



Uttalelse om god bokføringskikk GBS 16

Vedtatt 22. april 2015

Internettsalg

Spørsmål

1. Hvilke dokumentasjonskrav gjelder ved internettsalg, herunder når betaling skjer med betalingskort?
2. Hvilke krav er det til å bokføre internettsalg i kundespesifikasjonen?

Lov og forskrift

Bokføringsforskriften § 5-3-1 definerer kontantsalg som salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering. Kontantsalg kan forekomme både ved betaling med betalingskort (debetkort, kredittkort og faktureringskort) og ved betaling med kontanter (andre betalingsmidler enn betalingskort). Salg som ikke er kontantsalg etter denne definisjonen, skal dokumenteres etter reglene som gjelder for kredittsalg.

Bokføringsforskriftens delkapittel 5-1 inneholder bestemmelser om salgskontakts dokumentets innhold. Disse bestemmelsene gjelder i utgangspunktet både for kontantsalg og kredittsalg. For kontantsalg følger imidlertid enkelte tillegg og unntak av bokføringsforskriften § 5-3-2a tredje og fjerde ledd.

Reglene i bokføringsforskriften delkapittel 5-2 om utstedelse av salgskontakts dokument er kun aktuelle ved kredittsalg. Av særlig betydning i denne sammenheng er § 5-2-6, som tillater forskuddsfakturering inklusive merverdiavgift av enkelte typer tjenesteleveranser. Forskuddsfakturering av ikke-avgiftspliktige leveranser er alltid tillatt. Eventuelle forskuddsbetalinger (finansielle forskudd) må, i tilfeller hvor forskuddsfakturering ikke tillates, betraktes som rene betalingstransaksjoner.

Ved kontantsalg gjelder de særskilte reglene i delkapittel 5-3 om registrering på kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system, kvittering til kunden og dokumentasjon i form av summeringsstrimler og dagsoppgjør. Unntak fra disse kontantsalgsreglene finnes i delkapittel 5-4, som ikke omtales i denne uttalelsen.

Bokføringsloven § 5 første ledd nr. 3 og bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 3 stiller krav om mulighet for utarbeidelse av kundespesifikasjoner som viser alle transaksjoner med kunder pr. periode. Dette kravet gjelder i utgangspunktet kun for kredittsalg, hvor det oppstår et mellomværende mellom selger og kjøper. Det følger imidlertid av bestemmelsens annet ledd at kundespesifikasjonen også skal omfatte kontante salg når vederlaget utgjør mer enn kr 40 000 inklusive merverdiavgift og det betales med kontanter. Det samme gjelder når varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, med

unntak for de tilfeller hvor det ikke er krav om å angi kjøper i salgsdokumentet, jf. § 5-3-2a tredje ledd.

Vurdering og konklusjon

Det finnes ingen særskilte dokumentasjons- eller bokføringsbestemmelser knyttet til internettsalg. I stedet må løsningene utledes fra de ordinære reglene som gjelder for alle salgstransaksjoner, uavhengig av bestillings- og distribusjonskanal.

For å vurdere hvilke dokumentasjonskrav som kreves i forbindelse med internettsalg, må det tas stilling til om transaksjonene skal klassifiseres som forskuddsbetalinger (finansielle forskudd), kontantsalg eller kredittsalg.

a) Forskuddsbetaling (finansielt forskudd)

Forskuddsbetaling er aldri aktuelt ved kontantsalg, siden kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering. Dersom det ved bestilling på Internett kun skjer en registrering av betalingskortinformasjon, og den faktiske belastningen ikke skjer før ved levering av varen eller tjenesten, er det ikke snakk om en forskuddsbetaling. I slike tilfeller gjelder normalt kontantsalgsreglene, se punkt b) nedenfor.

Når varen blir betalt med betalingskort i forbindelse med avtaleinngåelsen, så er dette å regne som en forskuddsbetaling så lenge varen eller tjenesten ikke er levert (levering skjer i ettertid). Kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres da opp før levering, og transaksjonen er ikke å anse som et kontantsalg.

Ved kredittsalg er hovedregelen at selger utsteder et salgsdokument (en faktura) til kjøper samtidig som eller etter at varen eller tjenesten er levert. Forskuddsfakturering inklusive merverdiavgift kan kun skje i de tilfeller dette er eksplisitt tillatt etter bokføringsforskriftens regler, eller for ikke-avgiftspliktige leveranser.

Dersom selger ønsker forskuddsbetaling fra kunden, og leveransen ikke kan forskuddsfaktureres, må selger innkreve et finansielt forskudd. Bruk av forskuddsbetalinger ved kredittsalg omtales i GBS 13 *Forskuddsfakturering* punkt 2. En forskuddsbetaling er ikke en salgstransaksjon, og det skal i slike tilfeller ikke utstedes et salgsdokument i forbindelse med forskuddsbetalingen. I stedet dokumenteres forskuddsbetalingen som en betalingstransaksjon, jf. bokføringsforskriften § 5-11 og NBS 7 *Dokumentasjon av betalingstransaksjoner*. Forskuddsbetalingen bokføres på kundens konto i kundespesifikasjonen.

Ved levering av den forskuddsbetalte varen eller tjenesten, utstedes og bokføres et ordinært salgsdokument til kunden, jf. punkt c) nedenfor.

b) Kontantsalg

Ved kontantsalg gjøres kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger opp ved levering. Internettsalg av fysiske varer er ikke kontantsalg dersom betaling ikke skjer samtidig som levering. Levering skjer ofte gjennom en speditør, og salget dokumenteres som kredittsalg, jf. punkt c) nedenfor. Et unntak fra dette er salg i postoppkrav eller lignende, hvor kunden betaler for varen samtidig som den utleveres. Slike salg anses som kontantsalg.

