går ved, om der faktisk **er** indeholdt. I [09-02045](#) havde et selskab først indberettet og igangsat betaling af A-skat af en bruttoløn på 914.740 kr., men en ny direktør standsede betalingen og tilbagekaldte indberetningen. Landsskatteretten fandt, at selskabet herefter ikke kunne anses for at have indeholdt skat, og at lønmodtageren derfor selv hæftede efter § 68 for skatten af det udbetalte beløb på 521.768 kr., der blev anset for en bruttoudbetaling.

Bevisbyrden for, at en udbetaling er *nettoløn* – og at der dermed er indeholdt – påhviler lønmodtageren. I [13-0154499](#) havde en butiksansat modtaget 79.263 kr. uden lønsedler i april-september 2011, inden virksomheden gik konkurs:

"Det forhold, at bruttolønnen var aftalt til 25.000 kr. og, at klageren har fået et mindre beløb indbetalt på kontoen godtgør ikke i sig selv, at der har været foretaget indeholdelse."

De to hæftelser er solidariske, men må ikke føre til dobbeltopkrævning. Folketingets Ombudsmand behandlede spørgsmålet indgående i udtalelsen [Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar. Manglende indeholdelse af A-skat](#), hvor Told- og Skattestyrelsen havde gjort gældende, at et administrativt cirkulære ikke kunne begrænse den lovfæstede hæftelse. Ombudsmanden var uenig og fandt, at kravet om forudgående undersøgelse af indkomstmodtagerens skatteansættelse **skal** iagttages:

"Det følger heraf at cirkulæret ikke blot kan, men skal iagttages ved gennemførelse af et hæftelseskrav efter kildeskattelovens § 69."

Ombudsmanden konkluderede videre, at det ikke er lovligt at opkræve manglende indeholdt kildeskat hos arbejdsgiveren, hvis lønmodtageren allerede er beskattet af beløbet, og indbetalingen vil resultere i overskydende skat til lønmodtageren.

Landsskatteretten har fulgt samme linje. I [13-0222849](#) var virksomheden ganske vist indeholdelsespligtig af udbetalinger på 687.238 kr. til 25 personer, men da restskat og slutbidrag allerede var opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, var der ikke længere grundlag for hæftelse, og efterbetalingen blev nedsat til 0 kr. Modsæt gælder, at manglende gennemførelse af ansættelsesændringer hos lønmodtageren ikke i sig selv afskærer hæftelsen, jf. [16-0573126](#). Sammenhængen er beskrevet allerede i [Betænkning nr. 1187/1989, s. 175](#), hvorefter § 69, stk. 1, som udgangspunkt begrænses til tiden forud for det tidspunkt, hvor skatten er endeligt pålignet indkomstmodtageren, og hvor det tillige fremhæves, at den indeholdelsespligtige har regreskrav mod indkomstmodtageren.

LOV	Kildeskatteloven § 68	Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2	
PRAKSIS	Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren		16.11.2018
	Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere		24.05.2017
	Landsskatteretten · Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler		17.03.2016
	Landsskatteretten · Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning		05.10.2010

§ 10 Nulstilling af bogført, men ikke afregnet A-skat

Når et selskab med begrænset ansvar har bogført og indberettet A-skat og AM-bidrag uden at afregne, hæfter alene selskabet efter [§ 69, stk. 2](#). Går selskabet konkurs, ville hovedaktionæren derfor i princippet kunne få godskrevet en skat, som aldrig er betalt. Denne konsekvens har domstolene korrigeret gennem en ulovbestemt **nulstillingspraksis**, som er dannet på grundlag af Højesterets dom af 26. maj 1981, **UfR 1981.473 H**, og som er beskrevet i Den juridiske vejledning.

Praksis opstiller fem kumulative betingelser, som Landsskatteretten og domstolene gennemgår systematisk – se fx [13-5393513](#) og [12-0188865](#):

- Den indeholdelsespligtige skal være en virksomhed med begrænset ansvar (typisk A/S eller ApS).
- Insolvensen skal være konstateret ved ophør, konkurs eller lignende.
- Der skal være restancer af A-skat, AM-bidrag eller udbytteskat for de relevante perioder.
- Nulstilling kan som hovedregel kun ske for personer med væsentlig økonomisk interesse og enerådende dispositionsret – samt for disses nærtstående.
- De pågældende skal i kraft af deres tilknytning til virksomheden have vidst eller burde vide, at der ikke var økonomisk realitet bag de formelle indeholdelser.

