

*Björn Forssén, juris doktor, advokat, Stockholm*

## Om rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt – den finska och svenska mervärdesskattelagen i förhållande till EU-rätten

### 1 Inledning

Jag behandlade i min doktorsavhandling år 2013 enkla bolag och partrederier som exempel på rättsliga figurer som inte utgör rättssubjekt och hur den svenska mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förhåller sig till EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) i det hänseendet.<sup>1</sup> I det arbetet gjorde jag också en komparation med s.k. sammanslutningar och hur den finska mervärdesskattelagen – mervärdesskatte­lag 30.12.1993/1501, FML – förhåller sig till EU-rätten.<sup>2</sup>

Arbetets fokus låg på bestämningen av skattesubjektet och jag konstaterade bl.a. att sammanslutningarna, vilka inte heller utgör rättssubjekt, behandlas som skatte­subjekt enligt FML, till skillnad från enkla bolag och partrederier som inte behandlas som skattesubjekt enligt ML. I Sverige sker i stället mervärdessbeskattningen av sådana rättsliga figurer på delägarnivån eller genom att delägarna ansöker hos Skatteverket om att en av dem ska utses som representant att redovisa och betala mervärdesskatten (momsen) i verksamheten.

Jag avslutade min avhandling med att föreslå att Finland och Sverige gemen­samt framställer en propå hos EU om att klarlägga i artikel 9.1 första stycket i mer­värdesskattedirektivet huruvida ett icke-rättssubjekt kan utgöra en beskattningsbar person.<sup>3</sup> I denna tidskrift har jag också berört att enkla bolag kan förorsaka problem beträffande bestämningen av skatteobjektet,<sup>4</sup> vilket jag redan i avhandlingen nämnde att är en frågeställning som är oberoende av frågan om bestämningen av skattesubjektet beträffande icke-rättssubjekt, såsom enkla bolag (och partrederier)

---

<sup>1</sup> Se Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Örebro Studies in Law 2013. Forssén 2013 återfinns för övrigt i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

<sup>2</sup> Se Forssén 2013, s. 34, 35, 54, 106, 107, 109, 119–125, 135, 138, 139, 142, 144, 146–148, 189, 193, 197, 203–205, 210, 220, 221, 225 och 226.

<sup>3</sup> Se Forssén 2013, s. 225 och 226.

<sup>4</sup> Se Björn Forssén, Juridisk semiotik och tecken på skattebrott i den artistiska miljön. JFT 5/2018, s. 307–328, 318 och 319.

och sammanslutningar.<sup>5</sup> I denna artikel återkommer jag till sistnämnda frågeställning och förordar igen att Finland och Sverige gemensamt tar upp den på EU-nivå.

## 2 Problemställningen

Huvudregeln i mervärdesskattedirektivet för bestämningen av skattesubjektet, dvs. vem som är beskattningsbar person, återfinns i artikel 9.1 första stycket, som lyder:

Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Uttrycket *den som* omfattar rättssubjekten, dvs. fysiska personer och juridiska personer, men frågan är huruvida icke-rättssubjekt, såsom de enkla bolagen och partrederierna i Sverige och s.k. sammanslutningar (fi., *yhtymä*) i Finland, kan utgöra skattesubjekt enligt EU-rätten och nämnda direktivbestämmelse. Problemet är att Sverige inte behandlar enkla bolag och partrederier som skattesubjekt enligt ML, medan Finland behandlar sammanslutningarna som skattesubjekt i enlighet med FML. I denna artikel återkommer jag till denna problematik, som jag har tagit upp i min doktorsavhandling år 2013 under temat EU-konformitet. Eftersom partrederier ibland sägs utgöra en form av enkelt bolag,<sup>6</sup> avser jag – om inte annat anges – även partrederi när jag fortsättningsvis berör enkla bolag.

