

Skatteministeriet
Udkast 01-09-2010

J. nr. 2010-711-0044

Forslag
til
Lov om ændring af skattekontrolloven
(It-revision)

§ 1

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1126 af 24. november 2005, som ændret senest ved § 12 i lov nr. 724 af 25. juni 2010, foretages følgende ændring:

1. I § 6 indsættes efter stk. 5 som nye stykker:

”*Stk. 6.* Told- og skatteforvaltningen kan tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af told- og skatteforvaltningens kontrol, og kan medtage det kopierede materiale med henblik på efterfølgende at gennemgå dette. Det kopierede materiale skal slettes, hvis told- og skatteforvaltningen vurderer, at materialet ikke indeholder oplysninger, der har betydning for told- og skatteforvaltningens kontrol. Såfremt told- og skatteforvaltningen beslutter at gå videre med sagen, skal det kopierede materiale dog først slettes, når sagen er endeligt afgjort.

”*Stk. 7.* Skatteministeren fastsætter efter forelæggelse for Skatterådet nærmere regler om told- og skatteforvaltningens adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af en kontrolundersøgelse, herunder regler om opbevaring og sletning af det kopierede materiale.”

Stk. 6 og 7 bliver herefter stk. 8 og 9.

§ 2

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. januar 2011.

Stk. 2. Loven har virkning for kontrolundersøgelser, der iværksættes den 1. januar 2011 eller senere.

Bemærkninger til lovforslaget

Almindelige bemærkninger

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

2. Lovforslagets formål og baggrund

2.1. Regnskaber på elektroniske medier

2.2. Spejling af elektroniske medier

3. Gældende ret

3.1. Bogføringsloven

3.2. Skattekontrolløven

3.3. Retssikkerhedsloven

3.4. Retsplejeløven

3.5. Persondataløven

3.6. Den Europæiske Menneskerettighedskonvention

3.7. Persondataløven og persondatadirektivets betydning for it-revision

4. Lovforslaget

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

9. Administrative konsekvenser for borgerne

10. Miljømæssige konsekvenser

11. Forholdet til EU-retten

12. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

13. Sammenfattende skema

1. Indledning

Regeringen har med en række initiativer og strategier understøttet den brug af it og digitale løsninger i alle samfundsmæssige sammenhænge, som den hurtige udvikling på området har gjort til en selvfølgelighed, f.eks. regeringens strategi for digitalisering af den offentlige sektor. It og digitale løsninger rummer uanede muligheder for effektiviseringer og for at skabe administrative lettelser både for borgere og virksomheder og den offentlige sektor og i deres indbyrdes relationer og kommunikation. Borgere og virksomheder kan derfor med rette forvente, at den offentlige sektor stiller digitale løsninger til rådighed, således at relationer til og kommunikation med det offentlige sker med den smidighed og effektivitet, som it og digitale løsninger åbner muligheder

for. Dette gælder ikke mindst på skatteområdet, hvor SKAT er langt fremme i sine tilbud om digitale løsninger til borgere og virksomheder.

Digitale løsninger er bærende for administrative lettelser og effektiviseringer for alle, der bruger dem. Derfor understøtter regeringen som en selvfølge udviklingen på dette område. Set i lyset heraf er det Skatteministeriets opfattelse, at også kontrolbestemmelserne i den gældende lovgivning i større grad end i dag skal afspejle den elektroniske udvikling og virkelighed. It-revision ved brug af dataspejling er efter Skatteministeriets opfattelse en logisk og naturlig tilpasning af myndighedernes kontrolmuligheder i forhold til udviklingen i den måde, hvorpå it finder anvendelse i virksomhederne i dag. Samtidig giver anvendelse af it-revision en smidighed i forhold til virksomhederne, som ikke påføres administrative byrder ved at skulle udskrive de ønskede kontroloplysninger på papir, eller altid skulle indrette deres elektroniske medier således, at oplysninger til brug for myndighedens kontrol er adskilt fra andre oplysninger. Det foreslås med dette lovforslag at indføre en hjemmel til, at SKAT får adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der indeholder oplysninger af betydning for myndighedens kontrol, og som dermed naturligt vil være omfattet af kontrolundersøgelsen. Derudover foreslås det, at skatteministeren efter forelæggelse for Skatterådet kan fastsætte nærmere regler for myndighedernes adgang til at anvende dataspejling i forbindelse med kontrol.

2. Lovforslagets formål og baggrund

Formålet med dette lovforslag er at tilpasse de eksisterende kontrolbestemmelser til den udvikling, der er sket i forhold til udarbejdelse og opbevaring af regnskabsmateriale og forretningskorrespondance m.v., siden de eksisterende kontrolbestemmelser blev indført.

Da de gældende kontrolbestemmelser blev udformet, fandtes langt størstedelen af den dokumentation, som myndighederne kan kræve udleveret i forbindelse med kontrol, i papirform. Det betød, at regnskaber, bilag, kontrakter og forretningskorrespondance m.v. blev udarbejdet på papir og fysisk opbevaret i papirbaserede arkiver. Udgangspunktet var dengang også, at kontrollen blev gennemført i virksomhedens lokaler, hvor også virksomhedens arkiv fysisk var.

