

stav b. Det stilles altså et visst krav til innholdet av utdanningen. Videre er skattefritaket begrenset til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Skattefriheten krever at arbeidsgiver er sikker på at utbetalte midler faktisk benyttes til dekning av utdanningen. Med andre ord må legitimasjonskrav være oppfylt for at utbetalingen ikke skal bli ansett som vanlig skattepliktig lønn.

Fallgruver

Som nevnt innledningsvis, kan en sluttavtale, dersom den ikke blir inngått på riktig måte, gi grunnlag for tvist og konflikt. For å avverge en slik situasjon bør arbeidsgiver være oppmerksom på de fallgruvene som kan oppstå ved inngåelsen av sluttavtale.

Det «verste» en arbeidsrettsadvokat opplever, er arbeidsgivere som søker bistand etter å ha forhandlet med arbeidstaker over lengre tid. Det må ikke tolkes slik at advokaten alltid skal på banen, tvert

imot vil det ofte kunne medføre en uønsket eskalering av konflikten. Erfaringen vi besitter, gjør at vi likevel kan gi verdifull veiledning om strategi, timing, nivå på et eventuelt tilbud – og ikke minst at vi kan fungere som sparringspartner underveis i prosessen.

En tommelfingerregel er at arbeidsgiver må plante tanken om fratredelse hos arbeidstaker før det fremmes konkrete tilbud eller gis løfter om nivå. Et tilbud om en sluttavtale som kommer overraskende på arbeidstaker, vil sjelden bli akseptert som det er, uansett hvor godt tilbudet er. Arbeidstaker må venne seg til tanken om å forlate selskapet og se for seg en ny situasjon og nye muligheter.

Når man har å gjøre med vanskelige og/eller personlighetsforstyrrede arbeidstakere, vil det av og til være nødvendig å gjennomføre en formell prosess med drøftelsesmøte og ev. oppsigelse før det forhandles om en sluttavtale. Arbeidstakere som ikke innses egne feil og svakheter, må rett og slett

forstå at de risikerer en skikkelig smell og at sluttavtalen representerer en enkel utvei med æren i behold.

I tillegg til riktig timing og en konkret vurdering av personen det gjelder, er det viktig å sørge for at sluttavtalen er tilstrekkelig klar. Det er fornuftig å bruke et presist språk og å være konsistent i ordbruken. Yter man et «sluttvederlag», bør det for eksempel ikke senere omtales som «etterlønn», «erstatning» eller «kompensasjon».

Sluttavtalen må videre være juridisk holdbar. Det er en dårlig idé å forlede arbeidstakere til å akseptere vilkår han eller hun ikke forstår betydningen av eller som arbeidsgiver senere vil endre forutsetningene for. I verste fall kan dette medføre at sluttavtalen helt eller delvis settes til side som ugyldig, eller at innholdet revideres ved avtaleresvisjon. Så sent som i 2019 ble sluttavtaler kjent ugyldige av domstolene som følge av forutsetningssvikt, jf. avtaleloven § 36.

Bokføringsloven i en digital verden – del I

Internettsalg



Statsautorisert revisor og autorisert regnskapsfører
Jan Terje Kaaby
Senior Manager, fagavdelingen i BDO

Han er forfatter av «Bokføringsloven med kommentarer» (Fagbokforlaget).

Bokføringsforskriften bestemmer at internettsalg ikke skal dokumenteres som kontantsalg. Hva er egentlig internettsalg, og hvordan skal slikt salg dokumenteres og bokføres? Disse spørsmålene ser jeg nærmere på i denne artikkelen.

Kontantsalg

Kontantsalg defineres som salg av varer og tjenester der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering,¹ altså salg hvor det er samtidighet mellom levering og betaling. Det oppstår ingen forskudd fra kunden og heller ingen kundefordring (kreditt).

Internettsalg er ikke kontantsalg

Salg over internett eller ved oppkrav anses likevel ikke som kontantsalg, selv om kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering. Dette gir opphav til tre spørsmål, som jeg skal besvare:

1. Hva er internettsalg?

2. Hvordan skal internettsalg dokumenteres?
3. Hvordan skal internettsalg bokføres?

Hva er internettsalg?

Hva som menes med internettsalg, er ikke utdypet verken i regelverket eller forarbeidene. Skattedirektoratet har imidlertid kommet med en uttalelse som gir noe veiledning.²

Netthandel

Netthandel, elektronisk handel eller e-handel omfatter alle avtaler om kjøp av varer eller tjenester som blir inngått på internett, for eksempel via PC, nettbrett eller smarttelefon på en nett-

¹ Bokføringsforskriften (01.12.04 nr. 1558) § 5-3-1 bokstav a.