Problemställningen gäller bestämningen av skattesubjektet och rättsliga figurer såsom enkla bolag och sammanslutningar. Det var huvudfrågan i doktorsavhandlingen, vilken jag återkommer till här. I min doktorsavhandling och i min förra artikel i denna tidskrift berörde jag också enkla bolag och bestämningen av skatteobjektet, vilket gällde frågan om den generella eller reducerade skattesatsen enligt ML ska tillämpas av olika aktörer som samverkar i enkelt bolag för att tillhandahålla ett litterärt eller konstnärligt verk.<sup>7</sup> Den frågeställningen är relevant för priset på biljetterna exempelvis till en teaterföreställning, och priset för teaterbesökaren – konsumenten – blir högre om den generella skattesatsen tillämpas i stället för en reducerad skattesats. Emellertid påverkar det inte teaterföretagets kostnadsbild, eftersom företaget i båda fallen har avdragsrätt för ingående moms på sina förvärv i verksamheten. Problematiken med en högre kostnadsmassa för exempelvis ett

---

<sup>5</sup> Se Forssén 2013, s. 221.

<sup>6</sup> Se Forssén 2013, s. 15.

<sup>7</sup> Se Forssén 2013, (bl.a.) s. 221 och 222 och Forssén 2018, s. 317–320.

teaterföretag uppkommer i stället om det inte anses omfattat av mervärdesskatten på grund av att det inte anses utgöra en beskattningsbar person, bara för att verksamheten bedrivs i samverkansformen enkelt bolag. På så sätt innebär frågan om bestämningen av skattesubjektet en avgörande skillnad vid komparation av ML med FML. Den konsument som handlar med ett enkelt bolag som ställs utanför mervärdesskatten i Sverige kommer att betala skatt på skatten och en s.k. kumulativ effekt uppstår, medan så inte är fallet i Finland för dem som handlar med en sammanslutning.

### 3 De relevanta reglerna i ML och FML för problemställningen

Enligt huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet i FML 2 § första stycket och 1 § 1 mom. punkt 1 är skattskyldig för rörelsemässig försäljning av varor och tjänster i Finland *den som* sålt varorna eller tjänsterna. Detsamma gäller huvudregeln för bestämningen av skattesubjektet i ML 1 kap. 2 § första stycket 1, med hänvisning till 1 § första stycket 1, varav följer att skattskyldig är *den som* gör omsättning inom landet (Sverige) av varor eller tjänster i egenskap av beskattningsbar person. Genom SFS 2013:368 av den 1 juli 2013 ersattes yrkesmässig verksamhet i bl.a. nämnda regel i ML med mervärdesskattedirektivets *beskattningsbar person*.<sup>8</sup> I FML har direktivets benämning på skattesubjektet inte införts. Emellertid är det inte avgörande för frågeställningen avseende enkla bolag och sammanslutningar. Strukturellt sett överensstämmer både FML 2 § första stycket och 1 § 1 mom. punkt 1 och ML 1 kap. 2 § första stycket 1, med hänvisning till 1 § första stycket 1, med huvudregeln för vem som är betalningsskyldig enligt artiklarna 2.1 a och c och 193 i mervärdesskattedirektivet.<sup>9</sup>

Den avgörande skillnaden mellan FML och ML i förevarande hänseende under temat EU-konformitet är att enkla bolag och partrederier inte betraktas som skatte- subjekt enligt ML, medan partrederier och sammanslutningar betraktas som skatte- subjekt enligt FML. Beträffande sammanslutningarna anger FML 13 § följande:

---

<sup>8</sup> Det var också huvudfrågan i min licentiatavhandling, Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen. Jure Förlag AB 2011. Forssén 2011 och Forssén 2013 utgjorde en sammanläggningsavhandling. Båda böckerna återfinns i fulltext i databasen DiVA ([www.diva-portal.org](http://www.diva-portal.org)).

<sup>9</sup> Se Forssén 2013, s. 119.

Om två eller flera parter i avsikt att bedriva rörelse har bildat en sådan sammanslutning som är avsedd att vara verksam till förmån för delägarna gemensamt, är sammanslutningen skattskyldig för verksamheten.<sup>10</sup>

Beträffande de finska partrederierna tillämpas inte FML 13 §, utan de anses också som skattskyldiga och sålunda som skattesubjekt redan enligt FML 2 § första stycket, trots att inte de heller utgör skattesubjekt.<sup>11</sup>

