

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

FG Niedersachsen v. 20.05.2026 - 4 K 9/26, BeckRS 2026, 19232

Übertragung von GmbH-Geschäftsanteilen auf einen Mitarbeiter gegen Kündigungsverzicht als vollentgeltliches Geschäft nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG

01.09.2026

Leitsatz

1. Für die Auslösung des Besteuerungstatbestandes aus § 17 Abs. 1 S. 1 EStG durch Übertragung von Geschäftsanteilen auf einen Mitarbeiter der Kapitalgesellschaft kommt es nicht darauf an, wie die Zuwendung beim Empfänger einzuordnen ist. Vielmehr ist die Feststellung einer vollentgeltlichen Übertragung ausreichend aber auch erforderlich.
2. Der Wert des befristeten Verzichts auf die Kündigung des Arbeitsverhältnisses gegenüber der Kapitalgesellschaft stellt die Gegenleistung für die Anteilsübertragung dar. Unter Dritten ist davon auszugehen, dass sich Leistung und Gegenleistung gleichwertig gegenüberstehen, womit der Veräußerungspreis dem nach § 11 Abs. 2 Bewertungsgesetz zu ermittelnden gemeinen Wert der Anteile entspricht.
3. Im Verhältnis zwischen übertragendem Gesellschafter und Gesellschaft dürfte eine verdeckte Einlage anzunehmen sein. § 272 Abs. 1a HGB steht dem nicht entgegen. Eine verdeckte Einlage führte zu nachträglichen Anschaffungskosten hinsichtlich der beim Gesellschafter verbleibenden Anteile.

(amtliche Leitsätze)

Sachverhalt

Der Kläger war zu Beginn des Jahres mit 50 % an der A-GmbH beteiligt und neben Herrn B deren Geschäftsführer. Die übrigen Geschäftsanteile hielt ein weiterer Gesellschafter. Mit notariellem Vertrag vom 15.12.2020 übertrugen der Kläger und der weitere Gesellschafter jeweils 3,5 % der Geschäftsanteile auf Herrn B. Ein Kaufpreis wurde nicht vereinbart. Die Übertragung erfolgte nach dem Vertrag „aufgrund des bestehenden Dienstverhältnisses“ von Herrn B und in Erwartung seiner weiteren Tätigkeit für die A-GmbH. Gleichzeitig verpflichtete sich Herr B zur unentgeltlichen Rückübertragung der Anteile, sofern er das Dienstverhältnis vor dem 31.12.2027 aus eigenem Entschluss beendet oder eine konkurrierende Tätigkeit aufnimmt. Das Finanzamt nahm im Rahmen einer Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG einen geldwerten Vorteil des Herrn B gemäß § 19 EStG an.

Der Kläger erklärte in seiner Einkommenssteuererklärung zunächst einen Veräußerungsgewinn von X €, von dem 60 % steuerpflichtig waren. Gegen den erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheid wandte sich der Kläger erfolglos mit Einspruch. Er vertrat die Ansicht, mangels Kaufpreises bzw. sonstiger Gegenleistung sei kein Veräußerungsgewinn erzielt worden; stattdessen sei ein Veräußerungsverlust unter Berücksichtigung der Anschaffungs- und Übertragungskosten anzusetzen. Das Finanzamt ging dagegen davon aus, dass der Kläger die Anteile zunächst verdeckt in die A-GmbH eingelegt und diese anschließend mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis an Herrn B übertragen habe, sodass der Besteuerungstatbestand des § 17 Abs. 1 S. 2 EStG ausgelöst worden sei.

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Entscheidung

Die Klage ist unbegründet.

In der Übertragung der Geschäftsanteile auf Herrn B liege nach Ansicht des FG Niedersachsen eine Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG und keine (teil-)unentgeltliche Leistung. Zwischen den Beteiligten bestehe vielmehr ein vollentgeltliches Geschäft. Bei Verträgen unter fremden Dritten spreche bereits eine (widerlegbare) Vermutung für die Entgeltlichkeit. Vorliegend werde im Übertragungsvertrag ausdrücklich auf das bestehende Dienstverhältnis und die Erwartung der A-GmbH verwiesen, dass Herr B auch künftig für die Gesellschaft tätig sein werde. Darin liege ein Gegenleistungsverhältnis.

Nach Ansicht des Senats komme es für die Verwirklichung des Besteuerungstatbestands des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG nicht darauf an, wie die Zuwendung beim Empfänger steuerlich einzuordnen sei. Entscheidend und zugleich ausreichend sei vielmehr allein, dass eine vollentgeltliche Übertragung der Anteile vorliege.

Weiter führt das Gericht aus, dass zwar auch § 17 Abs. 1 S. 2 EStG in Betracht komme, wonach eine verdeckte Einlage von Anteilen in eine Kapitalgesellschaft einer Veräußerung gleichstehe. Der Senat hält die Annahme des Beklagten, wonach die Anteile verdeckt in die A-GmbH eingelegt und als geldwerter Vorteil an Herrn B weiterübertragen worden seien, für vertretbar. Die Einlage von Anteilen sei auch mit Anteilen an der nämlichen Gesellschaft möglich.