² Skattedirektoratets prinsipputtalelse 29.06.17 *Internettsalg etter kassasystemlova og bokføringsforskriften*.



Salg over internett eller ved oppkrav anses ikke som kontantsalg, selv om kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering.

løsning tilrettelagt av selgeren (nettbutikk, nettauksjon, e-post mv.).³

Internettssalg

Internettssalg begrenses i denne sammenhengen til netthandel der en vare eller tjeneste både bestilles og betales ved bruk av en nettløsning tilrettelagt av selgeren, uten at selgerens forretningssted eller automat oppsøkes. I tillegg må kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering, slik at det verken oppstår et forskudd fra kunden eller en kundefordring.

Eksempler på internettssalg

Eksempler på internettssalg kan være:

- Nedlastning av apper, spill, musikk, film, programvare mv. for lagring og eventuelt installasjon på kundens eget tekniske utstyr.
- Strømming av musikk, filmer, serier mv., hvor kunden gis tilgang til materialet på nett uten at det lastes ned på kundens egne tekniske utstyr.
- Kunden gis tilgang til skriftlig elektronisk materiale i form av oppslagsverk, bøker, tidsskrifter mv.
- Kollektivreiser hvor billetten selges gjennom reiseselskapets app, nettside eller lignende.
- Parkeringsløsninger på internett, typisk gjennom bruk av parkerings-

selskapets app, nettside eller lignende.

- Billettsalg, for eksempel til kino, teater, konserter, idrettsarrangementer mv., gjennom bruk av arrangørens eller en formidlers app, nettside eller lignende.
- Levering av rådgivningstjenester på internett, typisk ved bruk av chatløsninger mv. (for eksempel juridisk eller medisinsk rådgivning).

Hvordan skal internettssalg dokumenteres?

Siden internettssalg ikke er kontantsalg, gjelder ikke reglene om registrering og dokumentasjon ved bruk av et kassasystem med produkterklæring. Heller ikke unntakene fra kravene om dokumentasjon av kontantsalg kan benyttes for internettssalg.⁴

Dokumenteres med fakturaer

Slik bokføringsregelverket er utformet, gjenstår bare ett alternativ: Internettssalg skal normalt dokumenteres med salgsdokumenter i form av *fakturaer*. De samme dokumentasjonsreglene gjelder dermed for internettssalg som for salg med forskuddsbetaling og kredittsalg.⁵

Salgsdokumenter ved internettssalg skal dermed minst inneholde følgende:

- Fakturanummer, som hovedregel et maskinelt tildelt fortløpende nummer
- Dokumentasjonsdato (faktura-dato), som hovedregel faktisk dato for utstedelse
- Angivelse av kjøper med (foretaks) navn, samt enten adresse eller organisasjonsnummer
- Angivelse av selger med foretaksnavn og organisasjonsnummer (eventuelt etterfulgt av bokstavene MVA), samt ordet «Foretaksregisteret» for AS, ASA og NUF
- Detaljert angivelse av ytelsens art (hva som er levert)
- Ytelsens omfang (hvor mye som er levert)
- Leveringstidspunkt (det samme som betalingsstidspunktet)
- Leveringssted (antas å kunne angis som «elektronisk på internett» eller lignende)
- Vederlag, fordelt på avgiftspliktig salg pr. sats, avgiftsfritt salg og salg utenfor merverdiavgiftsloven
- Eventuell merverdiavgift (i norske kroner) og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift

Det er ikke relevant å angi betalingsforfall ved internettssalg, siden kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering.

Regler om kvitteringer gjelder ikke

De særlige reglene om innhold i salgskvitteringer ved kontantsalg⁶ gjelder ikke ved internettssalg. Det er dermed ikke krav om å angi klokkeslett eller betalingsmiddel i salgsdokumentet. Det er heller ikke anledning til å fra-vike kravet om angivelse av kjøper eller å angi varegrupper i stedet for en detaljert beskrivelse av ytelsens art.

