

|

61997J0439

Domstolens dom (sjätte avdelningen) den 14 oktober 1999. - Sandoz GmbH mot Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland. - Begäran om förhandsavgörande: Verwaltungsgerichtshof - Österrike. - Låneavtal - Stämpelskatt - Villkor för påförande - Diskriminering. - Mål C-439/97.

Rättsfallssamling 1999 s. I-07041

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 Fri rörlighet för kapital - Restriktioner - En medlemsstats beskattning av låneavtal, inklusive sådana som ingåtts i en annan medlemsstat - Motiverad med hänsyn till nödvändigheten att förhindra överträdelser av nationella lagar och förordningar inom skatteområdet

(EG-fördraget, artiklarna 73b.1, 73d.1 b och 73d.3 (nu artiklarna 56.1 EG, 58.1 b EG och 58.3 EG))

2 Fri rörlighet för kapital - Restriktioner - En medlemsstats beskattning endast av lån som upptagits i en annan medlemsstat - Otillåten - Invändning - Ej befogad

(EG-fördraget, artiklarna 73b.1 och 73d.1 b (nu artiklarna 56.1 EG och 58.1 b EG))

Sammanfattning

1. Artiklarna 73b.1, 73d.1 b och 73d.3 i fördraget (nu artiklarna 56.1 EG, 58.1 b EG och 58.3 EG) skall tolkas på så sätt att de inte utgör hinder för att en skatt som införts genom en medlemsstats lagstiftning påförs låneavtal, inklusive sådana som ingåtts i en annan medlemsstat, när lagstiftningen utan hänsyn till avtalsparternas nationalitet eller till den plats där låneavtalet ingåtts omfattar alla fysiska och juridiska personer med hemvist i medlemsstaten i fråga som ingår ett sådant avtal.

En sådan lagstiftning berövar faktiskt dem som är bosatta i en medlemsstat möjligheten att dra nytta av den eventuella frånvaron av beskattning avseende lån som upptagits utanför det egna landet, vilket kan ha till följd att dessa personer förmås att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater, och utgör därför en restriktion för kapitalrörelser. Syftet med en sådan lagstiftning är att säkerställa invånarnas lika behandling i skattehänseende, genom att hindra de skattskyldiga från att undandra sig de förpliktelser som följer av nationell skattelagstiftning. Lagstiftningen är därför nödvändig för att förhindra överträdelser av lagar och förordningar inom skatteområdet.

2. Artiklarna 73b.1 och 73d.1 b i fördraget (nu artiklarna 56.1 EG och 58.1 b EG) utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken stämpelskatt skall påföras ett lån som upptagits utomlands av en fysisk eller juridisk person med hemvist i landet utan att någon skriftlig handling upprättats, såvida lånets förekomst framgår av låntagarens bokföring och räkenskapsmaterial, medan ett lån som upptagits inom denna medlemsstat utan att någon skriftlig handling upprättats inte är skattepliktigt.

En sådan lagstiftning, som innebär att en åtskillnad görs med avseende på platsen för låneavtalets ingående, är till sin karaktär sådan att den kan förmå invånarna att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater och innebär därmed en restriktion för kapitalrörelser. Denna restriktion kan varken motiveras med behovet av att tillförsäkra att fysiska och juridiska personer med hemvist i landet behandlas likadant i skattehänseende, eftersom åtskillnaden mellan de som har hemvist i landet står i motsatsförhållande till ett sådant syfte, eller med hänsyn till syftet att hindra skatteundandraganden vad gäller låntagare med hemvist i landet.