I takt med, at brug af it og digitale løsninger i alle samfundsmæssige sammenhænge har vundet indpas, foregår langt størstedelen af skriftlig kommunikation i dag elektronisk. Udviklingen på området har tillige medført, at det ofte er sådan, at størstedelen af den information, der i dag produceres, udelukkende bliver opbevaret elektronisk.

Da den teknologiske udvikling har gjort, at flere og flere virksomheder i dag opbevarer størstedelen af virksomhedens regnskabsmateriale m.v. elektronisk frem for på papir, er det langt mere praktisk for såvel virksomheden som for SKAT, at SKAT får mulighed for at medtage en

elektronisk kopi af virksomhedens regnskabsmateriale m.v. med henblik på efterfølgende at gennemgå dette i myndighedens egne lokaler.

Det er derfor Skatteministeriets opfattelse, at kontrolbestemmelserne i større grad, end tilfældet er i dag, skal genspejle den elektroniske virkelighed, så SKATs muligheder for at gennemføre en retfærdig og effektiv kontrol gøres teknologineutral.

Forslaget tilsigter en tilpasning af SKATs administrative kontrolbeføjelser i lyset af den teknologiske udvikling, og af at opbevaringen af regnskabsmateriale og forretningskorrespondance m.v. er gået fra at være papirbaseret til at være elektronisk.

2.1. Regnskaber på elektroniske medier

Baggrunden for forslaget er, at der er behov for bestemmelser, der i højere grad, end det er tilfældet i dag, tager højde for, at regnskaber og bilag m.v. lagres og opbevares elektronisk. De gældende kontrolbestemmelser tager som nævnt udgangspunkt i den papirbaserede regnskabsverden, hvor virksomheden som udgangspunkt skal indsende dens regnskabsmateriale til SKAT til nærmere kontrol. I dag kan regnskaber, bilag m.v. indsendes såvel papirbaseret som digitalt. Udviklingen går mere og mere i retning af, at regnskaber m.v., der lagres digitalt, også indsendes digitalt til SKAT. Dog bemærkes, at SKAT, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod fremvisning af behørig legitimation og uden retskendelse har adgang til at gennemgå det ønskede regnskabsmateriale hos virksomheden. Dette gælder, uanset om materialet opbevares på papir eller digitalt. Kontrolbesøget må dog ikke hindre den erhvervsdrivende i at udføre sin daglige virksomhed.

Da regnskabsmateriale m.v. i dag i betydeligt omfang findes på elektroniske medier, og da gennemgang heraf i virksomheden kan være en meget omfattende opgave, som kan være til gene for virksomheden, er der opstået et behov for, at SKAT kan foretage en spejlkopiering af de oplysninger, der er nødvendige for gennemførelsen af kontrollen, med henblik på at medtage disse til gennemgang hos SKAT.

2.2. Spejling af elektroniske medier

En spejling er en identisk elektronisk kopi af harddisk m.v., som gengiver en nøjagtig kopi (kloning) af den pågældende harddisk m.v. på det tidspunkt, hvor spejlingen foretages. En spejling af f.eks. en computers harddisk indebærer også en kopiering af slettede filer og skjulte spor m.v. I praksis foregår dataspejling ved, at data fra virksomhedens harddisk kopieres over på en af SKAT medbragt ekstern harddisk. Dataspejlingen sker via et særligt skrivebeskyttelsesudstyr, som sikrer, at SKAT udelukkende kan læse og kopiere data fra virksomhedens harddisk og aldrig tilføje eller ændre data. De kopierede data kan herefter medtages til nærmere gennemgang hos myndigheden.

Med dette lovforslag indføres dels en bestemmelse, hvorefter SKAT kan tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af SKATs kontrol, så de spejlede data efterfølgende kan gennemgås hos SKAT, dels en bemyndigelse til skatteministeren til at fastsætte de nærmere regler om SKATs adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier. Herved kan kontrolundersøgelsens varighed i virksomheden begrænses, og SKAT kan udnytte sine ressourcer bedre og mere effektivt ved, at analysen og søgninger i det kopierede materiale, herunder i slettede filer m.v., kan ske hos SKAT bl.a. ved brug af elektroniske hjælpeværktøjer og inddragelse af særligt uddannet analysepersonale.

Efter de gældende regler kan SKAT lovligt foretage dataspejling i de situationer, hvor virksomheden har en fuldstændig opdeling mellem det regnskabsmateriale, SKAT har krav på at få udleveret efter skattekontrollovens regler, og andre oplysninger som for eksempel personaleoplysninger og privat korrespondance, der kan indeholde personfølsomme oplysninger. Kontrol af disse virksomheder er derfor som oftest ganske uproblematisk.

I de tilfælde, hvor virksomhederne ønsker at imødekomme SKATs ønsker om at få udleveret dokumentation, der er lagret på it-medier, kan it-revision i form af dataspejling være ulovlig eller med tvivlsom hjemmel efter persondatalovens bestemmelser. Det kan f.eks. være tilfældet, hvis mindre virksomheder ikke i deres it-system har regnskabsmateriale og andre oplysninger af betydning for kontrollen adskilt fra personaleoplysninger, privat korrespondance eller oplysninger, der i øvrigt ikke har relevans for SKATs kontrol.