Papir eller elektronisk

Salgsdokumentet kan utstedes på papir eller elektronisk, så lenge det skjer i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjent sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte

3 Jf. også no.wikipedia.org/wiki/Elektronisk_handel.

4 Bokføringsloven (19.11.04 nr. 73) § 10a og bokføringsforskriften delkapittel 5-3 og 5-4.

5 Jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-1 og 5-2.

6 Bokføringsforskriften § 5-3-12 annet til fjerde ledd.

av salgsdokumentet («ikke direkte redigerbart format».⁷ Salgsdokumentet kan derfor vanligvis ikke utstedes for eksempel som Word- eller Excel-filer,⁸ eller som tekst direkte i en e-post.

Sendes uoppfordret til kjøper

Salgsdokumentet skal som hovedregel oversendes uoppfordret til kjøper.⁹ Salgsdokumentet kan sendes på papir, eller elektronisk pr. e-post, til en digital postkasse (Digipost mv.) eller som elektronisk faktura (EHF, eFaktura mv.). Ved internettsalg aksepteres det også at salgsdokumentet presenteres for kjøper på nettsiden, i appen eller lignende, slik at kjøper kan skrive ut eller laste ned og lagre salgsdokumentet.¹⁰

Hvis kjøper er bokføringspliktig, er det salgsdokumentet fra selger som skal brukes som kjøpsdokument i bokføringen¹¹ og som gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift der det er aktuelt.¹²

Annen dokumentasjon godtas ikke

Internettsalg kan ikke dokumenteres på andre måter enn ved fakturering i samsvar med bokføringsforskriftens regler. Ordrebekreftelser, betalingsbekreftelser, omsetningsrapporter fra netthandelsløsningen eller annen dokumentasjon som ikke oppfyller kravene til faktura, kan dermed ikke benyttes som bilag.

En bokføringspliktig kjøper kan på tilsvarende måte ikke bokføre internettkjøp fra norske bokføringspliktige selgere basert på slik annen dokumentasjon alene, særlig ikke hvis det skal kreves fradrag for inngående merverdiavgift.

Hvordan skal internettsalg bokføres?

Siden det er samtidighet mellom levering og oppgjør, bokføres internettsalg i utgangspunktet på samme måte som kontantsalg. Salgsinntekten bokføres til kredit på en salgskonto i resultatregnskapet (normalt en konto i 3-serien ved bruk av standard kontoplan¹³). Motposten bokføres til debet på balansekontoen for det benyttede betalingsmidlet (normalt en konto i 19-serien). Som dokumentasjon (bilag) benyttes utstedte salgsdokumenter, jf. ovenfor.

Det er anledning til å bokføre totalt salg for en periode som ett beløp i hovedboken, forutsatt at hvert enkelt salg fremkommer enkeltvis og oppsummert i underliggende spesifikasjon og er kontrollerbar mot totalen.¹⁴

Reskontroføring av internettsalg

Et spørsmål som ikke er avklart, er om alle internettsalg må reskontroføres i kundespesifikasjonen.¹⁵ Reglene er utformet slik at internettsalg ikke anses som kontantsalg i *bestemmelsene om dokumentasjon av bokførte opplysninger*. Dette bør bety at internettsalg kan anses som kontante salg i andre deler av bokføringsregelverket, herunder i reglene om spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering.

En slik forståelse av reglene tilsier at internettsalg kun kreves reskontroført i kundespesifikasjonen når kjøper er bokføringspliktig, herunder når en ansatt kjøper på vegne av sin bokføringspliktige arbeidsgiver, og varen eller tjenesten er beregnet for videre salg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, og vederlaget er over kr 1000 inklusive merverdiavgift.¹⁶

Skattedirektoratet er spurt om å klargjøre dette spørsmålet. Hvis resultatet blir at internettsalg likevel ikke skal

anses som kontantsalg i reglene om kundespesifikasjon, må alle internettsalg reskontroføres.

Tilfeldige salg

Såkalte «tilfeldige salg» kan reskontroføres på en felles konto i kundespesifikasjonen.¹⁷ Dette er en åpning for å bruke en felles kunderseskontro for «diverse kunder».

Unntaksbestemmelsen tar sikte på tilfeller med betydelig omfang, det vil si når bokføring på egne kontoer for hver kunde er særlig arbeidskrevende, og er kun ment å gjelde for bokføringspliktige som har etablert systemer og gode kontrollrutiner for oppfølging av fordringer som føres på en felles kundekonto.

Vær oppmerksom på at kunden likevel må angis i salgsdokumentet, jf. ovenfor. Det er ikke tillatt å angi kunden som «diversekunde» eller lignende.