Parter

I mål C-439/97,

*angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från
Verwaltungsgerichtshof (Österrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid
den nationella domstolen anhängiga målet mellan*

Sandoz GmbH

och

Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland,

*avseende tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG)
och av artiklarna 1 och 4 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av
artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44),*

meddelar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

*sammansatt av avdelningsordföranden R. Schintgen, tillförordnad avdelningsordförande på sjätte
avdelningen, samt domarna P.J.G. Kapteyn (referent) och G. Hirsch,*

generaladvokat: P. Léger,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Sandoz GmbH, genom advokaten P. Csoklich, Wien,

- Österrikes regering, genom C. Stix-Hackl, Gesandte, förbundsfinansministeriet, i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom direktören L. Fernandes, rättstjänsten vid allmänna avdelningen för gemenskapsfrågor vid utrikesministeriet och juridiske rådgivaren M. C. Ramos, juridiska avdelningen vid Banco de Portugal, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard, rättstjänsten, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 4 mars 1999 av: Sandoz GmbH, företrädd av P. Csoklich, Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, företrädd av H. Bavenek-Weber, Oberregierungsrådet, i egenskap av ombud, Österrikes regering, företrädd av C. Stix-Hackl och G. Glega, Ministerialrat, förbundsfinansministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av A. Buschmann,

och efter att den 20 maj 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Verwaltungsgerechtshof har genom beslut av den 18 december 1997, som inkom till domstolen den 29 december samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG) och av artiklarna 1 och 4 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5, svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44, nedan kallat direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan bolaget Sandoz GmbH (nedan kallat Sandoz), Wien, och Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland rörande förenligheten med gemenskapsrätten av en nationell lagstiftning som medger att skatteförvaltningen tar ut en avgift motsvarande 0,8 procent av beloppet av ett lån från en långivare som är bosatt utomlands till en låntagare som är bosatt i landet.

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 I artikel 73b i fördraget föreskrivs följande:

"1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

2. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna."

4 I artikel 73d i fördraget föreskrivs följande:

"1. Bestämmelserna i artikel 73b skall inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

b) vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelse av nationella lagar och andra författningar, särskilt i fråga om beskattning och tillsyn över finansinstitut, eller att i administrativt eller statistiskt informationssyfte fastställa förfaranden för deklaration av kapitalrörelser eller att vidta åtgärder som är motiverade med hänsyn till allmän ordning eller allmän säkerhet.

2. Bestämmelserna i detta kapitel skall inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner för etableringsrätten som är förenliga med detta fördrag.

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 73b."

5 I artikel 1.1 i direktivet stadgas följande:

"I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1."

6 Därutöver föreskrivs i artikel 4 i direktivet följande:

"Detta direktiv skall inte hindra medlemsstaterna att vidta alla åtgärder som erfordras för att hindra överträdelse av staternas lagar och andra författningar, bl.a. avseende beskattning och tillsyn av finansiella institut eller att fastställa regler för deklaration av kapitalrörelser för administrativa och statistiska ändamål.

Tillämpningen av sådana åtgärder och regler får inte verka hindrande för kapitalrörelser som genomförts i enlighet med gemenskapslagstiftning."

7 Lån och inlåningars krediter till utlåningar utgör kapitalrörelser i enlighet med rubrik VIII, "Finansiella lån och krediter", i nomenklaturen i bilaga 1 till direktivet.

Den österrikiska lagstiftningen

8 I § 15 stycke 1 i Gebührengesetz (lag om uppbörd av skatter och avgifter, BGBl. 1957, nr 267, i dess lydelse efter ändring genom BGBl. 818/1993, nedan kallad GebG) föreskrivs följande:

"En stämpelskatt kan endast påföras en rättshandling som givits form i en skriftlig handling, såvida inte annat stadgas i en förbunds lag."

9 I § 16 GebG görs, för bestämmandet av tidpunkten för skattepliktens inträdande, en åtskillnad mellan de fall att den skriftliga handlingen upprättats i utlandet och att den upprättats i Österrike.

Om handlingen upprättats i Österrike uppkommer skatteplikt enligt § 16 stycke 1 GebG antingen vid den tidpunkt då handlingen undertecknas av båda parterna eller vid den tidpunkt då handlingen överlämnas eller avsänds av den av parterna som ensam skall underteckna handlingen.

10 För handlingar som upprättats utanför landet uppkommer skatteplikt enligt § 16 stycke 2 punkt 1 i GebG då det skriftliga avtalet ingås eller, enligt punkt 2 b i samma bestämmelse, den dag då handlingen förs in i Österrike.

