NORDDEUTSCHE GESELLSCHAFT ZUR BERATUNG UND DURCHFÜHRUNG VON ENTSORGUNGSAUFGABEN BEI KERNKRAFTWERKEN

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CHRISTINE STIX-HACKL

17 päivänä tammikuuta 2002 [1]

1. Esillä olevassa pääoman hankintaveroa koskevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty kehittämään edelleen tähänastista oikeuskäytäntöään, joka koskee niitä toimia, jotka ovat 17.7.1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY [2] (jäljempänä direktiivi 69/335/ETY) 4 artiklan nojalla veronalaisia. Bundesfinanzhofin esittämän kysymyksen olennainen sisältö on, onko kannettava pääoman hankintaveroa korottoman lainan myöntämisestä myös silloin, kun edunsaajayhtiö on aikaisemmin tehnyt lainanantajan kanssa voittojen siirtämistä ja tappioiden vastattavaksi ottamista koskevan sopimuksen.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

2. Kuten direktiivin 69/335/ETY johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta ilmenee, direktiivin päämääränä on pääomien vapaan liikkumisen edistäminen, mikä on yksi sellaisen talousliiton luomisen keskeisistä edellytyksistä, jolla on sisämarkkinoiden ominaispiirteitä vastaavat ominaisuudet. [3]

3. Direktiivin johdanto-osan kuudennen perustelukappaleen mukaan pääoman hankinnasta kannettavien verojen osalta tällaisen päämäärän toteuttaminen edellyttää, että jäsenvaltioissa tähän asti voimassa olleet välilliset verot poistetaan ja yhteismarkkinoilla otetaan niiden sijasta käyttöön yksi kertaalleen kannettava vero, jonka olisi oltava kaikissa jäsenvaltioissa samansuuruinen.

4. Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Seuraavista toimista voidaan kantaa pääoman hankintaveroa, jos niistä kannettiin 1.7.1984 yhden prosentin suuruinen vero:

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annettu neuvoston direktiivi (EYVL L 249, s. 25), sellaisena kuin se on muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (EYVL L 156, s. 23).

3 — Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien ponnistelujen nykytilasta ks. julkisasiamies Geelhoedin 20.11.2001 esittämä ratkaisuehdotus edelleen vireillä olevissa yhdistetyissä asioissa C-515/99 ja C-527/99—C-540/99, tuomio 5.3.2002, Kok. 2002, s. I-2157 (ratkaisuehdotuksen 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

— —

b) pääomayhtiön varojen lisääminen sellaisilla osakkaan tai yhtiöosuuden omistajan suorituksilla, jotka eivät johda yhtiöpääoman korottamiseen mutta jotka johtavat oikeuksien muuttumiseen yhtiössä tai jotka voivat lisätä yhtiöosuuksien arvoa;

— — ."

Kansallinen lainsäädäntö

5. Kapitalverkehrssteuergesetzin (pääomanliikkeiden verottamisesta annettu Saksan laki, BGBl. 1972 I, s. 2130, jäljempänä KVStG) 2 §:n 1 momentin 4 kohdan c alakohdan mukaan pääoman hankintaveroa on kannettava osakkaan saksalaiselle pääomayhtiölle luovuttamista esineistä, jotka on luovutettu niiden arvoa alemmasta vastikkeesta, silloin kun osakkaan suoritus voi lisätä osakkailla olevien oikeuksien arvoa.

6. Kansallisen oikeuskäytännön mukaan edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetuksi "esineiden luovuttamiseksi" on katsottava myös osakkaan myöntämä koroton laina.

II Tosiseikat ja menettely

7. Pääasian kantaja ja Revision-valituksen vastapuoli (jäljempänä kantaja) on GmbH (Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö), jonka osakkaita olivat riidan kohteena olevana vuonna (1990) Preussen Elektra AG ja Gemeinschaftswerke Weser GmbH. Osakkaat olivat liittyneet vuonna 1986 yhteen siviiliyhtiön (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, jäljempänä GbR) muodossa tavoitteenaan yhteinen päätöksenteko kantajayhtiössä.