Enkla bolag och partrederier behandlas inte som skattesubjekt, utan ML 6 kap. 2 §, som jag benämner representantregeln, innehåller en obligatorisk bestämmelse om att beskattning ska ske på delägarnivå (6 kap. 2 § första meningen) och en regel om att det är frivilligt för delägarna att ansöka hos Skatteverket om att en av dem utses som representant att redovisa och betala moms i enkla bolagets eller partrederiets verksamhet [6 kap. 2 § andra meningen och 5 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL]. Sistnämnda är således frivilligt, och innebär inte att det enkla bolaget eller partrederiet blir skattskyldigt till moms. Den frivilliga regeln innebär enbart att representanten ska se till att redovisning och betalning av moms i bolagets eller rederiets verksamhet sker till Skatteverket, dvs. att uppbörderna av moms sköts om.<sup>12</sup> I FML är det en annan ordning, eftersom partrederi och sammanslutning kan bli skattskyldiga, trots att de inte heller utgör skattesubjekt. Ett betalningsansvar kan åläggas delägare i sammanslutning eller partrederi, på samma sätt som för delägare i ett öppet bolag – motsvarar svenska handelsbolag – eller de personligt ansvariga bolagsmännen i ett kommanditbolag, enligt FML 188 § andra stycket.<sup>13</sup> Öppna bolag och kommanditbolag utgör rättssubjekt i likhet med svenska handelsbolag och kommanditbolag och utgör sålunda också skattesubjekt mervärdesskattemässigt sett. De liknar dessutom varandra såtillvida att varken öppna bolag och kommanditbolag eller svenska handelsbolag och kommanditbolag utgör skattesubjekt vid inkomstbeskattningen.<sup>14</sup>

Ifrågavarande regler i FML och ML har en liknande historisk bakgrund. De har visst ursprung i omsättningsskattelagstiftningar som har ersatts med

---

<sup>10</sup> Jfr även Forssén 2013, s. 119.

<sup>11</sup> Angående denna uppgift har jag tillfrågat Kenneth Hellsten vid Helsingfors universitet som hjälpte mig år 2012 i samband med arbetet med doktorsavhandlingen (Forssén 2013), bl.a. med detta och översättningar från finska till svenska beträffande Petri Saukko, Arvonlisäveroryhmät. Edita Publishing Oy 2005. *Arvonlisäveroryhmät* = skattskyldighetsgrupper (FML 13 a §). Jfr även Forssén 2013, s. 35 och 121.

<sup>12</sup> Jfr Forssén 2013, s. 16.

<sup>13</sup> Jfr Forssén 2013, s. 119 och 120.

<sup>14</sup> Se Maria Reh binder, Personbolag i beskattningen. Inkomstbeskattningen av öppna bolag och kommanditbolag i spänningsfältet mellan beskattningen av enskilda näringsidkare och aktiebolag. Juristförbundets förlag 1995, s. 4. Jfr även Forssén 2013, s. 120.

mervärdesskattlagstiftningar.<sup>15</sup> Bestämmelsen 104 § andra stycket, andra meningen i omsättningsskattelagen 22.3.1991/559 (fi., *liikevaihtoverolaki*) har ersatts med FML 188 § andra stycket, andra meningen, och av FML 13 §,<sup>16</sup> medan ML 6 kap. 2 § första meningen har sitt ursprung i 12 § 2 mom. i Kungl. Maj:ts förordning (1959:507) om allmän varuskatt.<sup>17</sup> För övrigt får nämnas, att det både i FML och ML har införts regler om skattskyldighetsgrupper (fi., *arvonlisäveroryhmät*) och mervärdesskattegrupper, i FML 13 a § och i ML 6 a kap., vilket har skett med stöd av den fakultativa regeln i artikel 4.4 andra och tredje styckena i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) – numera artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.<sup>18</sup>