11 Enligt § 33 Tarifpost (nedan kallad TP) 8 stycke 1 GebG påförs en stämpelskatt om 0,8 procent av lånebeloppet vid ett låneavtals ingående. I bestämmelsens punkt 4 första meningen stadgas följande:

"Om någon skriftlig handling som ger upphov till skatteplikt inte upprättats avseende ett lån från en bolagsman till sitt bolag eller från en långgivare som inte är bosatt i landet eller har sin vanliga vistelseort, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet, skall sådan bokföring och sådant räkenskapsmaterial som måste upprättas av låntagaren enligt de skattebestämmelser som är tillämpliga inom landet, och av vilka lånet i fråga framgår, anses motsvara en sådan handling."

Bakgrund och tolkningsfrågor

12 Sandoz avtalade den 20 januari 1995 om ett lån uppgående till 220 miljoner ATS med bolaget Sandoz Management Services SA, Bryssel. Någon skriftlig handling upprättades inte avseende lånet, men Sandoz skrev in det i sin bokföring.

13 Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland begärde den 18 december samma år att Sandoz skulle erlägga stämpelskatt uppgående till 0,8 procent av lånebeloppet i enlighet med § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG, på grundval av en handling "med motsvarande effekt" (Ersatzbeurkundung).

14 I överklagandet av detta beslut gör Sandoz särskilt gällande att nämnda bestämmelse utgör ett hinder för den fria kapitalrörelsen mellan en låntagare som är bosatt inom landet och en långgivare som är etablerad i en annan medlemsstat. Detta hinder är till sin karaktär sådant att det kan förmå en sådan låntagare att avstå från att vända sig till en sådan långgivare.

15 Förbundsfinansministeriet, som företräder skatteförvaltningen - motpart i målet vid den nationella domstolen - hävdar däremot att § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG omfattas av tillämpningsområdet för artikel 73d.1 i fördraget. Enligt ministeriet medför denna bestämmelse inte någon diskriminering av långgivare från en annan medlemsstat än den som låntagaren är bosatt i, utan syftar endast till att säkerställa att lån som ges till invånare i Österrike underkastas samma skattevillkor oavsett om långgivarna har sin bostadsort i Österrike eller i en annan medlemsstat. Om så inte vore fallet skulle det, beträffande lån från långgivare som inte bor i Österrike och där lånehandlingarna upprättats i utlandet och finns kvar hos långgivaren, vara möjligt för låntagaren att undgå att betala stämpelskatt i Österrike. Det är således endast i syfte att låntagare skall behandlas lika i skattehänseende som begreppet handling med motsvarande effekt införts i GebG.

16 Det är mot bakgrund av dessa förhållanden som Verwaltungsgerichtshof har beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Hindrar artikel 73b jämförd med artikel 73d (särskilt tredje stycket) i EG-fördraget samt artikel 1.1 jämförd med artikel 4 i kapitalrörelsedirektivet 88/361/EEG upprätthållandet av bestämmelsen i § 33 TP 8 stycke 4 första meningen i Gebührengesetz 1957, i dess lydelse enligt BGBl. 818/1993, enligt vilken den bokföring och det räkenskapsmaterial som en låntagare enligt nationellt

tillämpliga skattebestämmelser skall föra skall anses utgöra en skriftlig handling ('Urkunde') avseende ett lån, i de fall då det inte har upprättats någon annan skriftlig handling, på det sätt som krävs för att skatteplikt skall uppkomma, avseende ett lån från en långivare som varken är bosatt, vanligen vistas, leder sin verksamhet eller har sitt säte inom landet?

2) Innebär beskattningen av lån (i den mån lånet innebär en kapitalrörelse från en medlemsstat till en annan) med stöd av § 33 TP 8 stycke 1 GebG en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget?"

Den andra frågan

17 Den nationella domstolen har ställt den andra frågan, som det finns anledning att besvara först, för att få klarhet i huruvida artiklarna 73b.1, 73d.1 b och 73d.3 i fördraget skall tolkas på så vis att de skall anses hindra att lån upptagna i en annan medlemsstat beskattas i enlighet med en sådan bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 1 GebG.

18 Det finns anledning att först erinra om att förbudet i 73b.1 i fördraget avser alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och mellan medlemsstater och tredje land.