Det er femte betingelse – culpavurderingen – der afgør sagerne. To parallelle afgørelser af 22. marts 2013 illustrerer skæringstidspunktets betydning: i [12-0188865](#) blev nulstillingen **ophævet** for september 2009 – februar 2010, men **stadfæstet** fra maj 2010, hvor selskabet misligholdt en afdragsordning indgået med SKAT i april 2010. Den parallelle sag [12-0203814](#) blev stadfæstet for december 2010 med samme begrundelse.

Andre eksempler: I [13-5393513](#) blev 34.760 kr. for februar-april 2010 nulstillet hos en hovedanpartshaver i et transportselskab, der gik konkurs 28. juli 2010 med en restance på 3.342.420 kr.; retten lagde vægt på tabt egenkapital, misligholdte betalingsaftaler og et forgæves udlæg. I [16-0953143](#) hjalp det ikke direktøren, at han forventede at kunne gennemføre et aktivsalg, da salgsaftalen var betinget af, at selskabet betalte sin gæld til køberen. Og i [17-0629503](#) blev en person anset for reel direktør og hovedanpartshaver på trods af en påstået – men udokumenteret – anpartsoverdragelse.

Forældelse. Nulstilling er ikke en ændring af skatteansættelsen i skatteforvaltningslovens forstand, og forældelse afgøres derfor efter [forældelsesloven](#). Højesteret afgjorde spørgsmålet i **BS-56364/2023-HJR** – **BS-56364/2023-HJR** – om nulstilling af 234.780 kr. hos sønnen af en enerådende direktør. Retten fastslog først, at en **partshøring ikke afbryder** forældelsen efter [forældelseslovens § 16](#), da den hverken er et retsligt skridt eller en særlig afgørelsesmåde. Et flertal på tre dommere fandt derefter, at fristen var suspenderet efter [§ 3, stk. 2](#):

"Vi finder derfor, at forældelsesfristens begyndelsestidspunkt er suspenderet, så længe skattemyndighederne ikke har fået kendskab til eller burde have fået kendskab til, at denne betingelse for nulstilling er opfyldt, jf. forældelseslovens § 3, stk. 2."

Først ved modtagelsen af kurators redegørelse efter [konkurslovens § 125, stk. 2](#) havde Skattestyrelsen det fornødne grundlag for culpavurderingen. Et mindretal på to dommere ville lade fristen løbe fra konkursdekretet, idet suspension forudsætter ukendskab til de ydre kendsgerninger – ikke intern afklaring af retsfølgen. Vestre Landsret var nået til samme resultat i **BS-38150/2022-VLR**, hvor både nulstillingsbetingelserne og fristspørgsmålet blev afgjort til Skattestyrelsens fordel.

De almindelige frist- og forældelsesspørgsmål på skatteområdet behandles i øvrigt i [skatteret-genoptagelse](#).

LOV	Forældelsesloven § 3, stk. 1, 2	Forældelsesloven § 16, stk. 1	Kildeskatteloven § 68
	Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2	Konkursloven § 125, stk. 2	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag		22.05.2024
	Landsretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse		01.11.2023

Landsskatteretten · Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	26.05.2020
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	26.09.2017
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	01.06.2016
Landsskatteretten · Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	22.03.2013
Landsskatteretten · Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	22.03.2013

§ 11 Kontrol, forarbejder og administrativ ramme

Kildeskattesystemet hviler på arbejdsgiverens medvirken, og kontrollen har fra begyndelsen været tænkt som en regnskabskontrol hos den indeholdelsespligtige. [Betænkning nr. 977/1983 om behandlingen af skattestraffesager](#), s. 72 beskriver ordningen:

"Administrationen af kildeskattesystemet forudsætter således i væsentlig grad medvirken fra arbejdsgiverens (den indeholdelsespligtiges) side. En grundlæggende betingelse for systemets praktiske gennemførelse er, at arbejdsgiveren har anmeldt sig til det centrale register over indeholdelsespligtige ... og senere under arbejdsforholdets forløb foretager den nødvendige indeholdelse."

