YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

30 päivänä maaliskuuta 2006 *

Asiassa C-46/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte Suprema di Cassazione (Italia) on esittänyt 6.11.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 6.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Aro Tubi Trafilerie SpA

vastaan

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann (esittelevä tuomari) sekä tuomarit K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Aro Tubi Trafilerie SpA, edustajanaan avvocato G. Bianco,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. Bellis,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Velardo,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.5.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY (EYVL L 249,

s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna pääomansijoitusveron yhteisten verokantojen vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY (EYVL L 103, s. 15) ja pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23; jäljempänä direktiivi 69/335), 4, 7 ja 10 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain on Aro Tubi Trafilerie SpA -niminen yhtiö (jäljempänä Aro Tubi, joka on vastaanottava yhtiö) ja Ministero dell'Economia e delle Finanze ja jossa on kyse niiden rekisteröintimaksujen kantamisesta, jotka kannettiin sen kaksinkertaisen sulautumisen yhteydessä, jossa Aro Tubiin sulautui kaksi yhtiötä eli sen tytäryhtiö Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (jäljempänä Aro Tubi Estrusi, joka on sulautuva yhtiö) ja Aro Tubin emoyhtiö Fratelli Gaggini SpA (jäljempänä Fratelli Gaggini, joka on sulautuva yhtiö).

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuten direktiivin 69/335 ensimmäisestä ja toisesta perustelukappaleesta ilmenee, kyseisellä direktiivillä pyritään edistämään pääomien vapaata liikkuvuutta eli perustavanlaatuista vapautta, jota pidetään sisämarkkinoiden toteuttamisen kannalta olennaisena vapautena. Tämän johdosta direktiivillä pyritään poistamaan pääoman hankintaa, joihin kuuluu muun muassa pääomansijoitukset yhtiöihin, koskevat verotukselliset esteet.

4 Tätä varten direktiivin 69/335 1–9 artiklassa säädetään yhtiöihin tehtävistä pääomansijoituksista kannettavasta yhdenmukaistettavasta verosta (jäljempänä pääomansijoitusvero).

5 Direktiivin 69/335 4 artiklassa on luettelo toimista, joista jäsenvaltiot voivat tai – tilanteen mukaan – joista niiden on kannettava pääomansijoitusvero (jäljempänä yhtiöihin tehtävät pääomansijoitukset).

6 Niinpä kyseisen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot kantavat pääomansijoitusveron "pääomayhtiön yhtiöpääoman korottami[sesta] kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella". *

7 Tämän saman direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kantaa pääomansijoitusveron "pääomayhtiön varojen lisäämi[sestä] sellaisilla osakkaan suorituksilla, jotka eivät johda yhtiöpääoman korottamiseen mutta jotka johtavat oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa".

8 Direktiivin 69/335 7 artiklassa vahvistetaan pääomansijoitusveron verokannat.

9 Siltä osin kuin kyse on sulautumisista, on todettava, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan alkuperäisen version mukaan verokantaa alennettiin tietyillä edellytyksillä, ja siinä säädettiin seuraavaa:

"Siihen asti kun neuvoston 2 kohdan mukaisesti antamat säännökset tulevat voimaan:

– –

* – Tässä ja jäljempänä tuomiossa esitetyt lainaukset direktiivistä 69/335 on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

b) tätä verokantaa alennetaan 50 prosentilla tai sitä enemmän, kun yksi tai useampi pääomayhtiö sijoittaa koko varallisuutensa tai yhden tai useamman liiketoimintansa osan yhteen tai useampaan perustettavaan tai jo olemassa olevaan pääomayhtiöön.

Tämä verokannan alennus edellyttää, että:

– sijoituksesta saadaan vastikkeena yksinomaan yhtiöosuuksia – –

– toimenpiteen osapuolina olevien yhtiöiden tosiasiallinen johto tai sääntömääräinen kotipaikka on jäsenvaltion alueella;

– –".