19 Såsom generaladvokaten anfört i punkterna 31 och 48 i sitt förslag till avgörande berövar en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen dem som är bosatta i en medlemsstat möjligheten att dra nytta av den eventuella frånvaron av beskattning avseende lån som upptagits utanför det egna landet. Följaktligen är en sådan bestämmelse till sin karaktär sådan att den kan förmå de berörda personerna att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater (se domstolens dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG 1995 s. I-3955, punkt 10).

20 Härav följer att en sådan lagstiftning innebär en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget.

21 Det finns därefter anledning att undersöka om en lagstiftning av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan betraktas som en nödvändig åtgärd i den mening som avses i artikel 73d.1 b i fördraget.

22 Sandoz gör gällande att syftet med § 33 TP 8 stycke 1 GebG är att säkerställa rättssäkerheten vid en transaktion. Sandoz hävdar därvid att denna bestämmelse, som innebär att varje låneavtal påförs en stämpelskatt vare sig det ingåtts i Österrike eller i en annan medlemsstat, inte står i överensstämmelse med proportionalitetsprincipen. Enligt Sandoz är det nämligen allmän praxis i Österrike att inte upprätta någon skriftlig handling avseende lånetransaktioner, eller att ersätta en sådan handling med en annan handling som inte utgör grund för skatteplikt. Eftersom denna åtgärd således inte längre är kopplad till det allmännas ekonomiska behov är den inte längre nödvändig, och eftersom den inskränker rättssäkerheten leder den till resultat som är motsatta de åsyftade.

23 Den österrikiska regeringen hävdar däremot att syftet med den nationella lagstiftningen är att införa en indirekt inrikkesskatt, vilket enligt den i nuläget delvis harmoniserade skatterätten omfattas av medlemsstaternas befogenhet. Beskattningen av lån som av invånare i Österrike upptagits genom skriftlig handling utanför landet har sin grund i iakttagandet av principen om invånarnas lika behandling i skattehänseende. Denna åtgärd är således nödvändig, i den mening som avses i artikel 73 d.1 b i fördraget, för att förhindra överträdelse av nationella lagar och regler inom skatteområdet.

24 Såsom generaladvokaten anfört i punkterna 73 och 74 i sitt förslag till avgörande är det

huvudsakliga syftet med en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet i den nationella domstolen, vilken utan hänsyn till avtalsparternas nationalitet eller till den plats där låneavtalet ingåtts omfattar alla fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike som ingår ett sådant avtal, att säkerställa invånarnas lika behandling i skattehänseende. En sådan åtgärd gör det möjligt att hindra de skattskyldiga från att, genom att utnyttja den fria rörligheten för kapital enligt artikel 73 b.1, undandra sig de förpliktelser som följer av nationell skattelagstiftning. Av detta följer att en lagstiftning sådan som den som är i fråga i huvudmålet är nödvändig, i den mening som avses i 73 d.1 b i fördraget, för att förhindra överträdelser av nationella lagar och författningar inom skatteområdet.

25 Det finns slutligen anledning att undersöka om en skattelagstiftning, sådan som den som är i fråga i huvudmålet, utgör ett medel för godtycklig diskriminering i den mening som avses i artikel 73d.3 i fördraget.

26 I detta hänseende är det tillräckligt att konstatera att den skatt som införts genom § 33 TP 8 stycke 1 GebG utan åtskillnad påförs alla låntagare bosatta i Österrike, utan att någon åtskillnad görs med avseende på deras nationalitet eller den plats där låneavtalet ingåtts.

27 Den andra tolkningsfrågan skall därför besvaras så, att artiklarna 73 b.1 och 73 d.1 b och 73 d.3 i fördraget skall tolkas så, att de inte hindrar att en skatt, som införts genom en sådan nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 1 GebG påförs låneavtal som ingåtts i en annan medlemsstat.

Den första frågan

28 Den nationella domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 73b.1 och 73d.3 i fördraget liksom artiklarna 1.1 och 4 i direktivet skall tolkas på så sätt att de hindrar en sådan nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG.