8. GbR:n ja kantajayhtiön välillä oli tehty määräysvallan ja voittojen siirtämistä koskeva sopimus, joka oli voimassa 1.1.1987 alkaen ja jonka mukaan kantajayhtiö toimi liiketoiminnassaan yksinomaan GbR:n tahdon mukaisesti. Kantaja oli velvollinen siirtämään sopimuksen voimassaoloaikana syntyvät voitot GbR:lle. GbR oli puolestaan velvollinen kattamaan sopimuksen voimassaoloaikana syntyvän kantajan vuositappion siltä osin kuin sitä ei voitu

kattaa vapaaehtoisilla varauksilla. Osakkailla oli oikeus irtisanoa määräysvallan ja voittojen siirtämistä koskeva sopimus yhden vuoden irtisanomisajalla vuoden lopussa, ensimmäisen kerran 31.12.1991. Irtisanominen oli mahdollista myös painavasta syystä. Kantaja luopui omasta puolestaan irtisanomisoikeudesta.

9. Sopimuksesta riippumatta osakkaat myönsivät kantajalle korottoman lainan riidan kohteena olevana vuonna (1990). Vastaaja ja muutoksenhakumenettelyssä (Revision) valittajana oleva Finanzamt määräsi kantajan maksamaan suorituksesta pääoman hankintaveroa. Kantajan voitto oli riidan kohteena olevana vuonna 28 948 279 Saksan markkaa (DEM).

10. Niedersächsisches Finanzgericht hyväksyi pääoman hankintaveroa koskevasta päätöksestä tehdyn valituksen. Muutoksenhakutuomioistuimena toimiva Bundesfinanzhof katsoo, että tästä tuomiosta tehdyn valituksen hyväksyminen riippuu direktiivin 69/335/ETY tulkinnasta. Näin ollen Bundesfinanzhof on esittänyt seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko pääoman hankinnassa kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan kanssa yhteensoveltuvaa, että pääoman hankintaveroa kannetaan yhtiön osakkaan yhtiölleen myöntämästä korottomasta lainasta silloin, kun yhtiön ja osakkaan välillä oli lainan myöntämisaikaan voimassa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus?"

III Ongelmanasettelu

11. Asiassa C-38/88, Siegen, 28.3.1990 annetussa tuomiossa [4] todetaan seuraavaa: "Jos osakas ottaa tappiot vastattavakseen osana sellaista voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaa sopimusta, joka on tehty ennen tappioiden toteamista, yhtiön varoja ei lisätä pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla."

12. Ratkaisu perustuu siihen ajatukseen, että yhtiön tulevat tappiot eivät voi vaikuttaa yhtiön varojen määrään, jos osakas on velvollinen ottamaan tappiot vastattavakseen. [5]

4 — Kok. 1990, s. I-1447.

5 — Edellä mainitun tuomion 13 kohta. Katso myös julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus tässä asiassa, ratkaisuehdotuksen 10 kohta: "Jos tappioita ei todeta ennen tappioiden vastattavaksi ottamista koskevan sopimuksen tekemistä vaan vasta sitä jo sovellettaessa, tappioiden toteaminen ei aiheuta muutoksia yhtiön taloudellisessa potentiaalissa, koska jo etukäteen oli selvää, että tappiot tai voitot eivät viime kädessä vaikuta itse yhtiöön."

13. Asiassa C-249/89, Trave Schiffahrts-Gesellschaft, 5.2.1991 annetussa tuomiossa [6] sitä vastoin todetaan, että "osakkaan yhtiölleen myöntämä koroton laina — — on toimi, josta voidaan kantaa veroa direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan nojalla".

14. Yhteisöjen tuomioistuin perusteli tätä ratkaisua ensinnäkin sillä, että tällaisella suorituksella on yhtiön varoja lisäävä vaikutus, koska pääomaa tarjotaan käyttöön vastikkeetta, jolloin säästyy korkokuluja. Koska tämä suoritus vahvistaa yhtiön taloudellista potentiaalia, on myös katsottava, että se voi lisätä yhtiöosuuksien arvoa.

15. Esillä olevan ennakkoratkaisun antaminen edellyttää molemmissa edellä mainituissa tuomioissa esitettyjen ratkaisujen vertailua: on kysyttävä, vaikuttaako voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan, aiemmin tehdyn sopimuksen olemassaolo siihen, että koroton laina on katsottava veronalaiseksi, kuten yhteisöjen tuomioistuin on edellyttänyt 5.2.1991 antamassaan tuomiossa tulkitessaan direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa.

6 — Kok. 1991, s. I-257.

IV Arviointi

16. Direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdassa sallitaan pääoman hankintaveron kantaminen sellaisista suorituksista, jotka antavat pääomayhtiölle mahdollisuuden lisätä yhtiön varoja korottamatta samalla sen pääomaa. Kyseisen säännöksen sanamuodon mukaan tämä kuitenkin ensinnäkin edellyttää, että on kyse osakkaan suorituksesta, toiseksi, että tämä suoritus johtaa yhtiön varojen lisäämiseen, ja kolmanneksi, että suoritus voi muun muassa lisätä yhtiöosuuksien arvoa.