10 Näin vahvistettua verokantaa on muutettu kaksi kertaa.

11 Ensinnäkin direktiivin 73/80 2 artiklassa säädettiin, että "direktiivin [69/335] 7 artiklan 1 kohdan b alakohdassa – – tarkoitetut alennetut verokannat ovat 1.1.1976 alkaen 0 prosentista 0,5 prosenttiin". *

12 Sittemmin direktiivin 85/303, jota sovellettiin 1.1.1986 alkaen, 1 artiklan 2 kohdassa säädettiin, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohta korvataan seuraavalla tekstillä:

* – Tässä esitetty lainaus direktiivistä 73/80 on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

"Jäsenvaltioiden on vapautettava pääomansijoitusverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka 1 päivänä heinäkuuta 1984 olivat vapautettuja verosta tai joista tuolloin kannettiin veroa 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän.

Vapautuksen edellytyksenä on, että vapautuksen myöntämisen tai 0,5 prosentin tai tätä alemman verokannan soveltamisen edellytyksenä tuona päivämääränä olleet ehdot täyttyvät.

– –" *

13 Niinpä direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin se on näiden muutosten jälkeen, säädetään nykyisin pääomansijoitusverosta vapauttamisesta, jos seuraavat kolme edellytystä täyttyvät: i) pääomayhtiö sijoittaa koko varallisuutensa tai yhden tai useamman liiketoimintansa osan yhteen tai useampaan perustettavaan tai jo olemassa olevaan pääomayhtiöön, ii) sijoituksesta saadaan vastikkeena yksinomaan yhtiöosuuksia, iii) toimenpiteen osapuolina olevien yhtiöiden tosiasiallinen johto tai sääntömääräinen kotipaikka on jäsenvaltion alueella. Tällaisten sulautumisien osalta pääomansijoitusveron verokanta on näin ollen vuosien saatossa laskettu nollaan.

14 Lisäksi direktiivin 69/335 10 artiklassa, kun sitä luetaan yhdessä direktiivin viimeisen perustelukappaleen kanssa, säädetään pääomansijoitusveroa ominaispiirteiltään vastaavien muiden verojen (jäljempänä pääomansijoitusveron kaltaiset verot) poistamisesta.

Kansallinen lainsäädäntö

15 Tasavallan presidentin 26.4.1986 antaman asetuksen nro 131/1986 (GURI nro 99, Supplemento ordinario 30.4.1986) 1 §:n, sellaisena kuin sitä sovellettiin tosiseikkojen tapahtumahetkellä, mukaan "rekisteröintimaksu kannetaan – – toimista, jotka on pakko rekisteröidä, samoin kuin toimista, jotka vapaaehtoisesti esitetään rekisteröitäviksi".

* – Tässä esitetty lainaus direktiivistä 85/303 on suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa, koska EYVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

16 Asetuksen nro 131/1986 2 §:n a kohdan mukaan toimia, jotka seuraavien pykälien mukaan on rekisteröitävä, ovat liitteenä olevassa taulukossa mainitut toimet, jos ne on tehty kirjallisesti Italian alueella.

17 Tältä osin on todettava, että kyseisen taulukon ensimmäisen osan 4 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään, että yhtiöiden sulautumisista kannetaan 1 prosentin suuruinen suhteellinen rekisteröintimaksu.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

18 Aro Tubi on Italian oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö, jonka kaikki osakkeet kuuluivat toiselle Italian oikeuden mukaan perustetulle osakeyhtiölle eli Fratelli Gagginille. Aro Tubi puolestaan omisti kolmannen Italian oikeuden mukaan perustetun osakeyhtiön eli Aro Tubi Estrusin osakkeet.

19 Aro Tubin tytäryhtiö Aro Tubi Estrusi sulautui Aro Tubiin 19.12.1995 tehdyllä toimella (niin sanottu epävarsinainen sulautuminen).