29 Det finns i detta hänseende anledning att erinra om att i nämnda bestämmelse i sak föreskrivs att om ett lån upptagits utomlands av en fysisk eller juridisk person med hemvist i Österrike utan att någon skriftlig handling upprättats och om lånets förekomst framgår av låntagarens bokföring och räkenskapsmaterial, är den i första stycket i samma bestämmelse föreskrivna skatten tillämplig på detta lån.

30 Då det rör sig om ett lån som upptagits i Österrike utan att någon skriftlig handling upprättats, stadgas i den österrikiska lagstiftningen att lånet måste redovisas i bokföringen. Ett sådant lån är däremot, vilket framgår av handlingarna i målet och av den österrikiska regeringens yttrande vid sammanträdet, inte skattepliktigt enligt § 33 TP 8 stycke 1 GebG.

31 Av detta följer att bestämmelsen innebär att åtskillnad görs avseende platsen för låneavtalets ingående. En sådan åtskillnad är till sin karaktär sådan att den kan förmå invånarna att avstå från att avtala om lån med personer i andra medlemsstater och innebär därmed en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 73b.1 i fördraget.

32 Vid sådant förhållande finns det anledning att undersöka om en sådan bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG kan vara befogad enligt artikel 73d.1 b i fördraget.

33 Den österrikiska regeringen har i detta sammanhang hävdad att § 33 TP 8 stycke 4 första meningen har två syften. Dels syftar bestämmelsen till att tillförsäkra att invånarna i Österrike behandlas lika i skattemässigt hänseende, oavsett låntagarnas nationalitet eller platsen för låneavtalets ingående, dels syftar bestämmelsen till att förhindra skatteundandragande vad gäller låntagare bosatta i Österrike. Sådana skatteundandraganden, bestående i att lån som upptagits genom skriftlig handling inte redovisas, underlättas av att det är svårt för den nationella

skatteförvaltningen att fastställa om en skriftlig handling faktiskt upprättats i en annan medlemsstat.

34 Vad gäller det första argumentet är det tillräckligt att konstatera att den bestämmelse som är i fråga i målet i den nationella domstolen, som skiljer mellan olika invånare i Österrike beroende på om de upptagit ett lån i Österrike utan att upprätta en skriftlig handling eller om de gjort det i en annan medlemsstat, står i motsatsförhållande till syftet med bestämmelsen, vilket är att tillförsäkra att fysiska och juridiska personer med hemvist i Österrike behandlas likadant i skattehänseende oavsett platsen för låneavtalets ingående.

35 Avseende det andra argumentet finns det anledning att påpeka, såsom generaladvokaten gjort i punkt 94 i sitt förslag till avgörande, att bestämmelsen i fråga inte är ägnad att hindra skatteundandragande vad gäller låntagare bosatta i Österrike.

36 Härav följer att en sådan bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG inte är befogad enligt artikel 73d.1 b i fördraget.

37 Det är därför inte nödvändigt att undersöka om denna bestämmelse motsvarar kraven som uppställs i artikel 73d.3 i fördraget och artikel 4 stycke 2 i direktivet.

38 Vid sådant förhållande skall den första tolkningsfrågan besvaras på så sätt att artiklarna 73b.1 och 73d.1 b i fördraget utgör hinder för tillämpningen av en sådan nationell bestämmelse som § 33 TP 8 stycke 4 första meningen GebG.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

39 De kostnader som har förorsakats av den österrikiska och den portugisiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

(sjätte avdelningen)

*angående de frågor som genom beslut av den 18 december 1997 har ställts av
Verwaltungsgerichtshof följande dom:*

1) Artiklarna 73b.1 och 73d.1 b och 73d.3 i EG-fördraget (nu artiklarna 56.1 EG samt 58.1 b och 58.3 EG) skall tolkas på så sätt att de inte hindrar att en skatt, som införts genom en sådan nationell bestämmelse som § 33 Tarifpost 8 stycke 1 i Gebührengesetz, påförs låneavtal som ingåtts i en annan medlemsstat.

2) *Artiklarna 73b.1 och 73d.1 b i fördraget utgör hinder för tillämpningen av en nationell bestämmelse sådan som § 33 Tarifpost 8 stycke 4 första meningen i Gebührengesetz.*