17. Myöntämällä korotonta lainaa voidaan periaatteessa lisätä yhtiön varoja, koska näin säästyy korkokuluja. Yhteisöjen tuomioistuin on esittänyt tämän oikeudellisen kannan paitsi jo edellä mainitussa 5.2.1991 annetussa tuomiossa, [7] myös 26.9.1996 asiassa C-287/94 annetussa tuomiossa. [8]

18. Edellä mainitussa 28.3.1990 annetussa tuomiossa [9] yhteisöjen tuomioistuin totesi,

7 — Katso edellä alaviitteessä 6 mainittu asia.

8 — Asia C-287/94, Frederiksen, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4581, tuomion 12 ja sitä seuraava kohta).

9 — Mainittu edellä alaviitteessä 4, tuomion 10—13 kohta.

että osakkaan vastattavakseen ottama tappio on periaatteessa suoritus, jolla lisätään yhtiön varoja, koska suorituksen jälkeen yhtiö on jälleen ennen tappion syntymistä vallinneessa tilanteessa. Yhteisöjen tuomioistuin esitti kuitenkin samalla olennaisen rajoituksen: edellä esitetty ei päde, "jos osakas ottaa tappiot vastattavakseen sellaisen velvoitteen perusteella, johon hän on sitoutunut jo *ennen* tappioiden syntymistä" (oma kursivointini).

19. Yhteisöjen tuomioistuin sovelsi tuolloin julkisasiamiehen ehdottamaa arviointiperustetta, joka koskee edunsaajayhtiön taloudellisen potentiaalin vahvistamista. [10] Näin ollen tappioiden ottaminen vastattavaksi osana voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen täytäntöönpanoa — ja siten sen tekemisen *jälkeen* — ei aiheuta tilanteeseen mitään muutoksia, koska jo etukäteen oli selvää, että tappiot tai voitot eivät viime kädessä vaikuta yhtiön varojen määrään.

20. Ennakkoratkaisukysymyksen vastaus riippuu siten ratkaisevasti siitä, missä määrin korottoman lainan myöntäminen vahvistaa vastaanottajayhtiön taloudellista potentiaalia.

21. Finanzamt pitää selvänä, että yhtiön taloudellinen potentiaali on pääasian tapauksessa vahvistunut; Finanzamt viittaa varsinkin siihen, että lainan myöntäminen ei ollut oikeudellisesti sidoksissa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaan sopimukseen. Finanzamt korostaa, että koroton laina on itsenäinen liiketoimi, jolla vahvistetaan vastaanottavan yhtiön taloudellista potentiaalia jo näin syntyvien korkosäästöjen ansiosta. Tässä yhteydessä Finanzamt korostaa myös, että pääoman hankintavero on siirtoleimavero eikä tuloista ja voitosta kannettava vero.

22. Viimeksi mainittuun väitteeseen on vastattava, että pääoman hankintaveron siirtoleimaveron luonne ei sinänsä estä ottamasta huomioon sitä, vahvistaako kyseinen suoritus mahdollisesti yhtiön taloudellista potentiaalia. Muuten Finanzamt on oikeassa siinä, että koska koroton laina ei ollut oikeudellisesti sidoksissa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaan sopimukseen, korottoman lainan myöntämiseen ei periaatteessa ollut sopimuksen perusteella velvollisuutta. [11] Voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus vaikuttaa kuitenkin siltä osin korkosäästöihin, joita voidaan pitää yhtenä edellytyksenä taloudellisen potentiaalin vahvistamiselle, että tällaisesta sopimuksesta voi mahdollisesti seurata se, että korkosäästö ei vaikuta tulokseen.

23. Ovatpa nämä sopimukset oikeudellisesti toisiinsa sidoksissa tai eivät, Finanzamt pitää taloudellisen potentiaalin vahvistumista selvänä myös taloudellisesta

10 — Katso edellä alaviitteessä 5 mainittu julkisasiamies Darmonin ratkaisuehdotus asiassa 38/88, 10 kohta.

