



ONLINEKOMMENTAR
DER FREI ZUGÄNLICHE
RECHTSKOMMENTAR

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 11 DBG

Eine Kommentierung von Nicolas Grieder / Peter Hongler

Herausgegeben von Peter Hongler / Fabian Sutter

Stand der Bearbeitung: 18.05.2026

PDF erstellt am: 06.10.2026

DOI: 10.17176/20260518-102412-0

ZITIERVORSCHLAG

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (Hrsg.), Onlinekommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Kurzzitat: OK-Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. XXX.

Art. 11 Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit

Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern nach den Bestimmungen für die juristischen Personen.

GLIEDERUNG

I. Übersicht 3

II. Personengesamtheit..... 3

III. Ausländische Personengesamtheit..... 3

IV. Wirtschaftliche Zugehörigkeit 4

V. Rechtsfolge 4

Literaturverzeichnis..... 5

Materialienverzeichnis 6

I. ÜBERSICHT

- 1 Gemäss Art. 11 DBG entrichten ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit ihre Steuern nach den Bestimmungen für die juristischen Personen, sofern sie in der Schweiz wirtschaftlich zugehörig sind. Die Bestimmung kommt nach dem Gesagten unter folgenden Voraussetzungen zur Anwendung¹:
 - Es liegt eine Handelsgesellschaft oder eine Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit vor;
 - Bei welcher es sich um eine ausländische Personengesamtheit handelt; und
 - Welche in der Schweiz eine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet.

II. PERSONENGESAMTHEIT

- 2 Die Bestimmung spricht von «*und andere*» ausländische Personengesamtheiten und impliziert damit, dass das Vorliegen einer Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit zwingend ist. Neben ausländischen Handelsgesellschaften können insb. auch nichtkaufmännische Personengemeinschaften (etwa bei blosser Vermögensverwaltung) sowie ausländische Erbgemeinschaften als Personengesamtheiten i.S.v. Art. 11 DBG qualifizieren.² Ein einseitiger Willensakt (z.B. ein Trust)³ sowie auch Einzelunternehmen werden von der Bestimmung dagegen nicht erfasst.⁴
- 3 In den Anwendungsbereich von Art. 11 DBG fallen nicht die rechtlich verselbständigten Gesellschaftsformen⁵ – insb. Kapitalgesellschaften –, sondern die Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, ergeben sich ohnehin die gleichen Steuerfolgen, da Kapitalgesellschaften bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach Art. 49 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 51 DBG als juristische Person beschränkt steuerpflichtig sind.⁶ Ist die Voraussetzung einer Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit zwar erfüllt, fehlt jedoch ein Anknüpfungspunkt für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit dieser Personengesamtheit, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob es sich um eine Personengesellschaft oder sonstige Gesellschaft handelt, die in den Anwendungsbereich von Art. 10 fällt.⁷

III. AUSLÄNDISCHE PERSONENGESAMTHEIT

- 4 Am umstrittensten ist das Kriterium, wonach es sich um eine «ausländische» Personengesamtheit handeln muss. Es kommen nach Weissbrodt folgende mögliche Ansätze, inwiefern diese Voraussetzung erfüllt werden kann, in Betracht:
 - Anknüpfung an den Sitz der Personengesamtheit

1. Vgl. auch BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 5.2.1.

2. Meuter, S. 4 f.

3. Vgl. BGer 9C_677/2024 vom 8.9.2025, E. 5.2.2.

4. Locher, Art. 11 DBG N. 7.

5. Zu den Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit sowie zur Unterscheidung zwischen diesen und den Kapitalgesellschaften vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz, § 2 N. 89 ff.

6. Vgl. hierzu bspw. den Fall einer Private Limited Company nach dem Recht der Republik Singapur BGer 2C_560/2014, 2C_561/2014 vom 30.9.2015.

7. Vgl. explizit auch BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 3.

- Anknüpfung an den Ort der Inkorporation der Personengesamtheit, wobei ferner zu differenzieren ist, nach
 - der Geschäftsleitung oder einem ähnlichen Merkmal. Denkbar wäre auch darauf abzustellen, ob die Personengesamtheit ihre Geschäftsleitung oder ein ähnliches Merkmal im Ausland hat;
 - den Teilhabern. Denkbar wäre auch, sich darauf abzustützen, ob die Teilhaber (mehrheitlich) im Ausland ansässig sind;
 - Kombination von verschiedenen Elementen: Dieser Ansatz wird insb. von Meuter vertreten, welcher in einem ersten Schritt eine Analyse nach der Inkorporationstheorie verlangt. Falls eine ausländische Entität vorliegt, prüft Meuter in einem zweiten Schritt, ob mindestens ein Teilhaber im Ausland ansässig ist. Falls letzteres der Fall ist, handelt es sich um eine ausländische Personengesamtheit.⁸
- 5 Zur Qualifikation ausländischer Personengesamtheiten hat sich – soweit ersichtlich – weder das Bundesgericht abschliessend geäussert noch bildete sich in der Steuerpraxis ein einheitlicher Ansatz heraus.⁹ Unseres Erachtens ist es überzeugend, die Wirkung von Doppelbesteuerungsabkommen für die Auslegung von Art. 11 DBG miteinzubeziehen. Dort, wo vermutungsweise im Ausland eine intransparente Besteuerung erfolgt, sollte eine solche über Art. 11 DBG auch in der Schweiz nachvollzogen werden.¹⁰ Konkret bedeutet dies, dass die Anwendung von Art. 11 DBG vor allem in jenen Konstellationen sinnvoll ist, wo DBA-rechtlich eine Unternehmenstätigkeit nach Art. 7 OECD-MA¹¹ vorliegt und das Unternehmen im Ausland aufgrund eines Anknüpfungspunkts nach Art. 4 OECD-MA steuerpflichtig ist.¹²