Situationer som den ovenfor beskrevne rejser en række væsentlige retssikkerhedsmæssige problemer og problemer i balancen over for reglerne i persondataloven om beskyttelse af følsomme persondata, som i sidste ende kan være til hinder for gennemførelse af it-revision i form af dataspejling. Dette var baggrunden for, at den tidligere skatteminister i 2008 besluttede, at SKAT ikke måtte anvende dataspejling i forbindelse med kontrol, før der er skabt en utvivlsom hjemmel hertil.

Da det blev besluttet, at kontrol ved brug af dataspejling skulle stoppes, havde SKAT påbegyndt i alt 137 sager. I 46 ud af de 137 sager er dataspejlingen foretaget i politisager, dvs. i sager, hvor data er kopieret med brug af politiets beføjelser, enten i tilfælde, hvor politiet har foretaget kopiering, og SKAT efterfølgende har fået udleveret en kopi, eller SKAT har foretaget dataspejlingen efter anmodning fra politiet. I de resterende 91 sager har SKAT foretaget dataspejling alene som skattekontrol. På det tidspunkt, hvor det blev besluttet, at dataspejling skulle standses, var sagsforløbet for disse 91 sager således, at 31 sager var afsluttet, dvs. at der var fremsendt sagsfremstilling til virksomhederne og truffet afgørelse i sagen. I 35 sager var analysen

af de kopierede data afsluttet, dvs. sager, hvor sagsbehandleren havde afsluttet analysen og udvalgt relevante bilag til nærmere kontrol. I 21 sager var analysen endnu ikke færdiggjort. I 4 sager var analyse endnu ikke påbegyndt, dvs. at der var foretaget dataspejling og eventuel bearbejdning/klargøring af data, men at sagsbehandleren endnu ikke havde foretaget analyse af de kopierede data.

I virksomheder, som fører et korrekt regnskab, og som i øvrigt på alle måder er behjælpelig med afvikling af kontrollen til gavn for både virksomheden selv og SKAT, vil der ikke umiddelbart være nogen fordel i at anvende dataspejling. Disse virksomheder har regnskabs- og bogføringssystemer, hvorfra der kan udlæses data til efterfølgende behandling via traditionelle it-revisionsværktøjer som f. eks. ACL og Excel. De bilag m.v., SKAT ønsker at kigge nærmere på, bliver i disse virksomheder uden problemer udleveret. Her er der som udgangspunkt ingen grund til at anvende dataspejling, da SKAT uden problemer får alle de oplysninger, der er brug for.

Selvom langt de fleste virksomheder efterlever den gældende lovgivning inden for skatte- og afgiftsområdet, er der selvsagt også virksomheder, som ikke efterlever de regler, der er fastsat. I indsatsen over for disse virksomheder kan dataspejling være af stor betydning for SKATs kontrol af, om virksomhederne har afregnet skatter og afgifter som påbudt. I denne type virksomhed vil man ofte opleve, at der slet intet regnskab er, eller et regnskab, som SKAT vurderer ikke er korrekt, og derfor ikke kan bruges som grundlag for at kontrollere, om virksomheden har afregnet skatter og afgifter efter de gældende regler. Det betyder, at SKAT selv må fremskaffe de nødvendige oplysninger. Dette vil kunne ske ved hjælp af bl.a. dataspejling, og i visse situationer vil det alene kunne ske ved brug af dataspejling.

Tilsvarende gælder de situationer, hvor handelstransaktioner alene sker elektronisk og ved anvendelse af digital kommunikation. Dette er f.eks. tilfældet ved handel med CO₂-kvoter og andre immaterielle aktiver.

Hvis de forhold, der ønskes kontrolleret har en sådan karakter, at der er en begrundet mistanke om, at der er begået strafbare forhold, vil sagen som hidtil skulle overgives til politiet, således at der efter retsplejelovens regler kan indhentes retskendelse til at fremskaffe de ønskede oplysninger, f.eks. ved dataspejling.

3. Gældende ret

3.1. Bogføringsloven

Efter bestemmelser i bogføringsloven skal den bogføringspligtige opbevare sit regnskabsmateriale på betryggende vis i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører. Opbevaringen skal ske på en sådan måde, at der i hele opbevaringsperioden kan ske en selvstændig og entydig fremfindning af det pågældende regnskabsmateriale. Opbevares regnskabsmateriale på elektronisk

medie, mikrofilm eller anden lignende måde, skal det uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger kunne udskrives i klarskrift.

3.2. Skattekontrolloven

Enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, har efter bestemmelser i skattekontrolloven pligt til på begæring at indsende sit regnskabsmateriale med bilag til SKAT for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår, herunder også andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen eller for afgørelsen af, om der foreligger skattepligt her til landet. I det omfang de nævnte regnskabsoplysninger m.v. er registreret elektronisk, omfatter SKATs adgang til disse oplysninger også en elektronisk adgang hertil.

