

PRAKSISOVERSIGT · LANDSSKATTERETTEN

Praksisoversigt over arbejdsudleje, entreprise og indeholdelse af A-skat

Landsskatterettens vurdering af "integreret del"-kriteriet, indeholdelsespligt og hæftelse efter kildeskatteloven

Version 1 · Opdateret 28. maj 2026 · 3 afgørelser · 2012-2026

[Læs online](#)

INTRODUKTION

Denne praksisoversigt samler Landsskatterettens praksis om den skatteretlige afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved brug af udenlandsk arbejdskraft og den deraf følgende pligt til at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag. Efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og 2012-reformen (lov nr. 921/2012) afhænger kvalifikationen af, om arbejdet udgør en "integreret del" af den danske virksomheds forretningsområde, og Landsskatteretten foretager her en fri, realitetspræget prøvelse, der ikke er bundet af kontraktens betegnelse. Oversigten viser, hvad Landsskatteretten lægger vægt på, hvilke beviskrav nævnet stiller, og hvordan hæftelsen efter § 69 håndteres – sammenholdt med den bindende højesteretspraksis (rose-okulationsdommen og Skare Meat Packers), som nævnet anvender.

PRINCIPPER UDLEDT AF PRAKSIS

- 01 Landsskatteretten foretager en samlet, realitetspræget vurdering af, om der foreligger arbejdsudleje, og er ikke bundet af, at parterne formelt har betegnet aftalen som entreprise.
- 02 Landsskatteretten lægger afgørende vægt på, om det udførte arbejde udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde – er der tale om virksomhedens kerneydelse, taler det stærkt for arbejdsudleje.
- 03 Landsskatteretten accepterer kun entreprise, når opgaven er reelt udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed, der leder arbejdet, leverer det væsentlige materiel og bærer den reelle økonomiske risiko.
- 04 Landsskatteretten afviser at lægge afgørende vægt på kontraktens betegnelse, faste priser og AB 92-vilkår, når de faktiske forhold – materialer, instruktion, godkendelse og kundekreds – viser integration.
- 05 Landsskatteretten kræver konkret dokumentation for udskillelsen, herunder for at den udenlandske virksomhed reelt har udbedret mangler for egen regning og har haft andre hvervgivere.
- 06 Landsskatteretten stadfæster hæftelse efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, når hvervgiveren kendte de faktiske omstændigheder, idet der så er udvist forsømmelighed ved ikke at indeholde A-skat og AM-bidrag.

07 Landsskatteretten følger Højesterets praksis (rose-okulationsdommen og Skare Meat Packers), hvorefter bevisbyrden for tilstrækkelig udskillelse påhviler den danske hvervgiver.

§ 1 Retsgrundlaget og Landsskatterettens tregrenede prøvelse

Skattepligten ved arbejdsudleje hviler på en kæde af bestemmelser i kildeskatteloven. En udlænding, der stilles til rådighed for at udføre arbejde her i landet, er begrænset skattepligtig efter [kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3](#). Vederlaget er A-indkomst efter [§ 43, stk. 2, litra h](#), og indeholdelsespligten påhviler efter [§ 46, stk. 1](#) den danske hvervgiver:

"Indeholdelsespligten ved udbetaling af A-indkomst efter § 43, stk. 2, litra h, påhviler den, for hvem arbejdet udføres."

Skatten beregnes efter [§ 48 B](#) som 30 pct. af bruttoindtægten (arbejdsudlejeskat); hertil kommer 8 pct. arbejdsmarkedsbidrag efter arbejdsmarkedsbidragslovens § 7. Indeholder hvervgiveren ikke, hæfter denne efter [§ 69, stk. 1](#).

Landsskatteretten er klageinstans over Skattestyrelsens afgørelser og foretager en fuld prøvelse – både af den retlige kvalifikation og af den talmæssige opgørelse af indeholdelses- og hæftelseskravet. Nævnet kan stadfæste, nedsætte, forhøje eller hjemvise. Praksis viser, at Landsskatteretten i realiteten sonderer i tre spor: (i) entreprise (ingen dansk beskatning), (ii) arbejdsudleje (30 pct. arbejdsudlejeskat + 8 pct. AM-bidrag) og (iii) direkte lønmodtagerforhold til den danske virksomhed (almindelig A-skat, i praksis op til 55 pct.).