IV. WIRTSCHAFTLICHE ZUGEHÖRIGKEIT

- 6 Gemäss dem Bundesgericht verweist Art. 11 DBG beim Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit auf die Anknüpfungspunkte in Art. 4 und 5 DBG¹³, wobei in praktischer Hinsicht vor allem Art. 4 Abs. 1 lit. a–d DBG in Frage kommen.
- 7 Hierzu hielt das Bundesgericht präzisierend fest, dass es um jene Anknüpfungspunkte gehe, die ebenfalls von Art. 51 DBG gedeckt seien.¹⁴ In der Praxis sind vor allem Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz als mögliche Anknüpfungspunkte von Bedeutung.
- 8 Liegt keine wirtschaftliche Zugehörigkeit der ausländischen Entität in der Schweiz vor, ist Art. 11 DBG von vornherein nicht anwendbar.¹⁵ Es ist zu prüfen, ob die Einkünfte aufgrund von Art. 10 DBG direkt den Anteilsinhabern zugerechnet werden.¹⁶

V. RECHTSFOLGE

- 9 Falls die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kommt es zu einer Kooperationsfiktion, wodurch die ausländische Personengesamtheit in der Schweiz gewinnsteuerpflichtig wird. Art. 11 DBG

8. Meuter, S. 8 ff.

9. In diesem Zusammenhang sei bspw. die Zürcher Praxis zu nennen, die der Auffassung von Meuter folgt vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 11 DBG N. 5 f. m.w.H.

10. Vgl. detailliert begründend Weissbrodt, S. 69 f.

11. Vgl. dazu die Model Tax Convention on Income and on Capital 2017.

12. Vgl. dazu den Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA, wonach sich die Ansässigkeit einer Person anhand ihrer «domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature» bestimmen kann.

13. Vgl. BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 2.5.2.

14. BGer 2C_123/2014, 2C_124/2014 vom 30.9.2015, E. 9.3 sowie ferner Oberson, § 6 N. 14 ff.; Locher, Art. 11 DBG N. 15. Für eine Darstellung entsprechender Anknüpfungspunkte vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 11 DBG N. 1a.

15. BGer 2C_894/2013 vom 18.9.2015, E. 2.5.

hat zur Folge, dass die Personengesamtheit wie eine juristische Person intransparent behandelt und als solche als Ganzes – hingegen nicht die Teilhaber persönlich – besteuert wird.¹⁷

- 10 Komplexer gestaltet sich die Situation, falls die Personengesamtheit, die als ausländisch qualifiziert wird, gleichzeitig in der Schweiz ansässige Gesellschafter hat. In diesem Fall werden die Einkünfte den inländischen Teilhabern zugerechnet, sodass diese i.S.v. Art. 10 DBG transparent besteuert werden. Hinsichtlich der ausländischen Teilhaber ist die Personengesamtheit in der Schweiz nach Art. 11 DBG beschränkt gewinnsteuerpflichtig.¹⁸ Teilweise werden in der Steuerpraxis auch die ausländischen Teilhaber anteilig besteuert.¹⁹ Falls Art. 11 DBG zur Anwendung gelangt, sind grundsätzlich alle Bestimmungen des Gewinnsteuerrechts anwendbar.²⁰ Dies beinhaltet auch die Bestimmungen des Beteiligungsabzugs.²¹

LITERATURVERZEICHNIS

Duss Fabian/Buchmann Marco, Kommentierung zu Art. 69 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (<https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg10>).

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1 - 48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Meuter Hans Ulrich, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, ZStP 17 (2008), S. 1–19.

Oberson Xavier, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. Basel 2021.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Weissbrodt Jan, Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG, FStR 2015, S. 63–79.

16. Vgl. dazu Grieder/Hongler, Art. 10 DBG N. 5 ff.

17. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 11 DBG N. 1.

18. Vgl. dazu das Beispiel von Stocker/Schmid, N. 6.

19. Vgl. bspw. dazu Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 10 Nr. 1, Ziff. 3.2.

20. Vgl. Art. 49 ff. DBG.

21. Vgl. hierzu Duss/Buchmann, Art. 69 DBG N. 4 m.w.H.

MATERIALIENVERZEICHNIS

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Model Tax Convention on Income and on Capital der OECD vom 21.11.2017, https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/mtc_cond-2017-en.pdf, besucht am 16.1.2026.