Ved bokføring av tilfeldige salg på en felles kundekonto må det benyttes relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.¹⁸ I praksis kan dette kravet etterleves for eksempel ved at kundens navn eller organisasjonsnummer registreres i et kommentarfelt som fremgår av kundespesifikasjonen.

Ikke tillatt med reskontroføring av totaler

I kundespesifikasjonen er det ikke anledning til å bruke underspesifikasjoner og kun bokføre periodiske totaler.¹⁹ Hvert salg må reskontroføres enkeltvis.

Netthandel som ikke er internettsalg

Som nevnt tidligere, er ikke all netthandel internettsalg. Det er ikke tilstrekkelig at bestillingen skjer på internet for at salget skal bli et internettsalg.

Forskudd eller kreditt

Hvis kunden bestiller en vare eller tjeneste på internet og betaler på for-

7 Bokføringsforskriften § 5–2–9.

8 Se også norsk bokføringsstandard NBS 6 *Bruk av tekstbehandling- og regnearkprogrammer*, punkt 6 om salgsdokumenter.

9 Bokføringsforskriften § 5–2–1 fjerde ledd.

10 Jf. uttalelse om god bokføringspraksis GBS 16 *Internettsalg* (NB! Uttalelsen er ikke oppdatert med nye regler fra 01.01.19).

11 Bokføringsforskriften § 5–5–1 første ledd, se også Skattedirektoratets prinsipputtalelse 22.02.07 *Ansattes kjøp over internet – krav til dokumentasjon*.

12 Merverdiavgiftsloven (16.06.09 nr. 58) § 15–10 første ledd.

13 Norsk Standard NS 4102:2005 *Grunnkontoeramme og regnskapsoppstilling* fra Standard Norge.

14 Bokføringsforskriften § 3–1 femte ledd første punktum, se norsk bokføringsstandard NBS 2 *Kontrollsporet* punkt 2.1.2.

15 Jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 3 og bokføringsforskriften § 3–1 første ledd nr. 3.

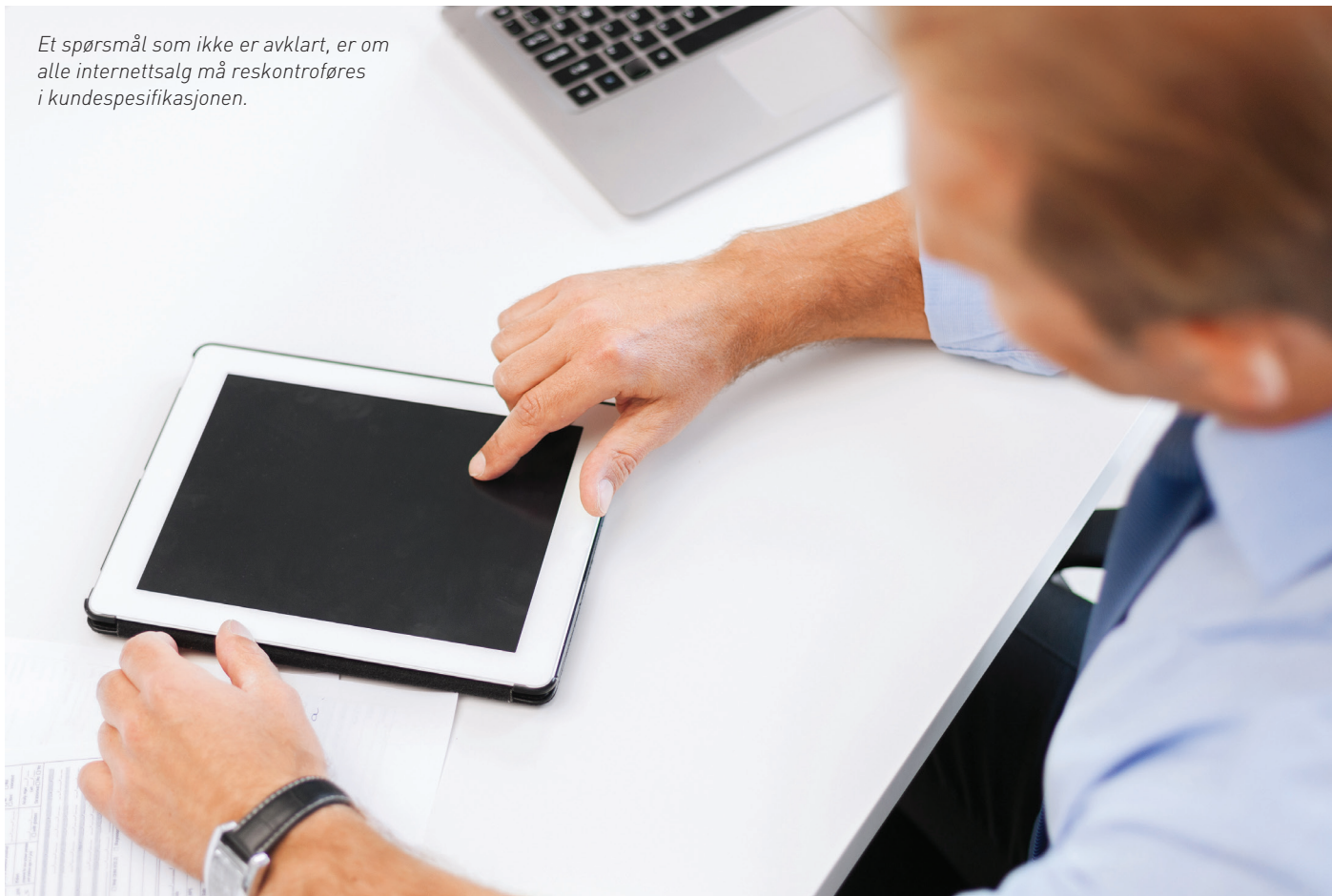
16 Bokføringsforskriften § 3–1 annet ledd annet punktum, jf. § 5–3–12 tredje ledd annet punktum.