20 Samalla toimella Aro Tubin emoyhtiö, Fratelli Gaggini, sulautui Aro Tubiin (niin sanottu käänteinen sulautuminen). Aro Tubi hankki näin Fratelli Gagginin yhtiövarallisuuden, johon kuuluu muun muassa kiinteistöjä, patentteja ja tavaramerkkejä. Vastineeksi Fratelli Gagginin osakkaat saivat kaikki Aro Tubin osakkeet.

21 Näiden kahden sulautumisen vuoksi Aro Tubin piti maksaa 2.1.1996 rekisteröintimaksuja, joiden suuruus oli 1 prosentti kahden siihen sulautuneen yhtiön eli Aro Tubi Estrusin ja Fratelli Gagginin varallisuudesta, eli yhteensä 54 761 000 Italian liiraa.

22 Aro Tubi pyysi 29.7.1996 päivätyllä hakemuksellaan Ufficio Atti Pubblici di Milanoa palauttamaan maksetut rekisteröintimaksut. Koska veroviranomaiset hylkäsivät Aro Tubin hakemuksen implisiittisesti, Aro Tubi teki valituksen, jolla se riitautti tämän verotuspäätöksen paikkansapitävyyden. Commissione Tributaria Provinciale di Milano hyväksyi ensin valituksen, minkä jälkeen Commissione Tributaria Regionale della Lombardia hylkäsi sen Amministrazione Finanziaria dello Staton muutoksenhaun johdosta. Niinpä Aro Tubi teki kassaatiovalituksen muutoksenhakutuomioistuimen ratkaisusta.

23 Corte Suprema di Cassazione, jolla oli epäilyjä siitä, onko italialainen järjestelmä, jonka mukaan rekisteröintimaksu kannetaan niin sanotusta käänteisestä sulautumisesta eli sellaisesta absorptiosulautumisesta, jossa sulautuva yhtiö omistaa kaikki vastaanottavan yhtiön osakkeet, sopusoinnussa yhteisön oikeuden kanssa, päätti lykätä siinä vireillä olevan asian käsittelyä ja kysyä yhteisöjen tuomioistuimelta, onko tällainen järjestelmä ristiriidassa direktiivin 69/335 kanssa.

Ennakkoratkaisukysymyksen arviointi

24 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa direktiivin 69/335 vastaista kantaa niin sanotusta käänteisestä sulautumisesta eli absorptiosulautumisesta, jossa sulautuva yhtiö omistaa kaikki vastaanottavan yhtiön osakkeet, suhteellista rekisteröintimaksua, jonka suuruus on 1 prosentti tällaisen toimenpiteen arvosta.

25 Tätä varten on aluksi tarkasteltava, onko pääasiassa kyseessä olevalla rekisteröintimaksulla direktiivin 69/335 1–9 artiklassa tarkoitetun pääomansijoitusveron ominaispiirteet vai onko se luokiteltava kyseisen direktiivin 10 artiklassa tarkoitetuksi pääomansijoitusveron kaltaiseksi veroksi.

26 Tältä osin on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuimen on luonnehdittava yhteisön oikeuden kannalta veroa, tullia tai maksua sen objektiivisten ominaispiirteiden perusteella riippumatta siitä, miten sitä on luonnehdittu kansallisessa oikeudessa (ks. yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996, Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta).

27 Koska nyt esillä olevassa tapauksessa on kyse suhteellisesta maksusta, jonka suuruus on 1 prosentti yhtiöön tehtyjen pääomansijoitusten arvosta, on katsottava, että tapahtuma, jonka johdosta tällainen maksu on maksettava, on tosiaankin itse pääomansijoitus eikä mikä tahansa muu edeltävä toimi tai muodollisuus, joten tällainen maksu on lähtökohtaisesti luokiteltava direktiiviä 69/335 sovellettaessa "pääomansijoitusveroksi" eikä "pääomansijoitusveron kaltaiseksi veroksi" (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Bautiaa ja Société française maritime, tuomion 40 kohta).