Hvis det skønnes nødvendigt, har SKAT til enhver tid mod behørig legitimation og uden retskendelse adgang til at gennemgå materialet hos den erhvervsdrivende. Ejeren af virksomheden og evt. ansatte skal yde SKAT fornøden vejledning og hjælp i forbindelse med kontrollen. Såfremt et virksomhedsbesøg skønnes nødvendigt, skal det tilstræbes, at kontrolbesøget ikke hindrer den erhvervsdrivende i at udføre sin daglige virksomhed. Derfor skal det tilstræbes, at virksomhedsbesøg foretages efter forudgående aftale med virksomheden og i samarbejde med denne. Uanmeldte kontrolbesøg skal således kun foretages, hvis det skønnes, at formålet med kontrollen kan forspildes ved en forudgående varsling.

I de helt små virksomheder er der ofte ikke en klar adskillelse mellem den erhvervsmæssige del og den private del af ejendommen, hvorfra virksomheden drives, idet administrationen af virksomheden ofte foregår i den private del. I disse tilfælde har skattemyndighederne også adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages, og hvor regnskabsmateriale m.v. typisk opbevares.

3.3. Retssikkerhedsloven

Det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip er fastsat i retssikkerhedsloven. Efter retssikkerhedslovens bestemmelser må tvangsindgreb alene anvendes, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet. Det indebærer, at en forvaltningsmyndighed kun kan beslutte at iværksætte et kontrolbesøg eller andet tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet.

Retssikkerhedsloven fastsætter generelle regler for den fremgangsmåde, forvaltningsmyndighederne skal følge ved gennemførelsen af en række former for tvangsindgreb uden for strafferetsplejen. Retssikkerhedsloven indebærer begrænsninger i forvaltningens adgang til at foretage tvangsindgreb uden for strafferetsplejen i tilfælde, hvor der er rimelig grund til mistanke

om, at en fysisk eller juridisk person har begået et strafbart forhold.

Hvis en enkeltperson eller juridisk person med rimelig grund mistænkes for at have begået en strafbar lovovertrædelse, kan tvangsindgreb over for den mistænkte med henblik på at tilvejebringe oplysninger om det eller de forhold, som mistanken omfatter, alene gennemføres efter reglerne i retsplejeloven om strafferetsplejen.

Retten til ikke at inkriminere sig selv fremgår også af retssikkerhedsloven. Retssikkerhedsloven fastsætter, i hvilket omfang regler om pligt til at meddele oplysninger til den offentlige forvaltning gælder, når en oplysningspligtig fysisk eller juridisk person er mistænkt for at have begået et strafbart forhold. Det fremgår af loven, at hvis der er en konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, så gælder bestemmelserne i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Kan det ikke udelukkes, at oplysningerne vil kunne have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, kan oplysningspligten ikke anvendes.

3.4. Retsplejeloven

Efter de gældende regler kan dataspejling fuldt lovligt gennemføres i de situationer, hvor der forud for dataspejlingen er indhentet en retskendelse som led i en politimæssig efterforskning, hvor der er en konkret og begrundet mistanke om overtrædelse af straffeloven. I de situationer vil der typisk være tale om sager, hvor SKAT har foretaget en anmeldelse til politiet af nærmere angivne forhold, som forvaltningen ønsker politiets bistand til at efterforske. Dataspejling i disse tilfælde vil derfor foregå i politimæssigt regi og på basis af en retskendelse.

Efter bestemmelser i retsplejeloven kan politiet foretage beslaglæggelse bl.a. til sikring af bevismidler. De genstande, som en mistænkt har rådighed over, kan beslaglægges, hvis den pågældende med rimelig grund er mistænkt for en lovovertrædelse, der er undergivet offentlig påtale, og der er grund til at antage, at genstanden kan tjene som bevis for sagen eller bør konfiskeres. Beslaglæggelse må dog ikke foretages, hvis indgrebet står i misforhold til sagens betydning og det tab eller den ulempe, som indgrebet kan antages at medføre. Afgørelsen af, om der skal ske beslaglæggelse, træffes af domstolene efter begæring herom fra politiet.

3.5. Persondataloven

Persondataloven gælder for behandling af personoplysninger, som helt eller delvis foretages ved hjælp af elektronisk databehandling, og for ikke-elektronisk behandling af personoplysninger, der er eller vil blive indeholdt i et register. Loven omfatter al behandling, uanset for hvem behandlingen foretages (både den offentlige forvaltning, private og bl.a. også domstolene), og

dækker enhver form for håndtering af oplysninger, herunder indsamling, registrering, opbevaring, videregivelse, samkøring m.v. Ved personoplysninger forstås efter loven enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person. Persondatalovens personoplysningsbegreb omfatter således både fortrolige og ikke-fortrolige personoplysninger.

Indsamling af personoplysninger må som hovedregel kun finde sted, hvis den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke hertil. Ses der bort fra samtykkereglen, kan behandling kun ske, hvis den er nødvendig af hensyn til en række nærmere angivne interesser, herunder hvis behandlingen sker af hensyn til udførelse af en opgave, der henhører under offentlig myndighedsudøvelse.