#### 4 Neutralitetsprincipen innebär att kumulativa effekter är oönskade

EU:s medlemsländer ska ha ett gemensamt system för mervärdesskatt. Det framgår redan av den fullständiga titeln på mervärdesskattedirektivet: Rådets direktiv 206/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Det rättspolitiska målet med ett sammanhållet moms-system inom EU följer inte bara av sekundärrätten, utan också av primärrätten, genom att det i artikel 113 i Fördraget om EU:s funktionssätt (FEUF) uppställs ett harmoniseringskrav avseende medlemsländernas lagstiftningar i fråga om indirekta skatter, såsom moms. Genom Lissabonfördraget har i FEUF artikel 113 – jämfört med föregångaren artikel 93 i Fördraget om EG – införts en uttrycklig skrivning om att harmoniseringskravet inte bara gäller i den mån det är nödvändigt för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar, utan också för att undvika snedvridning av konkurrensen. Sistnämnda uttrycks också i skäl 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Vidare följer av skäl 5 och 7 i ingressen till mervärdesskattedirektivet och av artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet, att momsen bör vara så neutral som möjligt, oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan för en vara eller tjänst är, dvs. kumulativa effekter bör undvikas, så att konsumenterna inte väljer exempelvis leverantör av en vara beroende på olikheter i beskattningen mellan olika aktörer på en marknad. Momsen ska med andra ord vara både konkur-

<sup>15</sup> Jfr Forssén 2013, s. 120, 121, 147, 148 och 149.

<sup>16</sup> Se Saukko 2005, s. 136. Jfr även Forssén 2013, s. 120 och 121.

<sup>17</sup> Jfr Forssén 2013, s. 148 och även s. 35 och 121.

<sup>18</sup> Jfr även Forssén 2013, s. 119.

rens- och konsumtionsneutral, och det beläggs således av EU-rätten såväl primär-  
rättsligt som sekundärrättsligt.

Jag anser sålunda att den övergripande målsättningen med ett sammanhållet  
momssystem bör gynnas av att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten inte störs  
av att företagsformen enkelt bolag eller partrederi exkluderas från huvudregeln om  
vem som är beskattningsbar person. Jag anser att de enkla bolagen och  
partrederierna hör hemma i en förädlingskedja av företagare fram till konsument i  
enlighet med artikel 1.2 i mervärdesskattedirektivet. Därför bör enligt min mening  
ett förtydligande införas i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, så  
att det klarläggs att även icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer  
(skattesubjekt).<sup>19</sup> Det skulle innebära att det också klarläggs att FML kan fortsätta  
att behandla partrederier och sammanslutningar som skattesubjekt, och att ML kan  
ändras så att det framgår att enkla bolag och partrederier i sig kan utgöra skattesub-  
jekt. Då upprätthålls neutralitetsprincipen bättre inom företagarkvärlden, så att öns-  
kade kumulativa effekter undviks.

## 5 Jämförelser även med Tyskland och Nederländerna

I min doktorsavhandling har jag jämfört ML i första hand med FML. Även två  
andra mervärdesskattelagstiftningar inom EU har varit särskilt intressanta för det  
komparativa inslaget i min metod för undersökningen av representantregeln i ML 6  
kap. 2 §, nämligen tyska Umsatzsteuergesetz (UStG) från 1993 och nederländska  
Wet op de omzetbelasting (Wet OB) från 1968. Jag nämner i korthet följande om  
dem:

- Ibland sägs att ett tyskt s.k. *Vorgründungsgesellschaft* motsvaras i Sverige  
närmast av ett enkelt bolag.<sup>20</sup> EU-domstolen har i och för sig resonerat i  
målet *Faxworld* (C-137/02) om ett *Vorgründungsgesellschaft* som en  
skattskyldig person (numera beskattningsbar person), men ett sådant bildas  
endast i syfte att bilda en annan beskattningsbar person, en juridisk person,  
som ska göra beskattningsbara transaktioner. Det konstaterandet görs i  
punkt 33 i EU-målet *Polski Trawertyn* (C-280/10) med hänvisning till  
punkterna 41 och 42 i *Faxworld*. Verksamheten i ett enkelt bolag begrän-  
sas däremot inte till att ha funktionen av att en juridisk person ska bildas

---

<sup>19</sup> Jfr Forssén 2013, s. 209.