17 Bokføringsforskriften § 3–1 annet ledd siste punktum.

18 Jf. også bokføringsloven § 4 nr. 1.

19 Bokføringsforskriften § 3–1 femte ledd annet punktum.

Et spørsmål som ikke er avklart, er om alle internettsalg må reskontroføres i kundespesifikasjonen.



skudd (før levering), er dette ikke et internettsalg. Det samme gjelder hvis kunden får kreditt.

Dette gjelder selv om transaksjonen i sin helhet skjer ved bruk av kundens tekniske utstyr på en nettløsning tilrettelagt av selgeren. I slike tilfeller er det nemlig ikke samtidighet mellom levering og betaling.

Slike salg skal faktureres og reskontroføres i kundespesifikasjonen på vanlig måte.

Fysisk møte

Hvis selger og kjøper fysisk møtes for samtidig levering og betaling av varen eller tjenesten, er det heller ikke et internettsalg. Et eksempel på dette er bestilling av varer på internett hvor kunden henter varene i butikken og betaler ved henting. Et annet eksempel er bestilling av mat på internett hvor maten kjøres ut til kunden og betales ved levering.

Slike salg skal behandles som ordinære kontantsalg, med krav til registrering og dokumentasjon ved bruk av et kassasystem med produkterklæring (med mindre relevante unntak kommer til anvendelse).

Reskontroføring i kundespesifikasjonen kreves i slike tilfeller kun unntaksvis.²⁰

Kjøper oppsøker en automat

Hvis kjøper oppsøker selgers automat for å få levert en vare eller tjeneste som er bestilt på internett, er heller ikke dette internettsalg. Krav til dokumentasjon og bokføring avhenger da av betalingstidspunktet. Hvis det betales på forskudd eller kunden får kreditt, skal salget faktureres og reskontroføres i kundespesifikasjonen. Hvis betaling skjer på automaten ved levering av varen eller tjenesten, gjelder særlige regler om dokumentasjon av kontantsalg.²¹

²⁰ Bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd første og annet punktum.

²¹ Bokføringsforskriften § 5-4-3 og § 5-4-5 annet til fjerde ledd.

Oppsummering og avslutning

Internettsalg skal dokumenteres med fakturaer, på samme måte som kredittsalg. Det er imidlertid usikkert om internettsalg alltid må reskontroføres i kundespesifikasjonen.

Effektiv håndtering av internettsalg fordrer at:

- netthandelsløsningen har funksjonalitet for fakturering av kundene i samsvar med norske bokføringsregler, med automatisk overføring til regnskapssystemet, eller at
- netthandelsløsningen er integrert med annen programvare, for eksempel regnskapssystemet, som fakturerer og bokfører salget automatisk.

En del bokføringspliktige har brent seg på å ta i bruk netthandelsløsninger som ikke har slik funksjonalitet. Dette medfører enten brudd på bokføringsreglene, tid- og kostnadskrevende utvikling av integrasjonsløsninger i ettertid, eller mye manuelt arbeid med fakturering og bokføring av internettsalg.