Visse oplysninger af følsom karakter må ikke behandles, herunder indsamles og registreres, medmindre særlige betingelser er opfyldt. Persondataloven fastsætter en række grundlæggende principper for den dataansvarliges behandling af oplysninger. Det betyder bl.a., at indsamlingen af oplysninger skal ske til udtrykkeligt angivne og saglige formål, og at en senere behandling ikke må være uforenelig med disse formål. Oplysningerne, som behandles, skal være relevante og tilstrækkelige, og må ikke omfatte mere, end hvad der kræves til opfyldelse af de formål, hvortil oplysningerne er indsamlet, og de formål, hvortil oplysningerne senere behandles.

Herudover må behandling af oplysninger ifølge persondatalovens bestemmelser alene ske på nærmere anførte betingelser, herunder hvis den registrerede meddeler sit udtrykkelige samtykke hertil. Ved samtykke forstås enhver frivillig, specifik og informeret viljestilkendegivelse, hvorved den pågældende indvilliger i, at oplysninger om den pågældende gøres til genstand for behandling.

Selvom den registrerede har givet sit samtykke til, at oplysningerne må behandles, skal behandling fortsat ske i overensstemmelse med god databehandlingsskik, ligesom behandlingen skal være sagligt begrundet og relevant samt undergivet et proportionalitetsprincip.

3.6. Den Europæiske Menneskerettighedskonventionen

Det spørgsmål kan rejses, om lovforslaget indebærer et indgreb i privatlivets fred og i så fald, om dette indgreb er berettiget i henhold Den Europæiske Menneskerettighedskonventionens artikel 8, der anerkender, at der kan gøres indgreb i privatlivets fred, for så vidt det sker i overensstemmelse med loven og er nødvendigt i et demokratisk samfund af hensyn til den nationale sikkerhed, den offentlige tryghed eller landets økonomiske velfærd, for at forebygge uro eller forbrydelse, for at beskytte sundheden eller sædeligheden eller for at beskytte andres ret og frihed.

Personoplysninger er omfattet af retten til privatliv, og det er en uundgåelig konsekvens af den ordning, som lovforslaget lægger op til, at SKATs behandling af oplysninger vil omfatte

oplysninger om personer. Denne behandling af personoplysninger vil kunne udgøre et indgreb i de berørte personers ret til beskyttelse af deres privatliv.

SKAT må derfor kun behandle sådanne oplysninger ud fra saglige og tungtvejende grunde og skal behandle oplysningerne på en retssikkerhedsmæssigt forsvarlig måde.

Et indgreb i privatlivets fred skal kunne retfærdiggøres efter menneskerettighedskonventionen artikel 8, stk. 2, der foreskriver, at indgrebet i overensstemmelse med loven varetager et eller flere af de legitime formål, der er omhandlet i bestemmelsens stk. 2, og er nødvendigt i et demokratisk samfund for at opfylde dette eller disse formål.

Det betyder, at der for det første stilles krav til hjemlen for indgrebet i privatlivet (legalitetskravet). Det følger generelt af Menneskerettighedsdomstolens praksis, at der skal være hjemmel til indgreb i individets rettigheder, og at hjemlen skal være tilgængelig samt klar og forudsigelig.

Som det fremgår af den foreslåede tilføjelse til skattekontrollovens § 6, lægger lovforslaget op til, at det fremgår direkte af lovteksten, at SKAT har adgang til at foretage dataspejling. På den baggrund er det Skatteministeriets vurdering, at den foreslåede bestemmelse lever op til legalitetskravet i menneskerettighedskonventionens artikel 8, stk. 2.

Der stilles for det andet i menneskerettighedskonventionens artikel 8, stk. 2, krav om, at den bestemmelse, der med lovforslaget søges indført i skattekontrolloven, er i overensstemmelse med menneskerettighedskonventionens artikel 8 med hensyn til proportionalitetskravet i forhold til de formål, der varetages.

Der kan ikke være tvivl om, at Skatteministeriet har en legitim og helt åbenlys (samfundsmæssig) interesse i at tilvejebringe hjemlen til indsamlingen af de oplysninger, der er tilsigtet med den ovenfor beskrevne brug af dataspejling.

Samtidigt skal det vurderes, om det pågældende indgreb i de berørte personers ret til privatliv er nødvendigt for at nå dette legitime formål.

Ifølge Menneskerettighedsdomstolen indebærer adjektivet ”nødvendig” i menneskerettighedskonventionens artikel 8, stk. 2, at der er tale om et tvingende socialt hensyn, og at den trufne foranstaltning står i et rimeligt forhold til det legitime formål, som varetages.

I lyset af, at SKAT som udgangspunkt primært vil anvende dataspejling i situationer, hvor SKAT ikke får eller vil kunne få de nødvendige oplysninger, og hvor det konkret er vurderet, at mindre

indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, må indgrebet i de berørte personers ret til privatliv anses for at være begrænset.

3.7. Persondataloven og persondatadirektivets betydning for it-revision

Ved it-revision i form af dataspejling dannes kopi af alt, der ligger på virksomhedens computer, herunder mails af privat karakter, rådgiverdokumenter, kunderegistre og personaleregistre m.v. SKAT kan således få en række (følsomme) oplysninger med, som ikke er relevante for kontrollen, og som SKAT derfor ikke har krav på at få udleveret.

Hvis sådanne oplysninger indsamles i forbindelse med dataspejling, er reglerne i persondataloven ikke opfyldte. Dette må også antages at gælde, selv om SKAT slet ikke har interesse i de pågældende oplysninger.