Das FG Niedersachsen selbst neigt jedoch ausdrücklich dazu, die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen in den Vordergrund zu rücken. Danach habe Herr B als Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile auf eine Kündigung seines Dienstverhältnisses zweitweise verzichtet. Der Wert dieser Gegenleistung liege insbesondere in der Sicherung der künftigen Arbeitsleistung, die für die A-GmbH und deren Gesellschafter von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung gewesen sei. Die Übertragung von insgesamt 7 % der Geschäftsanteile spreche zudem dafür, dass die Beteiligten den Umfang der Beteiligung nicht beliebig, sondern als wertentsprechende Gegenleistung bemessen hätten.

Im Ergebnis ließ das Gericht offen, ob der Tatbestand des § 17 Abs. 1 S. 1 oder S. 2 EStG erfüllt sei, da der Veräußerungsgewinn jedenfalls der Besteuerung unterliege und sich in der Höhe keinen Unterschied ergebe.

Der Veräußerungsgewinn entspricht gemäß § 17 Abs. 2 S. 1 EStG dem Veräußerungspreis abzüglich der Veräußerungs- und Anschaffungskosten. Zum Veräußerungspreis gehört dabei alles, was der Veräußerer für die Anteile vom Erwerber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten als Gegenleistung erhält.

Nach Ansicht des Senats habe der Kläger eine Gegenleistung i.S.d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG erhalten, indem er die Leistung des Erwerbers an die A-GmbH als Dritte veranlasst habe. Dies gelte insbesondere deshalb, weil es sich bei der A-GmbH aus Sicht des Klägers um eine nahestehende Person handle und ihm die Arbeitsleistung des Herrn B mittelbar über seine fortbestehende Beteiligung zugutekomme.

Der Veräußerungspreis sei mit dem gemeinen Wert der übertragenen Anteile anzusetzen (= objektiver Wert der Anteile im gewöhnlichen Geschäftsverkehr). Bei Annahme einer verdeckten Einlage ergebe sich dies unmittelbar aus § 17 Abs. 2 S. 2 EStG. Geht man hingegen von einer unmittelbaren Veräußerung nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG aus, sei der Wert der Gegenleistung (= Kündigungsverzicht) des Herrn B an die A-GmbH maßgeblich. Da bei einem entgeltlichen Geschäft zwischen Dritten von der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung auszugehen sei, entspreche auch hier der Veräußerungspreis dem gemeinen Wert der Anteile (§ 9 Abs. 1 BewG). Dieser sei nach § 11 Abs. 2 BewG zu bestimmen.

Praxishinweis

Anteilsübertragungen an Mitarbeiter sollten steuerlich von Anfang an als möglicher Veräußerungsvorgang nach § 17 EStG berücksichtigt werden. Werden GmbH-Anteile an einen Mitarbeiter übertragen und stellt dessen künftige Tätigkeit die wirtschaftliche Gegenleistung dar, kann beim bisherigen Gesellschafter trotz fehlender

Prof. Dr. Heribert Heckschen
Dr. Pascal Salomon

Hohe Straße 12
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0
Fax 0351 473 05 10

Kaufpreiszahlung ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstehen. Insbesondere ein zeitlich befristeter Verzicht auf die Kündigung des Dienstverhältnisses kann als werthaltige Gegenleistung angesehen werden. Entscheidend ist, ob die Anteilsübertragung aus Sicht des übertragenden Gesellschafters (voll-)entgeltlich erfolgt.

Die Besteuerung des Mitarbeiters als geldwerter Vorteil nach § 19 EStG steht einer Besteuerung des übertragenden Gesellschafters nach § 17 EStG nicht entgegen. Daneben sind auch die steuerlichen Folgen der Mitarbeiterbeteiligung auf Ebene der Gesellschaft und des übertragenden Gesellschafters getrennt zu betrachten. Nach Ansicht des FG Niedersachsen dürfte im Verhältnis zwischen dem übertragenden Gesellschafter und der Gesellschaft – unabhängig davon, ob die Übertragung nach § 17 Abs. 1 S. 1 oder S. 2 EStG beurteilt werde –, eine verdeckte Einlage vorliegen. Diese könne beim Gesellschafter zu nachträglichen Anschaffungskosten hinsichtlich der verbleibenden Anteile führen.

Schließlich sollte die Bewertung der Gegenleistung bereits bei Vertragsabschluss nachvollziehbar dokumentiert werden. Gerade bei Mitarbeiterbeteiligungen sollte eine belastbare Anteils- bzw. Unternehmensbewertung vorliegen, aus der sich nachvollziehen lässt, wie die Höhe der übertragenen Beteiligung bestimmt wurde. Fehlt es an einer solchen Bewertung, kann der gemeine Wert der Anteile den maßgeblichen Veräußerungspreis bestimmen, da bei Verträgen zwischen fremden Dritten grundsätzlich von der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung auszugehen ist.