I [Landsskatterettens afgørelse af 17. marts 2026 \(j.nr. 24-0042131\)](#) anvendte nævnet netop denne tregrenede sondring over for et murerfirmas otte polske "underleverandører", idet en del blev anset for arbejdsudlejede og en del for egentlige lønmodtagere:

Indkomstår	Kvalifikation	AM-bidrag	A-skat	Udfald
2021	Arbejdsudleje	8 %	30 %	Stadfæstelse
2021	Lønmodtagerforhold	8 %	55 %	Stadfæstelse
2022	Arbejdsudleje	8 %	30 %	Stadfæstelse
2022	Lønmodtagerforhold	8 %	55 %	Stadfæstelse

LOV

[Kildeskatteloven § 2, stk. 1](#)[Kildeskatteloven § 43, stk. 2](#)[Kildeskatteloven § 46, stk. 1](#)[Kildeskatteloven § 48 B](#)[Kildeskatteloven § 69, stk. 1](#)

PRAKSIS

Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede

17.03.2026

2012-reformen: fra kontraktformalia til "integreret del af virksomheden"

§ 2

Indtil 2012-reformen var det efter forarbejdernes egen beskrivelse "ofte tillagt stor vægt", at den udenlandske virksomhed kontraktuelt havde påtaget sig ansvar for fejl, mangler og forsinkelser. Den dagældende retstilstand

dannede ramme om Højesterets [dom af 17. april 2012 \(sag 257/2010\)](#) om hollandske slagtere hos Skare Meat Packers, der dog navnlig handlede om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

Med **lov nr. 921/2012 (L 195, folketingsåret 2011/12)** blev [§ 2, stk. 1, nr. 3](#) nyaffattet, så det afgørende blev, om arbejdet udgør en **integreret del** af den danske virksomheds forretningsområde. Formålet var ifølge bemærkningerne at begrænse social dumping og bringe dansk ret i overensstemmelse med OECD's internationale standard. Lovgiver gjorde samtidig op med kontraktformaliteters vægt:

"Den skatteretlige afgørelse er ikke bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til. Den udenlandske virksomhed kan f.eks. ikke med skattemæssig virkning aftale sig til, at det arbejde, der udgør en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde, og som udføres i selve virksomheden, skattemæssigt skal anses som entreprise."

"I den hidtidige skatteretlige praksis har det ofte været tillagt stor vægt, at den udenlandske virksomhed i en entreprisekontrakt har påtaget sig forskellige former for ansvar over for den danske virksomhed. ... Den form for afledt ansvar over for den danske virksomhed har efter forslaget ikke betydning, hvis opgaven er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde."

Bemærkningerne illustrerer testen med en række eksempler: et gartneri, der får plukket tomater, udfører arbejdsudleje, fordi tomatplukning er en integreret del af gartneriets aktivitet, mens et hotel, der får ombygget sit køkken af et udenlandsk byggefirma, ikke gør, fordi hotellet ikke beskæftiger sig med køkkenombygning. Omvendt er der ikke arbejdsudleje, når opgaven reelt er udskilt:

"Der foreligger imidlertid ikke arbejdsudleje, i det omfang den danske virksomhed på mere permanent basis har outsourcet en arbejdsopgave til en selvstændig virksomhed, således at arbejdsopgaven ikke længere er en integreret del af den danske virksomhed."

Det er denne reform, der ligger til grund for både Landsskatterettens og Højesterets nyere praksis, herunder [rose-okulationsdommen](#).