Samme betænkning gengiver på s. 176 det dagældende SD-cirkulære 1980-45 med den kriteriekatalog for tjenesteforhold, som stadig genkendes i nutidens afgørelser – momsregistrering og fakturering, vederlag efter regning, autorisation, én hvervgiver, nettoindkomst og aflønningsform (timeløn, ugeløn, akkord). Cirkulæret indeholder tillige det stadig relevante forvaltningsretlige udgangspunkt, at myndigheden skal give et **pålæg om fremtidig indeholdelse**, når den skønner, at den indeholdelsespligtige ikke har været bekendt med, at udbetalingen var A-indkomst – og først indberette for perioder efter pålæggets meddelelse.

Den praktiske regnskabs- og oplysningspligt er beskrevet i [cirkulærets pkt. 75-77](#) og i dag i [kildeskattebekendtgørelsen § 28](#): den indeholdelsespligtige skal notere modtagerens navn, adresse og cpr-nummer i regnskabsmaterialet og give skriftlig meddelelse om det udbetalte beløb, perioden og det indeholdte beløb. Netop svigt i disse pligter – manglende bogføring, manglende kasseafstemning, manglende identifikation af modtagerne – er i praksis det, der både udløser den skønsmæssige ansættelse og bekræfter forsømmeligheden, jf. [19-0037910](#):

"Landsskatteretten finder ikke, at det er godtgjort, at der ikke er udvist forsømmelighed i forhold til den manglende indeholdelse. Der er således ikke fremlagt dokumentation for, at virksomheden allerede har indeholdt A-skat og AM-bidrag af de pågældende beløb..."

Det bemærkes, at cirkulæret fra 1988 på flere punkter er materielt overhalet – bl.a. angiver det en trækprocent på 50 uden skattekort og henviser til § 69, stk. 3, som hjemmel for den skønsmæssige ansættelse af A-skattetilsvær, hvilket ikke længere er gældende ret. Cirkulæret bør derfor kun anvendes som beskrivelse af systematikken, ikke som kilde til satser og hjemler. Endelig peger [Betænkning nr. 638/1972 fra udvalget til forbedring af kildeskatten](#), s. 33 på, at kontrollen med de indeholdelsespligtige fra starten var tænkt som stikprøvevis – et forhold, der forklarer, hvorfor arbejdsgiverkontrollens efterfølgende krav ofte omfatter flere indkomstår ad gangen.

§ 12 Sammenfatning: hvornår hæfter man, og for hvor meget?

Praksis kan sammenfattes i fem led.

- 1. Kvalifikationen kommer først.** Er der tale om vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold (§ 43, stk. 1), eller om arbejde udført af personer stillet til rådighed for en virksomhed her i landet (§ 2, stk. 1, nr. 3)? Kontraktens overskrift er uden betydning; det afgørende er de faktiske forhold, herunder hvem der bærer den væsentligste del af ansvaret og den økonomiske risiko.
- 2. Hæftelsen er hovedreglen, ikke undtagelsen.** Efter § 69, stk. 1 hæfter den indeholdelsespligtige umiddelbart, og bevisbyrden for fraværet af forsømmelighed er hans. Den løftes kun, hvor det ikke med rimelig klarhed fremgik, at der var tale om A-indkomst – typisk hvor hvervgiveren hverken er erhvervsdrivende inden for området eller har haft ansatte før, jf. 10-01963. Kendte hvervgiveren derimod grundlaget, hæfter han – også når den retlige kvalifikation har delt underinstanserne, jf. BS-37342/2021-HJR og rosdommen BS-25369/2018-VLR.
- 3. Opgørelsen går imod den, der ikke har dokumentationen.** Uden skattekort indeholdes 55 pct., jf. § 48, stk. 8; uden regnskaber fastsættes tilsvaret skønsmæssigt efter opkrævningslovens § 5, stk. 2; og uden oplysning om lønandelen beregnes skatten af hele det fakturerede beløb, jf. 23-0074205 og BS-6559/2023-HJO. Er der udbetalt netto, opregnes til brutto.
- 4. Hæftelsen er selvstændig, men må ikke blive dobbelt.** Kravet mod den indeholdelsespligtige er ikke betinget af en forudgående ansættelse hos lønmodtageren og bortfalder ikke, blot fordi kravet mod denne er forældet (16-0573126). Men er restskatten allerede opkrævet hos de identificerede lønmodtagere, bortfalder grundlaget (13-0222849 og Folketingets Ombudsmands udtalelse i Indeholdelsespligtiges hæftelsesansvar).
- 5. Konkurs afskærer ikke kravet.** Er beløbene indeholdt, men ikke afregnet, gælder den ubetingede hæftelse i § 69, stk. 2, og over for hovedaktionærer og disses nærtstående kan Skatteforvaltningen nulstille godskrivningen efter UfR 1981.473-praksis, med en forældelsesfrist der efter BS-56364/2023-HJR først løber fra det tidspunkt, hvor myndigheden har grundlag for culpavurderingen.