<sup>20</sup> Se Jan Kleerup – Eleonor Kristoffersson – Peter Melz – Jesper Öberg, Mervärdesskatt i teori och  
praktik. Tredje upplagan. Norstedts Juridik AB 2012. Jfr även Forssén 2013, s. 110.

till vilken verksamheten överförs. Därför är jämförelsen mellan ML och FML bättre än mellan ML och UStG, enligt min uppfattning.<sup>21</sup>

- Beträffande Wet OB har jag hänvisat till en nederländsk doktorsavhandling.<sup>22</sup> Där antyds att ett icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbar person: ”*Ook civielrechtelijk niet gekwalificeerde subjecten kunnen voor de heffing van btw als belastingssubject fungeren.*”<sup>23</sup> Jag har översatt det till att ”även subjekt som inte kvalificerar som civilrättsliga subjekt kan fungera som skattesubjekt för uppbörd av moms.”<sup>24</sup> Beträffande *poolovereenkomsten* – vilka inte utgör rättssubjekt – anger författaren dock att de inte anses utgöra skattesubjekt enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet: ”*Een pool is dus geen entiteit en kan niet worden aangemerkt als 'eenieder' in de zin van art. 9 Btw-richtlijn.*”<sup>25</sup> *Eenieder* – var och en – motsvaras i den svenska språkversionen av artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet av *den som*, och jag översätter citatet ungefär: ”*En pool är alltså ingen enhet (eller entitet) och kan inte betecknas som var och en i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.*”<sup>26</sup> Huruvida det skulle finnas icke-rättssubjekt som ändå utgör beskattningsbara personer prövades således aldrig fullt ut i van Doesum 2009, utan det antydde bara genom uttalandet i uppbördshänseende. Beträffande bestämningen av skattesubjektet och frågeställningarna kring *contractuele samenwerkingsverbanden* görs i van Doesum 2009 enbart antaganden om de ska anses grunda en särskild enhet momsmässigt sett, varefter de undersöks från ett transaktionsperspektiv.<sup>27</sup> Jag har sålunda konstaterat att van Doesum 2009 inte ger något avgörande stöd för undersökningen av representantregeln i ML 6 kap. 2 § när det gäller frågan om icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Däremot inspirerade van Doesum 2009 mig till att beakta EU-målen *Heerma* (C-23/98) och

<sup>21</sup> Jfr Forssén 2013, s. 110, 111 och 124.

<sup>22</sup> Se A.J. (Adrianus Johannes) van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*. Doktorsavhandling från Universitetet i Tilburg (Universiteit van Tilburg). Nederländerna 2009.

<sup>23</sup> Se van Doesum 2009, s. 77. Jfr även Forssén 2013, s. 114.

<sup>24</sup> Se Forssén 2013, s. 114.

<sup>25</sup> Se van Doesum 2009, s. 297. Jfr även Forssén 2013, s. 114.

<sup>26</sup> Se Forssén 2013, s. 114. *Pool* översätts med karteller eller trustar.

<sup>27</sup> Jfr Forssén 2013, s. 114.

---

*EDM (C-77/01)* för bedömningen av objektsidan i samband med att jag anlade ett transaktionsperspektiv på tillämpningsfrågorna.<sup>28</sup>

För det komparativa inslaget i min metod i doktorsavhandlingen fann jag sålunda att det var intressantast att jämföra representantregeln i ML 6 kap. 2 § med FML 13 § och 188 § avseende sammanslutningarna. Sammanslutningarna behandlas som skattesubjekt, trots att de i likhet med de enkla bolagen inte utgör rättssubjekt. Det innebär enligt min uppfattning att FML ger ett visst stöd för att icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer.<sup>29</sup> FML upprätthåller principen om en neutral moms bättre än ML, genom att kumulativa effekter undviks i förädlingskedjor där sammanslutningar ingår, till skillnad från de enkla bolagen som hålls utanför mervärdesskatten med sådana effekter som följd. Om det klarläggs att icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer enligt huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet, kan representantregeln i 6 kap. 2 § avseende enkla bolag och partrederier utmönstras ur ML. Det skulle också innebära en bekräftelse på att FML också fortsättningsvis kan behandla partrederier och sammanslutningar som skattesubjekt.