LOV

[Kildeskatteloven § 2, stk. 1](#)
[Kildeskatteloven § 48 B](#)

PRAKSIS

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

§ 3 Hvad Landsskatteretten lægger vægt på – kerneydelse, instruktion, materiel og risiko

Landsskatteretten anvender en totrins-vurdering. Først afklares, om arbejdet er en integreret del af den danske virksomheds kerneforretning. Er det tilfældet – og er opgaven ikke reelt udskilt – er der arbejdsudleje. Kun når der er tvivl om udskillelsen, inddrager nævnet de supplerende OECD-kriterier, som fremgår af forarbejderne:

- hvem har **instruktionsbeføjelsen** og leder arbejdet,
- hvem **kontrollerer og har ansvaret** for arbejdsstedet,
- hvem stiller **arbejdsredskaber og materiel** til rådighed,
- hvem bestemmer **antallet af personer og deres kvalifikationer**,

- hvem **udvælger** personen og kan **opsige/sanktionere**,
- hvem fastsætter **arbejdstider og ferie**, og
- hvordan **vederlaget beregnes**.

Om vederlaget anfører forarbejderne, at afregning uden avancemargin eller med en avance beregnet som en procentdel af løn- og personaleomkostningerne taler for arbejdsudleje, mens en betaling uden relation til lønnen kan pege på entreprise.

Landsskatterettens vægtning illustreres af [j.nr. 24-0042131](#). Selv om der forelå skriftlige "entreprisekontrakter" med faste priser, henvisning til AB 92 § 24 og egenkontrol, stadfæstede Landsskatteretten, at der var tale om arbejdsudleje/lønmodtagerforhold. Nævnet stadfæstede Skattestyrelsens afgørelse, hvori der bl.a. blev lagt vægt på, at selskabet havde instruktionsbeføjelsen, at selskabet og bygherren godkendte arbejdet, at selskabets egne ansatte arbejdede på samme opgaver som de udenlandske arbejdere, at selskabet var de udenlandske arbejderes eneste hvervgiver i Danmark, og at selskabet bar det økonomiske ansvar og risiko. Hertil kom, at selskabet leverede materialerne, opstillede stilladset, stillede arbejdstøj med firmalogo til rådighed og sørgede for transport, mens de udenlandske arbejdere alene medbragte eget håndværktøj – og at murer-, tømrer- og terrassearbejdet lå direkte inden for selskabets registrerede forretningsområde.

Samme mønster ses i [rose-okulationsdommen](#), hvor Højesteret lagde vægt på, at okulation og podning var en nødvendig og sædvanlig del af planteskolens produktion, at arbejdet skete på planteskolens arealer med dens materialer, og at planteskolen bar risikoen for slutproduktet.

LOV

[Kildeskatteloven § 2, stk. 1](#)

PRAKSIS

Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser 29.11.2021

Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede 17.03.2026

§ 4 Dokumentations- og beviskrav – kontrakten afgør ikke

Et gennemgående træk i Landsskatterettens praksis er, at **kontraktens betegnelse ikke er afgørende** – nævnet ser på de reelle forhold. Det følger direkte af forarbejderne, at kvalifikationen "ikke er bundet af, hvad parterne gennem aftaler formelt og kontraktligt forpligter sig til". Bevisbyrden for, at en opgave er tilstrækkeligt udskilt til en selvstændig udenlandsk entreprenør, påhviler reelt den danske hvervgiver.

I [j.nr. 24-0042131](#) var de formelle entreprisetræk til stede – faste priser, henvisning til AB 92, klausuler om egenkontrol og udbedring af mangler samt eget værktøj – men Landsskatteretten fandt dem ikke tilstrækkelige, fordi de faktiske forhold pegede på integration:

- selskabet leverede **materialerne**,
- der kunne ikke fremlægges et eneste **eksempel på, at underleverandørerne havde udbedret fejl og mangler**,
- "godkendelsen" af arbejdet skete **mundtligt uden skriftlig dokumentation**,
- flere underleverandører **uden ansatte havde ifølge RUT-registret ingen anden hvervgiver end selskabet**, og
-

en af "underleverandørerne" og dennes ansatte blev senere **ansat direkte** i selskabet (bl.a. for at undgå 183-dages-reglen).