28 Pääasiassa kyseessä olevan maksun lainmukaisuutta on siis tarkasteltava direktiivin 69/335 1–9 artiklan valossa.

29 Ensiksi on palautettava mieliin, että toimet, joista jäsenvaltioiden on kannettava pääomansijoitusveroa tai joista ne voivat kantaa sitä, määritellään direktiivin 69/335 4 artiklassa (ks. vastaavasti mm. asia C-280/91, Viessmann, tuomio 18.3.1993, Kok. 1993, s. I-971, 12 kohta; em. yhdistetyt asiat Bautiaa ja Société française maritime, tuomion 31 ja 32 kohta ja asia C-152/97, Agas, tuomio 27.10.1998, Kok. 1998, s. I-6553, 19 ja 20 kohta).

30 Pääasiassa kyseessä oleva toimenpide on absorptiosulautuminen. Absorptiosulautumista voitaisiin lähtökohtaisesti tarkastella joko direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan tai kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan valossa.

31 Direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan pääomansijoitusveroa kannetaan pääomayhtiön yhtiöpääoman korottamisesta kaikenlaisten omaisuuserien sijoittamisella.

32 Tämän saman direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat kantaa pääomansijoitusveroa pääomayhtiön varojen lisäämisestä sellaisilla osakkaan suorituksilla, jotka eivät johda yhtiöpääoman korottamiseen mutta jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa.

33 Verrattaessa näitä kahta säännöstä on kuitenkin todettava, että direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitettu "yhtiöpääoman korottaminen" edellyttää, että yhtiöpääomaa muodollisesti korotetaan joko laskemalla liikkeeseen uusia osakkeita tai korottamalla olemassa olevien osakkeiden nimellisarvoa (ks. vastaavasti asia 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, tuomio 15.7.1982, Kok. 1982, s. 2771, 15 kohta ja asia C-494/03, Senior Engineering Investments, tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-525, 33 kohta).

34 Siltä osin kun "yhtiön varat" määritellään siten, että ne kattavat kaiken osakkaiden yhteistä tarkoitusta varten asettaman varallisuuden tuottoineen (ks. vastaavasti asia C-38/88, Siegen, tuomio 28.3.1990, Kok. 1990, s. I-1447, 12 kohta), direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla "yhtiön varojen lisäämisellä" sen sijaan tarkoitetaan lähtökohtaisesti kaikenmuotoisia pääomayhtiön yhtiövarallisuuden lisäämisiä (em. asia Senior Engineering Investments, tuomion 34 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on näin ollen pitänyt kyseisessä säännöksessä tarkoitettuna "yhtiön varojen lisäämisenä" esimerkiksi tulonsiirtoa (ks. asia C-49/91, Weber Haus,

tuomio 13.10.1992, Kok. 1992, s. I-5207, 10 kohta), korotonta lainaa (ks. mm. asia C-392/00, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, tuomio 17.9.2002, Kok. 2002, s. I-7397, 18 kohta), tappioiden vastattavaksi ottamista (ks. em. asia Siegen, tuomion 13 kohta) tai saatavasta luopumista (ks. asia C-15/89, Deltakabel, tuomio 5.2.1991, Kok. 1991, s. I-241, 12 kohta).

35 Pääasiassa ei ole kiistetty sitä, että kyseessä olevassa sulautumisessa ei ole tapahtunut vastaanottavan yhtiön (Aro Tubi) "yhtiöpääoman korottamista". Sulautuminen ei näin ollen voi kuulua direktiivin 69/335 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan alaisuuteen.

36 Sulautuminen kuuluu kuitenkin kyseisen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan soveltamisalaan.

37 Näin on nimittäin ensinnäkin siksi, että sulautumisasiakirjasta ilmenee, että sulautuva yhtiö (Fratelli Gaggini) ei yhtäältä ollut ylivelkaantunut ja että se toisaalta omisti paitsi vastaanottavan yhtiön (Aro Tubi) osakkeita myös muuta vastaavaa, kuten muun muassa kiinteistöjä, patentteja ja tavaramerkkejä. Sulautumisessa nämä hyödykkeet siirrettiin vastaanottavalle yhtiölle (Aro Tubi). Sulautumisen seurauksena vastaanottavan yhtiön varat siis lisääntyivät.