Det er Skatteministeriets hensigt og forventning, at lovforslaget og den konkrete udmøntning heraf som altovervejende hovedregel vil være i overensstemmelse med persondataloven. Det kan dog ikke på forhånd udelukkes, at den behandling af personoplysninger, som dataspejling nødvendigvis vil medføre, i en konkret situation kan overskride grænserne i persondatalovens § 5.

I en sådan situation skal lovforslaget og den konkrete udmøntning heraf ligge inden for persondatadirektivets rammer for ikke at være i strid med Danmarks EU-retlige forpligtelser.

Persondatalovens § 5 er en gennemførelse i dansk ret af persondatadirektivets artikel 6. Persondatadirektivet indeholder en undtagelsesmulighed i artikel 13, der relaterer sig til skattekontrol. I undtagelsessituationer, hvor grænserne for persondatalovens § 5 måtte blive overskredet ved dataspejling, benyttes denne undtagelsesmulighed derfor for at sikre, at lovforslaget ligger inden for direktivets rammer.

I henhold til nævnte direktivs artikel 13, litra e, og litra f, kan medlemsstaterne således bl.a. fravige direktivets artikel 6, stk. 1, hvis det er nødvendigt af hensyn til væsentlige økonomiske eller finansielle interesser i en medlemsstat, herunder skatteanliggender, eller en kontrol-, tilsyns- eller reguleringsopgave, selv af midlertidig karakter, der er et led i den offentlige myndighedsudøvelse på særlige områder, herunder dem, der nævnes i litra e, bl.a. en væsentlig økonomisk interesse hos en medlemsstat såsom skatteanliggender.

Det følger i øvrigt af persondatadirektivets artikel 5, at medlemsstaterne kan præcisere, på hvilke betingelser behandling af personoplysninger er lovlig.

Der kan i den forbindelse endvidere henvises til direktivets præambelbetragtning nr. 22, hvor det anføres, at ”medlemsstaterne i deres lovgivninger eller i de bestemmelser i øvrigt, der vedtages til

gennemførelse af direktivet, fastsætter nærmere bestemmelser om, på hvilke generelle betingelser en behandling er lovlig; især artikel 5 giver i forbindelse med artikel 7 og 8 medlemsstaterne mulighed for uafhængigt af de generelle regler at fastsætte særlige betingelser for databehandling på specifikke områder og med hensyn til de særlige kategorier af oplysninger, der omhandles i artikel 8”.

Danmark kan på den baggrund lovligt i forhold til persondatadirektivet begrænse rækkevidden af de forpligtelser og rettigheder, der følger af persondatadirektivets artikel 6 og dermed persondatalovens § 5 inden for rammerne af persondatadirektivets artikel 13, stk. 1, litra e, og litra f.

Det bemærkes i den forbindelse, at brugen af undtagelsesmuligheden i persondatadirektivets artikel 13 dog ikke kan fortolkes således, at den kan begrunde indgreb i retten til beskyttelse af privatlivets fred. Som det er nærmere beskrevet ovenfor, kan det dog ikke antages, at ordningen, som lovforslaget lægger op til, er i strid med menneskerettighedskonventionens artikel 8.

I praksis vil der forekomme forskellige situationer, f.eks. situationer, hvor der både findes oplysninger på virksomhedens computer, der har betydning for kontrollen, og oplysninger der ikke har, men også situationer, hvor der på virksomhedens computer udelukkende ligger relevante oplysninger til brug for kontrollen. I de sidstnævnte situationer kan SKAT foretage spejlkopiering uden at denne vil stride imod persondatalovens bestemmelser.

Ud over regnskabsoplysninger kan der også ligge personoplysninger om virksomhedens indehaver eller andre, f.eks. ansatte, på virksomhedens computer. I nogle situationer kan der foreligge samtykke fra indehaveren til spejlkopiering, mens der i andre ikke foreligger samtykke. Uanset om der foreligger samtykke eller ej, vil indsamling af oplysninger, som SKAT ikke har behov for, være i strid med persondatalovens bestemmelser, men dog inden for rammerne af persondatadirektivet.

Som tidligere beskrevet må tvangsindgreb kun anvendes, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet. Det skal derfor, inden kontrol i form af dataspejling anvendes, vurderes, om der er andre mindre indgribende kontrolforanstaltninger, der kan anvendes. Det er dog Skatteministeriets vurdering, at en begrænsning af rækkevidden i persondatadirektivets artikel 6 vil være nødvendig og forholdsmæssig i betragtning af det potentielle tab af skatteindtægter og regnskabsoplysningernes afgørende betydning for en effektiv skattekontrol.

4. Lovforslaget

Henset til den digitale og elektroniske udvikling, der er sket i alle samfundsmæssige

sammenhænge, er det efter Skatteministeriets opfattelse ikke holdbart med en situation, hvor SKATs kontrolmuligheder ligesom i hidtidig mangeårig praksis efter skattekontrolloven forudsætter, at virksomhedernes regnskabsmateriale m.v. foreligger på papir, eller at kontrol skal foretages i virksomheden. SKATs kontrolbeføjelser bør tilpasses, så der bliver hjemmel til at foretage effektiv it-revision af regnskaber m.v., som alene foreligger på it-medie.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at det er nødvendigt, at kontrolbestemmelserne i større grad end i dag afspejler den elektroniske virkelighed, således at SKATs muligheder for at gennemføre en retfærdig og effektiv kontrol gøres teknologineutral.