Beviskravet skærpes altså: det er ikke nok at fremlægge en kontrakt og en faktura, hvis realiteten – materialer, instruktion, risiko og kundekreds – viser, at den udenlandske arbejdskraft indgår i den danske virksomheds egen drift. Højesteret formulerede beviskravet således i [rose-okulationsdommen](#):

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

LOV	Kildeskatteloven § 2, stk. 1	
PRAKSIS	Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	29.11.2021
	Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede	17.03.2026

§ 5 Indeholdelse og hæftelse efter § 69 – forsømmelighedsvurderingen

Når arbejdet kvalificeres som arbejdsudleje, indtræder indeholdelsespligten efter [§ 46, stk. 1](#) for den danske hvervgiver, og skatten udgør 30 pct. efter [§ 48 B](#) plus 8 pct. arbejdsmarkedsbidrag. Forsømmer hvervgiveren at indeholde, hæfter denne efter [§ 69, stk. 1](#):

"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."

Bevisbyrden for fravær af forsømmelighed påhviler hvervgiveren, og praksis er restriktiv: kendte hvervgiveren de faktiske omstændigheder, der begrunder indeholdelsespligten, anses undladelsen normalt for forsømmelig. Det var udfaldet i [Skare Meat Packers-dommen \(sag 257/2010\)](#), hvor Højesteret fandt, at selskabet hæftede efter § 69, stk. 1, fordi det var bekendt med de faktiske forhold om de hollandske slagteres arbejde – uanset at der på tidspunktet verserede drøftelser mellem de danske og hollandske skattemyndigheder om fortolkningen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Tilsvarende hæftede planteskolen i [rose-okulationsdommen](#), og i [j.nr. 24-0042131](#) stadfæstede Landsskatteretten både kvalifikationen og det beløbsmæssige hæftelseskrav.

For arbejdsudlejede beregnes skatten af bruttoindtægten; vælger den arbejdsudlejede ikke at blive beskattet som almindelig begrænset skattepligtig lønmodtager, er 30 pct.-skatten og AM-bidraget endelige.

LOV	Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7	Kildeskatteloven § 46, stk. 1	Kildeskatteloven § 48 B
	Kildeskatteloven § 69, stk. 1		
PRAKSIS	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
	Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede		17.03.2026

§ 6 Klagebehandling og sagsgang ved Landsskatteretten

En arbejdsudlejesag starter med Skattestyrelsens afgørelse om indeholdelsespligt og hæftelse. Afgørelsen kan påklages, hvorefter Skatteankestyrelsen forbereder sagen for Landsskatteretten. Sagsgangen i [j.nr. 24-0042131](#) illustrerer forløbet: uanmeldt kontrolbesøg på byggepladsen (sammen med Arbejdstilsynet og politiet), materialeindkaldelser, partshøring, møde i Skatteankestyrelsen (med polsk tolk) og endelig afgørelse.

Landsskatterettens prøvelse er fuld: nævnet efterprøver både kvalifikationen og den talmæssige opgørelse og kan stadfæste, nedsætte, forhøje eller hjemvise. Afgørelsen er bindende for skattemyndighederne, men kan af begge parter indbringes for domstolene. At nævnsafgørelser ikke er sidste ord, ses tydeligt af [rose-okulationsdommen](#): her nåede sagen helt til Højesteret, der **omstødte landsrettens frifindelse** af planteskolen og gav Skatteministeriet medhold i, at der forelå arbejdsudleje. Sagskæden understreger, at den udenlandske arbejdskrafts kvalifikation i sidste instans afgøres efter de samme integrationskriterier, uanset hvilket niveau sagen befinder sig på.

PRAKSIS	Højesteret · Beskatning af udenlandsk arbejdskraft: Afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise ved okulation af roser	29.11.2021
	Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede	17.03.2026

§ 7 Sammenhæng med Højesterets praksis – "tilstrækkelig udskillelse"

Højesteret har i to ledende domme fastlagt rammerne, som Landsskatteretten anvender.