11 — Korottoman lainan myöntäminen on yhtiön osakkaan vapaaehtoinen suoritus: ks. Gast, H.-P., *Gesellschaftsteuer auf freiwillige Leistungen?*, UVR 1991, 239.

näkökulmasta, koska korkosäästöjen lisäksi korottoman lainan myöntäminen vahvistaa yhtiön taloudellista potentiaalia myöntämishetkellä sen takia, että lainasumma on heti käytettävissä. Finanzamt katsoo, että edunsaajayhtiön taloudellisen potentiaalin vahvistumista koskevan oletuksen puolesta puhuu sekin, että voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus ei voi poistaa sellaista vahvistumista, joka on jo syntynyt korottoman lainan myöntämisen kautta. Taloudellinen vahvistaminen tapahtuu lainan myöntämishetkellä, koska velan arvo on jo tällä hetkellä pienempi kuin tosiasiassa vastaanotettu rahamäärä. Lisäksi Finanzamt huomauttaa, että yhtiön taloudellinen potentiaali muuttuu jatkuvasti; tällaisia muutoksia ei oteta huomioon niissä yhtiön varoissa, jotka näkyvät taseessa, joten tase ei anna todenmukaista kuvaa asianomaisesta potentiaalista.

24. Tässä yhteydessä on Finanzamtin mukaan lisäksi otettava huomioon, että voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus voidaan sanoa irti lainan myöntämisen ja tilinpäätöksen laatimisen välisenä aikana.

25. Finanzamtin väitteisiin on ensinnäkin huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuin on olettanut yhtiön taloudellisen potentiaalin vahvistuvan korottoman lainan myöntämisen yhteydessä, koska yhtiön hyödyksi koituvat korkosäästöt jäivät käsiteltävänä olleessa asiassa [12] *pysyvästi* osaksi yhtiön omaisuutta, sillä tätä yhtiötä ei *etukäteen* velvoitettu luovuttamaan niitä voittojen ja tappioiden siirtämisen kautta. Kun sovelletaan taloudellisen potentiaalin vahvistamista koskevaa arviointiperustetta, ei näin ollen tarkastella ainoastaan yhtiön varojen lisääntymistä lainan suoritushetkellä, vaan myös tämän pääomasuorituksen pitkäaikaisia vaikutuksia, jotka ilmenevät yhtiöosuuksien arvon lisääntymisenä.

26. Edunsaajayhtiön taloudellisen potentiaalin vahvistumista koskeva oletus saattaisi siten kariutua sellaiseen taloudelliseen tarkasteluun, jota ei ole sidottu tiettyyn ajankohtaan; tällainen tarkastelu on kuitenkin aiheellinen. [13]

27. Jos nimittäin osakkaan sellaisen suorituksen tarkoituksena, joka ilmenee korottoman lainan myöntämisenä, on vain parantaa kyseisen yhtiön tulosta tilinpäätöstä silmällä pitäen, yhtiön taloudellista potentiaalia ei vahvisteta *pysyvästi*, toisin kuin Finanzamt katsoo. Yhtiön vieraaseen pääomaan lisätään ainoastaan

12 — Katso edellä alaviitteessä 6 mainittu tuomio.

13 — Tämä ilmenee edellä alaviitteissä 4 ja 6 mainituista tuomioista. Katso tästä edellä alaviitteessä 11 mainittu Gastin essee ja E. Kornprobstin huomautus asiassa C-15/89, Deltakabel (Kok. 1991, s. I-241) ja edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa C-249/89 5.2.1991 annetuista tuomioista, *Droit fiscal* 1991, nro 21-22, comm. 1181.

suoritus, josta seuraa aikaisemmin tehdyn voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen mukaan siirrettävän tuloksen parantuminen. Jos voimassa on voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus, taloudellisen potentiaalin voidaan olettaa vahvistuvan vastaavasti vain, jos yhtiölle syntyvä etu näkyy muutenkin kuin välittömästi tilinpäätöksessä.

28. Niin kuin komissio perustellusti korostaa, korkosäästöt, joita kyseessä olevalle yhtiölle syntyy korottoman lainan myöntämisen vuoksi, vaikuttavat kuitenkin yhtiön tulokseen välittömästi, koska ne vaikuttavat tilinpäätökseen. Kun voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus pannaan täytäntöön, etu siirtyy kuitenkin kokonaisuudessaan osakkaille joko siirretyn voiton kasvun tai katettavan tappion pienenemisen muodossa.