Denne oversigt dækker den civilretlige hæftelse. Den strafferetlige unddragelse af indeholdt A-skat efter kildeskattelovens § 74 og straffelovens § 289 behandles under skattesvig, mens spørgsmål om fuld og begrænset skattepligt behandles under bopael-skattepligt.

LOV	Kildeskatteloven § 2, stk. 1	Kildeskatteloven § 43, stk. 1	Kildeskatteloven § 48, stk. 8
	Kildeskatteloven § 69, stk. 1, 2	Opkrævningsloven § 5, stk. 2	
PRAKSIS	Højesteret · Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag		22.05.2024
	Højesteret · Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende		08.12.2022
	Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser		29.11.2021
	Byretten · Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag		10.02.2026

Landsskatteretten · Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	28.03.2025
Landsskatteretten · Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16.11.2018
Landsskatteretten · Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	24.05.2017
Landsskatteretten · Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	17.01.2011

REFERENCE Lovgrundlag

9 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7		Kildeskatteloven § 2	stk. 1
Kildeskatteloven § 43	stk. 1	Kildeskatteloven § 46	stk. 1
Kildeskatteloven § 48	stk. 8	Kildeskatteloven § 48b	stk. 1
Kildeskatteloven § 68		Kildeskatteloven § 69	stk. 1, 2
Opkrævningsloven § 5	stk. 2		

MATERIALE Citerede afgørelser

56 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS

6

22.05.2024	Højesterets dom om forældelse af Skattestyrelsens krav på nulstilling af A-skat og AM-bidrag	bs-56364-2023-hjr
09.01.2023	Højesteretsdom om udbytteskat, indeholdelsespligt og fortolkning af dobbeltbeskatningsoverenskomster	2688-3202
08.12.2022	Selskabs indeholdelsespligt af skat for offshore-dykkere: Afgrænsning mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende	bs-37342-2021-hjr
21.04.2022	Sag om arbejdsudleje vs. entrepriseforhold: Spørgsmål om indeholdelse af AM-bidrag og A-skat	1743-2085
29.11.2021	Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	bs-47703-2020-hjr
17.04.2012	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat ved international arbejdsudleje fra Holland	257-2010

LANDSRETTEEN · ANKEINSTANS

3

01.11.2023	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag: Spørgsmål om viden og forældelse	4559-5469
31.03.2021	Landsrettens dom om indeholdelsespligt af A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2238-2665
24.03.2021	Afgørelse om arbejdsudleje vs. entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft	1517-1832

BYRETTEEN · FØRSTE INSTANS

3

10.02.2026	Arbejdsudleje ved skibsmaling: Skibsværft hæfter for 5,9 mio. kr. i ikke-indeholdt skat og AM-bidrag	10899-14023
15.02.2022	Sag om indeholdelsespligt af A-skat/AM-bidrag og momsfradrag	1117-1342
12.07.2019	Afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag for dykkere i Nordsøen	2201-2623
LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS		38
27.04.2026	Skønsmæssig fastsættelse af A-skat og AM-bidrag for sort løn i restaurant – hæftelse stadfæstet (25-0010401)	25-0010401
18.11.2025	Virksomhed hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag for polske håndværkere anset som lønmodtagere	24-0044351
31.10.2025	Hæftelse for A-skat og AM-bidrag for udbetalinger til fiktive underleverandører anset som sort løn	24-0105281
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved udbetaling af nettoløn	23-0107070
15.10.2025	Arbejdsgiver hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag, fastsat skønsmæssigt med 55% trækprocent ved fravær af skattekort	23-0108829
17.06.2025	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved sort løn	18-0028559
10.06.2025	Landsskatteretten stadfæster hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved tilbageført lønindberetning	24-0055273
28.03.2025	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandører	23-0074205
26.03.2025	Skønsmæssig ansættelse af A-skat og AM-bidrag - Hæftelse for manglende indeholdelse	22-0057471
11.09.2024	Landsskatteretten: Skønsmæssig forhøjelse af A-skat og AM-bidrag grundet fiktive fakturaer	23-0074533
06.09.2024	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – Lønmodtager vs. Selvstændig	22-0084892
09.04.2024	Selskab hæfter for A-skat og AM-bidrag ved brug af sort arbejde via fiktive fakturaer	22-0047806
13.09.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	22-0032222
09.05.2023	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - lønmodtager eller selvstændig?	21-0001397
18.01.2023	Virksomheds hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag – skønsmæssig ansættelse	18-0006071
06.01.2023	Landsskatteretten: Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag i uregistreret virksomhed	21-0004563