Med tanke på, hvor hurtigt den teknologiske udvikling går, er det sandsynligt, at der allerede om få år vil eksistere andre og nye metoder for udarbejdelse og opbevaring af elektroniske dokumenter. Det er i den forbindelse Skatteministeriets opfattelse, at det ikke må være afgørende for myndighedernes kontroladgang, hvordan dokumenter udarbejdes og opbevares. Derfor er det vigtigt, at såvel dokument- som arkivbegreberne tolkes i overensstemmelse med den teknologiske udvikling. Dog skal det i den forbindelse præciseres, at der med dette forslag ikke foreslås en ændring i vilkårene for, hvornår et dokument bliver omfattet af udleveringspligten.

Skatteministeriet finder, at it-revision i form af dataspejling er en logisk og naturlig tilpasning af myndighedernes kontrolmuligheder til udviklingen i it-anvendelsen i virksomhederne. Samtidig giver forslaget en væsentlig smidighed i forhold til virksomhederne, som ikke påføres administrative byrder ved at skulle udskrive kontroloplysninger på papir eller at indrette deres elektroniske medier således, at myndighedernes kontrol ved it-revision altid er utvivlsomt hjemlet. Der er således behov for at kunne anvende it-revision i form af dataspejling uden for de tilfælde, hvor der vil kunne opnås retskendelse efter retsplejelovens regler.

Det foreslås derfor ved dette lovforslag at indføre en bestemmelse i skattekontrolloven, der giver SKAT adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af en kontrolundersøgelse, og til at SKAT kan medtage det kopierede materiale med henblik på efterfølgende at gennemgå dette. I den forbindelse foreslås det også, at det af bestemmelsen skal fremgå, at det spejlede materiale skal slettes, hvis SKAT vurderer, at materialet ikke indeholder oplysninger, der har betydning for SKATs kontrol, mens det spejlede materiale i de situationer, hvor SKAT vælger at gå videre med sagen, først skal slettes, når sagen er endeligt afgjort.

Når der i forslaget henvises til, at SKAT skal have adgang til at tage identiske elektroniske kopier af dataindholdet af elektroniske medier forstås som elektroniske medier et hvilket som helst medie, der indeholder digital information, f.eks. en harddisk, en diskette, en CD-ROM eller en USB nøgle m.v.

Regnskabsmateriale m.v., der opbevares elektronisk, opbevares normalt som elektroniske tekstfiler, men billeder og lyd- og videofilm m.v. anses som udgangspunkt også for at være elektroniske dokumenter. Ofte er det ikke tilstrækkeligt at kontrollere de dokumenter, der opbevares som tekstfiler, særligt hvis formålet er at afdække, om der er begået skatte- og afgiftsunddragelser. Der findes eksempler på, at det er blevet konstateret, at der har været manipuleret med det regnskabsmateriale, der er blevet udleveret i forbindelse med kontrol. I disse tilfælde er det nødvendigt, at SKAT har adgang til selve regnskabsprogrammet, så SKAT kan finde ud af, om, og i givet fald hvordan, regnskabsprogrammet er blevet manipuleret, for dermed at kunne rekonstruere regnskabsmaterialet med henblik på at kontrollere, om der er sket korrekt angivelse og afregning af skatter og afgifter. Det er Skatteministeriets opfattelse, at alle former for elektroniske programmer, dataprogrammer og programsystemer bør omfattes af myndighedernes adgang til gennemsyn, såfremt der måtte opbevares oplysninger herpå, som kan have betydning for myndighedernes kontroludøvelse.

I forbindelse med en fuldstændig kopiering af de data, der ligger på en computer, kan SKAT dels få adgang til oplysninger, der har betydning for kontrollen, dels oplysninger, der ikke er relevante for myndighedernes kontrolundersøgelse, herunder også personfølsomme oplysninger. Da materialet derved kan indeholde oplysninger, som SKAT efter persondatalovens regler ikke er berettiget til at få udleveret, vil der være tale om en fravigelse af persondatalovens regler.

Det er væsentligt, når persondatalovens regler fraviges, at der sikres garantier for rets- og databeskyttelse. Forslaget indeholder derfor også et forslag til en bestemmelse, hvorefter skatteministeren efter forelæggelse for Skatterådet kan fastsætte nærmere regler om SKATs adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af en kontrolundersøgelse.

Disse nærmere regler vil bl.a. gå ud på, at det spejlede materiale skal forsegles, når SKAT forlader virksomhedens lokaliteter, og at den, der er genstand for kontrollen, kan kræve, at denne selv eller en af denne udpeget repræsentant skal være til stede, når forseglingen brydes, og ved SKATs gennemgang af det spejlede materiale. Derved tilgodeses retssikkerhedsmæssige hensyn. Derudover skal de oplysninger, der er indhentet ved brug af dataspejling opbevares i et særligt lokale hos SKAT med fysisk sikring og adgangskontrol. Når de indhentede data behandles, vil det ske i samme rum på særskilte computere, der ikke er koblet op på myndighedens øvrige netværk. Alle indhentede data skal som minimum opbevares i et lukket og aflåst lokale og i øvrigt i et brandsikret skab med kodelås. Der vil endvidere blive fastsat en frist for, hvornår det spejlede materiale skal slettes.