29. Näin ollen jää joka tapauksessa kyseenalaiseksi, voidaanko sitä, että koroton lainasumma on yhtiön käytettävissä, käyttää perusteluna sille, että on syntynyt taloudellista etua, joka vastaa taloudellisen potentiaalin pysyvää vahvistamista. Komissio vastustaa tätä oletusta: pääoman hankintaveron kannalta korottoman lainan myöntäminen on komission mukaan taloudelliselta kannalta tarkasteltaessa rinnastettava lainan myöntämiseen markkinakorolla silloin, kun on tehty voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus. Myös pääasian kantaja viittaa siihen, että taloudelliselta kannalta nämä toimet eivät kyseisen yhtiön taloudellisen potentiaalin osalta eroa toisistaan, koska koronmaksuvelvoitteen [14] ja olemassa olevaan voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaan sopimukseen perustuvan velvoitteen täyttäminen tapahtuvat samaan aikaan. Tältä kannalta katsoen voitaneen olettaa, että korkosäästöjen siirtäminen eteenpäin osana voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen täytäntöönpanoa vastaa taloudellisesti korkojen maksua.

30. Ratkaisevaa lienee kuitenkin, että yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut 5.2.1991 antamassaan tuomiossa [15] korottoman lainan myöntämisen yhteydessä korkosäästöjä suorituksen tosiasiallisen arvon selvittämisessä ja siten veron perusteen määrittämisessä.

31. Kaiken edellä esitetyn perusteella voidaan päätellä, että korottoman lainan myöntäminen pääomayhtiölle ei vahvista sen taloudellista potentiaalia, jos tätä ennen on tehty voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus, koska korko-

14 — Koska muuta ei ollut sovittu, korot olisivat langenneet maksettaviksi jälkikäteen eli korkokauden lopussa.

15 — Mainittu edellä alaviitteessä 6.

säästöt siirretään tällöin kokonaisuudessaan eteenpäin vahvistamatta yhtiön taloudellista potentiaalia.

32. Viimein on kysyttävä, missä määrin tähän päätelmään vaikuttaa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen pitäminen voimassa lainan myöntämisestä tilinpäätöksen vahvistamiseen saakka. Asianosaiset olivat nimittäin suullisessa käsittelyssä eri mieltä tästä kysymyksestä. Finanzamt korostaa, että voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus ei voi kumota Finanzamtin pääoman hankintaveron alaiseksi katsomaa suoritusta etenkään silloin, kun sopimus voidaan sanoa irti tai purkaa ennen voittojen tai tappioiden siirtämistä. Myös komissio katsoo, että verovapaus on sidoksissa sopimuksen voimassa pitämiseen. Kantaja viittaa kuitenkin siihen, että on laadittava välitilinpäätös, mikäli sopimus päättyy lainan myöntämisen ja tilivuoden päättymisen välisenä aikana.

33. Tästä on ensinnäkin huomautettava, että keskustelu vaikuttaa sikäli hypoteettiselta, että pääasian kohteena oleva voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus oli mahdollista sanoa irti vain kunkin tilivuoden lopussa, eikä sitä myöskään sanottu irti painavasta syystä. Lisäksi on todettava, että jo taloudellisen potentiaalin vahvistamista koskevasta arviointiperusteesta ilmenee, että korottoman lainan myöntämisen kaltaiset vapaaehtoiset suoritukset ovat edelleen pääoman hankintaveron alaisia, jos niihin liittyvä etu jää yhtiölle, ja näin ollen muun muassa silloin, kun tätä ennen tehtyä voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevaa sopimusta ei panna täytäntöön tai ei voida panna täytäntöön. Kyse ei siis ole niinkään voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen voimassa pitämisestä, vaan sen täytäntöönpanon mahdollisuudesta.

34. Edellä esitetystä ilmenee, että direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että yhtiön osakkaan yhtiölleen myöntämästä korottomasta lainasta ei voida kantaa pääoman hankintaveroa, jos yhtiö ja sen osakas ovat ennen lainan myöntämistä tehneet voittojen ja tappioiden siirtämistä koskevan sopimuksen, johon sisältyy tappion vastattavaksi ottamista koskeva velvoite ja jonka täytäntöönpanosta ei ole tullut mahdotonta.

V Oikeudenkäyntikulut

35. Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

VI Ratkaisuehdotus

36. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Pääoman hankinnassa kannettavista välillisistä veroista annetun direktiivin 69/335/ETY 4 artiklan 2 kohdan b alakohdan kanssa yhteensoveltuvaa ei ole se, että pääoman hankintaveroa kannetaan yhtiön osakkaan yhtiölleen myöntämästä korottomasta lainasta, jos yhtiön ja osakkaan välillä oli lainan myöntämisajankohtana voimassa voittojen ja tappioiden siirtämistä koskeva sopimus ja jos sopimuksen täytäntöönpanosta ei ole tullut mahdotonta.