Dersom det ved bestilling på Internett kun skjer en registrering av betalingskortinformasjon, og den faktiske belastningen skjer ved levering, vil dette også være å anse som kontantsalg.

Ved nedlastning av programvare (applikasjoner), film, musikk mv. vil levering og betaling ofte skje på tilnærmet samme tidspunkt, dersom det ikke gis kreditt med fakturering etter punkt c) nedenfor. Slikt salg, hvor det ikke gis kreditt, anses vanligvis som kontantsalg.

Mange bokføringspliktige som driver med nettsalg benytter automatiserte ordre- og fakturasystemer. For at disse skal oppfylle kravene til kassaapparat, terminal eller annet likeverdig system må følgende krav etterleves:

- Kontantsalget må registreres fortløpende i systemet, etter hvert som det skjer.
- Det må utstedes kvitteringer til kundene for hvert salg. Dette kan for eksempel skje ved bruk av såkalte «kontantnotaer» eller «kontantfakturaer». Vær oppmerksom på at klokkeslett for salget må fremgå av kvitteringen, også ved bruk av automatiserte ordre- og fakturasystemer. Kvitteringen kan sendes til kunden på papir (pr. post) eller elektronisk, for eksempel pr. e-post. Kvitteringen må utstedes i et ikke direkte redigerbart format, jf. også bokføringsforskriften § 5-2-9. Det må også kunne aksepteres at kunden blir presentert for en kvittering på skjerm ved avslutning av transaksjonen, som kunden enten kan lagre elektronisk eller skrive ut på papir. Det må da klart og entydig fremgå hvordan kunden kan laste ned eller skrive ut kvitteringen.
- Kontantsalget må dokumenteres med daterte, nummererte summeringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport. Disse rapportene kan for eksempel bestå av de «kontantnotaer» eller «kontantfakturaer» som er utstedt til kundene for den enkelte dag.
- Det skal daglig utarbeides daterte nummererte summeringsstrimler («z-rapporter») eller tilsvarende rapporter over opplysninger som er registrert på kassaapparat, terminal eller likeverdig system. Automatiserte ordre- og fakturasystemer må være i stand til å utarbeide oppsummerte daglige oversikter over salget, eventuelt fordelt på de ulike merverdiavgiftssatsene, som grunnlag for avstemming og bokføring av salget. Dette kan skje enten ved at opplysningene lagres i systemet, slik at rapportene til enhver tid kan skrives ut, eller ved at rapportene skrives ut i forbindelse med dagsoppgjøret. Klokkeslett for utkjøring skal fremgå av rapportene.
- Det må gjennomføres et dagsoppgjør i form av avstemming av den daglige oppsummeringen fra systemet mot innbetalinger som er mottatt gjennom den betalingsløsningen som benyttes. Dagsoppgjøret skal dateres, og det skal fremgå hvem som har foretatt det. Eventuelle differanser skal forklares.

Kontantsalg på Internett må bokføres i kundespesifikasjonen i samme utstrekning som annet kontantsalg. Det vises til beskrivelse av lov- og forskriftskrav ovenfor.

Som hovedregel må kontantsalg som skal spesifiseres bokføres på den enkelte kundes konto i kundespesifikasjonen. Tilfeldige salg kan likevel spesifiseres på felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere

kontantsalget ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentasjonen (kvitteringer, «kontantnotaer» eller «kontantfakturaer») ordnet pr. kunde. Det vises til bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd.

c) Kredittsalg

Salg som ikke anses som kontantsalg, jf. punkt b) ovenfor, må dokumenteres etter reglene som gjelder for kredittsalg.

Hovedregel er at selger utsteder et kredittsalgsdokument til kjøper samtidig som eller etter at varen eller tjenesten er levert. Forskuddsfakturering inklusive merverdiavgift kan kun skje i de tilfeller dette er eksplisitt tillatt etter bokføringsforskriftens regler, eller for ikke-avgiftspliktige leveranser. Ved annen forskuddsbetaling, jf. punkt a) ovenfor, må det utstedes et kredittsalgsdokument ved eller etter levering.

Salgsdokumentet skal uoppfordret oversendes kjøper med mindre annet fremgår av skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift. Salgsdokumentet kan sendes til kunden på papir, enten vedlagt en vareleveranse eller som en separat forsendelse pr. post. Salgsdokumentet kan også sendes elektronisk, for eksempel pr. e-post eller som en elektronisk faktura. Et elektronisk salgsdokument må utstedes i et ikke direkte redigerbart format, jf. også bokføringsforskriften § 5-2-9. Det må også kunne aksepteres at kunden blir presentert for et salgsdokument på skjerm ved avslutning av transaksjonen, som kunden enten kan lagre elektronisk eller skrive ut på papir. Det må da klart og entydig fremgå hvordan kunden kan laste ned eller skrive ut salgsdokumentet.

Alle kredittsalg skal bokføres i kundespesifikasjonen. Som hovedregel må salget bokføres på den enkelte kundes konto i kundespesifikasjonen. Tilfeldige salg kan likevel spesifiseres på felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas. Bokføringspliktige som i hovedsak selger kontant, kan spesifisere unntaksvis kredittsalg ved fremleggelse av kopier av salgsdokumentene ordnet pr. kunde.