30.09.2022	Selskabs hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af tyske håndværkere	18-0004209
06.04.2022	Virksomheds hæftelse for A-skat og AM-bidrag som følge af mangelfuld kontrol med skattefrie godtgørelser	21-0101612
03.12.2021	Selskab hæftede for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved brug af fiktive underleverandørfakturaer	20-0092623
02.12.2021	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag - Lønmodtager eller selvstændig?	16-1395215
26.05.2020	Hovedaktionær beskattet af fri bil og pålagt nulstilling af A-skat trods påstået salg af anparter	17-0629503
09.09.2019	Hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag ved lønudbetalinger	19-0037910
16.11.2018	Selskab hæfter for manglende indeholdelse af A-skat og AM-bidrag trods forældelse hos lønmodtageren	16-0573126
26.09.2017	Nulstilling af A-skat for direktør i konkursramt selskab trods forventning om salg af aktiver	16-0953143
24.05.2017	Manglende hæftelse for A-skat og AM-bidrag, da restskat var opkrævet hos lønmodtagere	13-0222849
01.06.2016	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag for hovedanpartshaver i konkursramt selskab	13-5393513
17.03.2016	Lønmodtagers hæftelse for manglende indeholdt A-skat ved udbetalinger uden lønsedler	13-0154499
12.03.2014	Smedevirksomhed hæftede for A-skat for person hyret som underleverandør	13-3155042
22.03.2013	Nulstilling af A-skat og AM-bidrag - Direktøransvar og konkurs	12-0188865
22.03.2013	Nulstilling af indeholdt A-skat og AM-bidrag for direktør i insolvent selskab	12-0203814
29.11.2012	Hæftelse for manglende indeholdelse af arbejdsmarkedsbidrag og A-skat ved arbejdsudleje	11-02436
19.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag - Hæftelse	10-00576
17.01.2011	Manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved opførelse af ejendom	10-01963
10.12.2010	Indeholdelsespligt og hæftelse for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag – Ansættelsesforhold	10-00567
26.11.2010	Landsskatteretten stadfæster afgørelse om indeholdelsespligt for A-skat ved arbejdsudleje	09-03559
05.10.2010	Lønmodtager hæfter for A-skat, når arbejdsgiver tilbagekalder indberetning	09-02045
29.04.2009	Landsskatteretten om indeholdelsespligt for A-skat og AM-bidrag ved tvivl om lønmodtagerforhold	08-00826
21.04.2009	Landsskatteretten om hæftelse for manglende indeholdelse af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag ved arbejdsudleje	08-03048

SKATTERÅDET · ADMINISTRATIV MYNDIGHED

5

05.06.2014	Samarbejde med udenlandsk selskab ikke arbejdsudleje ved outsourcing af kerneydelse	13-5382658
14.05.2014	Arbejdsudleje ved byggeentreprise vurderes som selvstændig erhvervsvirksomhed	13-0225267
10.06.2013	Arbejdsudleje af konsulenter trods manglende kompetencer og projektbegrænsning	13-0048618
02.04.2013	Arbejdsudleje integreret del af virksomhed for arbejde udført i Danmark	12-0256755
29.04.2008	Gartneri skal indeholde arbejdsudlejeskat for litauisk arbejdskraft	08-063722

PARKERINGSKLAGENÆVNET · NÆVN / KLAGEINSTANS

1

05.07.2022	Tvist om af- og pålæsning ved flytning mod krav om parkerings-tilladelse	park-1342
------------	--	-----------

FORARBEJDE Betænkninger

3 referencer

Fortolkningen af love og domstolsafgørelser (Betænkning nr. 1187)

nr. 1187 · 1989 · Skatteministeriet

Betænkning nr. 638 fra udvalget til forbedring af kildeskatten

nr. 638 · 1972 · Finansministeriet

Delbetænkning om behandlingen af skattestraffesager, der afgøres administrativt (Betænkning nr. 977)

nr. 977 · 1983 · Ministeriet for skatter og afgifter