## 6 Sammanfattning och avslutande synpunkter

### 6.1 Sammanfattning

Min slutsats i doktorsavhandlingen från år 2013 är att rättsläget är sådant att det inte finns något klart svar på frågan om icke-rättssubjekt kan utgöra skattesubjekt momsmässigt sett. Det förhållandet att icke-rättssubjekt som de svenska rättsliga figurerna enkla bolag och partrederier samt de finska sammanslutningarna och partrederierna inte betraktades som skattesubjekt enligt huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person (artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet) skulle innebära att sådana företagsformer snedvrider konkurrensen, genom att kumulativa effekter – skatt på skatt – uppkommer i en förädlingskedja av företagare fram till konsument där de ingår. Utifrån såväl sekundärrätten som primärrätten bör därför den övergripande målsättningen med ett sammanhållet momssystem gynnas av att konkurrens- och konsumtionsneutraliteten inte störs av att företagsformerna ifråga exkluderas från huvudregeln om vem som är beskattningsbar person. Undersökningen i doktorsavhandlingen har skett genom bl.a. en viss komparation av

---

<sup>28</sup> Se Forssén 2013, s. 115 och 125.

<sup>29</sup> Se Forssén 2013, s. 125.



svenska, finska, tyska och nederländska förhållanden, och det finns inget klart svar på frågan om icke-rättssubjekt kan utgöra skattesubjekt momsmässigt sett enligt ML. Emellertid är FML den lagstiftning som förutsätter att uttrycket *den som* i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet skulle kunna anses omfatta icke-rättssubjekt, eftersom så är fallet beträffande sammanslutningar och partrederier enligt FML 13 § och FML 2 § första stycket.

Målsättningen med EU-konformitet, när det gäller bestämningen av vem som är beskattningsbar person beträffande icke-rättssubjekt, dvs. rättsliga figurer som de svenska enkla bolagen och partrederierna respektive de finska sammanslutningarna och partrederierna, förutsätter att det klarläggs i huvudregeln i artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet att icke-rättssubjekt omfattas av begreppet beskattningsbar person. Först då kan det med säkerhet avgöras om det är EU-konformt att FML omfattar även sammanslutningar och partrederier beträffande bestämningen av vem som kan vara skattskyldig enligt FML 13 § och huvudregeln FML 2 § första stycket. Därmed kan det också avgöras om det vore EU-konformt att även enkla bolag och partrederier skulle kunna vara skattskyldiga i sig, i stället för att delägarna i sådant bolag eller rederi omfattas av skattskyldigheten enligt ML 6 kap. 2 § första meningen. Representantregeln i 6 kap. 2 § skulle då i sin helhet kunna utmönstras ur ML, och SFL 5 kap. 2 § konsekvensmässigt ändras så att den bestämmelsen inte längre avser moms, utan enbart skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och punktskatt.<sup>30</sup>

## 6.2 Avslutande synpunkter

Allt sedan utredningen SOU 2002:74, *Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv*, har lagstiftaren undvikit frågan om behandlingen av enkla bolag och partrederier i ML. Så har också varit fallet exempelvis med utredningen Ds 2009:58, *Mervärdesskatt för den ideella sektorn*, m.m., och med utredningen enligt Finansdepartementets promemoria av 2012-11-23, som ledde till att beskattningsbar person bl.a. infördes i ML 4 kap. 1 §, genom SFS 2013:368, så att ordalydelsen av första stycket första meningen överensstämmer med artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Inte heller den utredning som ska vara klar senast den 1 april 2019, Dir. 2016:58, kommer att behandla de särskilda fallen av skattskyldighet i ML 6 kap., såsom representantregeln i 2 §, då den endast innebär en strukturell översyn av

<sup>30</sup> Jfr även Forssén 2013, s. 210.

ML.<sup>31</sup> Därför har jag upprepat mitt förslag från doktorsavhandlingen om att Sverige och Finland i ett samarbete borde framställa en propå till EU om att ändra artikel 9.1 första stycket, så att mervärdesskattedirektivet innebär att även icke-rättssubjekt kan utgöra beskattningsbara personer,<sup>32</sup> och jag gör så ännu en gång genom denna artikel.

---

<sup>31</sup> Jfr Björn Forssén, Momsreform – förslag för Sverige, EU och forskningen. Melker Förlag 2018, s. 254.

<sup>32</sup> Se Forssén 2013, s. 225 och Björn Forssén, Skatt- och betalningsskyldighet för moms i enkla bolag och partrederier. Fjärde upplagan. Melker Förlag 2018, s. 228.