38 Toiseksi on niin, että varojen lisäämisen takia pääasiassa kyseessä oleva sulautuminen saattoi lisätä vastaanottavan yhtiön (Aro Tubi) yhtiöosuuksien arvoa. Sulautumisen johdosta Aro Tubin osakkeet ovat tosiasiassa arvokkaampia kuin aiemmin.

39 Kolmanneksi kyseessä oleva sulautuminen muodostaa direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetun "osakkaan suorituksen".

40 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva sulautuminen on direktiivin 69/335 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettu yhtiöön tehty pääomansijoitus, josta lähtökohtaisesti voidaan kantaa pääomansijoitusvero.

41 On kuitenkin palautettava mieliin, että direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdassa vapautetaan pääomansijoitusverosta tietyt toimet, joista 1.7.1984 kannettiin veroa 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän.

42 Tämän säännöksen aiemmista versioista (joita kuvaillaan tämän tuomion 9–11 kohdassa) ilmenee kuitenkin, että tänä viimeksi mainittuna päivämääränä eli 1.7.1984 sulautumista kannettiin veroa verokannalla, jonka suuruus oli 0–0,5 prosenttia, jos sulautumiset täyttivät seuraavat kolme edellytystä: i) pääomayhtiö sijoitti koko varallisuutensa tai yhden tai useamman liiketoimintansa osan yhteen tai useampaan perustettavaan tai jo olemassa olevaan pääomayhtiöön, ii) sijoituksesta saatiin vastikkeena yksinomaan yhtiöosuuksia, iii) toimenpiteen osapuolina olleiden yhtiöiden tosiasiallinen johto tai sääntömääräinen kotipaikka oli jäsenvaltion alueella.

43 Pääasiassa kyseessä olevasta sulautumisesta on ensiksi todettava, että pääomayhtiö Fratelli Gaggini siirsi koko varallisuutensa toiseen jo olemassa olevaan pääomayhtiöön eli Aro Tubiin.

44 Toiseksi on todettava, että sijoituksen vastikkeena saatiin yksinomaan vastaanottavan yhtiön (Aro Tubi) osakkeita. Omat osakkeet, joita Aro Tubi sai Fratelli Gagginin varallisuuden myötä, nimittäin siirrettiin tämän jälkeen (eteenpäin) Fratelli Gagginin osakkaille.

45 Kolmanneksi toimenpiteen osapuolina olevan kummankin yhtiön eli Aro Tubin ja Fratelli Gagginin kotipaikka on Italiassa.

46 Niinpä pääasiassa kyseessä oleva sulautuminen kuuluu direktiivin 69/335 7 artiklan 1 kohdan alaisuuteen. Se on siis vapautettu pääomansijoitusverosta, joten siitä ei voida kantaa tätä veroa.

47 Esitettyyn kysymykseen on edellä esitetyn perusteella vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa on direktiivin 69/335 vastaista kantaa niin sanotusta käänteisestä sulautumisesta eli absorptiosulautumisesta, jossa sulautuva yhtiö omistaa kaikki vastaanottavan yhtiön osakkeet, suhteellista rekisteröintimaksua, jonka suuruus on 1 prosentti tällaisen toimenpiteen arvosta.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa on pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna pääomansijoitusveron yhteisten verokantojen vahvistamisesta 9 päivänä huhtikuuta 1973 annetulla neuvoston direktiivillä 73/80/ETY ja pääoman hankintaa koskevista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY muuttamisesta 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, vastaista kantaa niin sanotusta käänteisestä sulautumisesta eli absorptiosulautumisesta, jossa sulautuva yhtiö omistaa kaikki vastaanottavan yhtiön osakkeet, suhteellista rekisteröintimaksua, jonka suuruus on 1 prosentti tällaisen toimenpiteen arvosta, kun sulautuva yhtiö omistaa kaikki vastaanottavan yhtiön osakkeet.

Allekirjoitukset