Skare Meat Packers (dom af 17. april 2012, sag 257/2010) angik hollandske slagtere, der via et hollandsk vikarbureau blev stillet til rådighed for slagtning i Danmark. Højesteret fastslog, at slagterne var begrænset skattepligtige efter [§ 2, stk. 1](#), at vederlaget var A-indkomst efter [§ 43, stk. 2, litra h](#), og at udtryk i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, der ikke er defineret, skal fortolkes efter dansk intern ret (arbejdsudlejebegrebet). Selskabet hæftede efter [§ 69, stk. 1](#).

Rose-okulationsdommen (dom af 29. november 2021, BS-47703/2020-HJR) angik specialiseret okulation, podning og nedklipning af roser og frugttræer udført af engelske og polske firmaer på en planteskole. Trods entreprisekontrakter med enhedspriser og bonusordninger fandt Højesteret, at arbejdet var arbejdsudleje, fordi det var en nødvendig og sædvanlig del af planteskolens produktion og ikke tilstrækkeligt udskilt. Dommen er det centrale udtryk for, at bevisbyrden for tilstrækkelig udskillelse påhviler den danske virksomhed, og at specialiseret know-how ikke i sig selv gør arbejdet til entreprise, når opgaven indgår i virksomhedens kerneproduktion.

Landsskatteretten følger denne linje, jf. [j.nr. 24-0042131](#), hvor de samme integrationskriterier førte til, at byggevirksomhedens polske underleverandører blev anset for arbejdsudlejede/lønmodtagere.

LOV	Kildeskatteloven § 2, stk. 1	Kildeskatteloven § 43, stk. 2	Kildeskatteloven § 69, stk. 1
PRAKSIS	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
	Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede		17.03.2026

§ 8 Sammenfatning – det bærende mønster i praksis

Det bærende mønster i praksis kan sammenfattes således:

- **Integration frem for form:** Afgørende er, om arbejdet er en integreret del af den danske virksomheds forretningsområde – ikke kontraktens overskrift.
- **Reel udskillelse kræves:** Entreprise forudsætter, at opgaven er udskilt til en selvstændig udenlandsk virksomhed, der leder arbejdet, leverer det væsentlige materiel og bærer den reelle økonomiske risiko.
- **Realitet slår dokumenter:** Faste priser, AB 92-vilkår og egenkontrol er ikke nok, hvis materialer, instruktion, godkendelse og kundekreds viser integration.
- **Hæftelse ved kendskab:** Kender hvervgiveren de faktiske forhold, er manglende indeholdelse forsømmelig, og der hæftes efter § 69, stk. 1.

Mønstret er konsistent fra [j.nr. 24-0042131](#) over [rose-okulationsdommen](#) til [Skare Meat Packers \(sag 257/2010\)](#).

Oversigten behandler alene den skatteretlige afgrænsning mellem arbejdsudleje og entreprise. Den dækker ikke nægtelse af fradrag for fiktive underleverandørfakturaer (se [fiktive-underleverandørfakturaer](#)), den ansættelsesretlige sondring mellem lønmodtager og selvstændig (se [lønmodtager-vs-selvstændig](#)) eller spørgsmål om bopæl og fuld skattepligt (se [bopæl-skattepligt](#)).

LOV	Kildeskatteloven § 69, stk. 1	
PRAKSIS	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
	Landsskatteretten · Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede	17.03.2026

REFERENCE Lovgrundlag 6 paragraffer

Arbejdsmarkedsbidragsloven § 7	Kildeskatteloven § 2 stk. 1
Kildeskatteloven § 43 stk. 2	Kildeskatteloven § 46 stk. 1
Kildeskatteloven § 48 B	Kildeskatteloven § 69 stk. 1

MATERIALE Citerede afgørelser 3 afgørelser

HØJESTERET · ØVERSTE INSTANS		2
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

LANDSSKATTERETTEN · ADMINISTRATIV KLAGEINSTANS

1

17.03.2026	Indeholdelsespligt for arbejdsudlejeskat og A-skat – polske underleverandører i murerfirma anset som lønmodtagere og arbejdsudlejede	24-0042131
------------	--	------------