Reglerne vil derudover blive udformet således, at der, inden dataspejlingsværktøjet tages i brug,

skal foretages en godkendelse på højere chefniveau i SKAT. Før brug af dataspejling kan godkendes, skal det i øvrigt vurderes, om andre kontrol- eller sanktionsmuligheder i lovgivningen er søgt udnyttet. Det skal endvidere, som det altid sker i overvejelser om kontrolmuligheder, indgå i vurderingen, om sagen har en sådan karakter, at sagen skal oversendes til politiet med anmodning om, at politiet indleder en efterforskning i sagen.

Endelig vil det indgå i reglerne, at der, når der er foretaget en elektronisk dataspejling af virksomhedens harddisk, og der er gennemført analyse af materialet, skal ske afrapportering om resultatet af kontrollen til den chef i forvaltningen, der har godkendt, at der blev foretaget kontrol ved brug af dataspejling. Der skal tillige en gang årligt ske afrapportering til Skatterådet om brugen og resultatet af dataspejling, så rets- og databeskyttelseshensyn sikres. Afrapporteringen vil desuden sikre, at Skatterådet kan tage initiativ til at foreslå en justering af reglerne, hvis et sådant behov skulle opstå.

Skatteministeriet lægger i den forbindelse vægt på, at oplysningerne kun vil blive opbevaret, så længe det er relevant at opbevare oplysningerne. Oplysningerne vil heller ikke blive offentliggjort; tværtimod er opbevaringen af oplysningerne underlagt sikkerhedsforanstaltninger som beskrevet ovenfor, ligesom der er udarbejdet en sikkerhedsprocedure for adgangen til oplysningerne, og i øvrigt vil oplysningerne være omfattet af den særlige tavshedspligt i skatteforvaltningsloven.

Hertil kommer, at dataspejlingen i øvrigt vil blive iværksat under iagttagelse af procedurer, der giver betryggende retssikkerhed for den pågældende virksomhed, ligesom der vil blive fastsat regler om, at den, der er genstand for kontrolundersøgelsen, vil have krav på at overvære den efterfølgende gennemgang af materialet, og at der vil blive fastsat en frist for, hvornår det spejlede materiale skal slettes.

5. Økonomiske konsekvenser for det offentlige

De foreslåede tilpasninger af bestemmelserne i skattekontrolloven vedrørende it-revison har ingen provenumæssige konsekvenser for det offentlige.

6. Administrative konsekvenser for det offentlige

Ingen

7. Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet

Forslaget har ingen økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

8. Administrative konsekvenser for erhvervslivet

...

9. Administrative konsekvenser for borgerne

Forslaget har ingen administrative konsekvenser for borgerne.

10. Miljømæssige konsekvenser

Forslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

11. Forholdet til EU-retten

Forholdet til EU-retten er nærmere beskrevet i de almindelige bemærkninger til lovforslaget under punkt 3.6 og 3.7. Forslaget indeholder derudover ikke EU-retlige aspekter.

12. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

13. Sammenfattende skema

Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske konsekvenser for det offentlige	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for det offentlige	Ingen	Ingen
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen	Ingen
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen	Ingen
Miljømæssige konsekvenser	Ingen	Ingen
Forholdet til EU-retten	Det vurderes, at lovforslaget ligger inden for rammerne af Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og persondata-direktivet. Det vurderes derfor, at lovforslaget ikke er i strid med Danmarks EU-retlige forpligtelser. Forholdet til EU-retten er nærmere beskrevet i de almindelige bemærkninger til lovforslaget under punkt 3.6 og 3.7.	

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Det foreslås, at der fastsættes regler om SKATs adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af en kontrolundersøgelse, herunder om SKAT adgang til at medtage det kopierede materiale med henblik på efterfølgende at gennemgå dette.

Da materialet kan indeholde oplysninger, som SKAT efter persondatalovens regler ikke er berettiget til at få, vil der være tale om en fravigelse af persondatalovens regler.

Det foreslås derudover, at skatteministeren efter forelæggelse for Skatterådet kan fastsætte nærmere regler om SKATs adgang til at tage identiske elektroniske kopier (spejlinger) af dataindholdet af elektroniske medier, der er omfattet af en kontrolundersøgelse, herunder regler om opbevaring og sletning af det kopierede materiale.

Til § 2

Til stk. 1. Bestemmelsen fastsætter lovens ikrafttrædelsestidspunkt.

Til stk. 2. Bestemmelsen fastsætter, at loven har virkning for kontrolundersøgelser, der iværksættes den 1. januar 2011 eller senere.

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I skattekontrolloven, jf.
lovbekendtgørelse nr. 1126 af 24.
november 2005, som ændret senest
ved lov nr. 724 af 25. juni 2010,
foretages følgende ændringer:

§ X. ---

1.

2.