



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 50

Urteil vom 17. Dezember 2015

Steuergerichtshof

Besetzung	Präsident:	Marc Sugnaux		
	Richter:	Anne-Sophie Casanova	Peyraud,	Hugo
	Geschichtsschreiberin:	Elisabeth Rime Rappo		

Parteien **A. _____, Beschwerdeführer**

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; Schuldzinsenabzug; Ruling (Zuständigkeit im Bereich der direkten Bundessteuer; Widerruf des Rulings, Dauer eines allfälligen Vertrauensschutzes)

Beschwerde vom 31. Mai 2013 gegen den Einspracheentscheid vom 7. Mai 2013; direkte Bundessteuer 2008

Sachverhalt

A. Im Anschluss an eine vorgängige Präsentation und Besprechung unterbreitete die Beratungs- und Treuhandgesellschaft B. _____ der Eidgenössischen Steuerverwaltung am 3. August 2004 detailliert ausformulierte und begründete "Anträge zur steuerlichen Behandlung einer Beteiligung einer in der Schweiz ansässigen natürlichen oder juristischen Person an einer australischen Limited Partnership" (zu den Einzelheiten des dargelegten Sachverhalts und der gestellten Anträge siehe das – andere Steuerpflichtige betreffende – Urteil des Steuergerichtshofs 604 2008-149/150 vom 27. Mai 2011, am 28. August 2011 mit der Nr. 40 veröffentlicht unter www.fr.ch/rechtsprechung). Diese Rulinganfrage wurde von der Eidgenössischen Steuerverwaltung am 4. August 2004 mit dem Vermerk "Einverstanden!" gegengezeichnet.

In der Folge widerrief die Eidgenössische Steuerverwaltung das gewährte Ruling am 18. April 2008 "mit sofortiger Wirkung für die Zukunft". Zudem wurde im entsprechenden Schreiben festgestellt, dass dem Ruling auch für die Vergangenheit keine bzw. nur eine beschränkte Bindungswirkung zukomme. Daran wurde auch nach Erhalt weiterer Unterlagen über die zur Diskussion stehenden Anlagevehikel sowie einer erneuten Besprechung mit der Beratungs- und Treuhandgesellschaft ausdrücklich festgehalten (Schreiben vom 10. September 2008).

Daraufhin informierte die Eidgenössische Steuerverwaltung die Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltungen am 16. September 2008 über die "Steuerliche Klassifizierung und Behandlung von C. _____ Anlagevehikeln" (nachfolgend: das Anlagevehikel), wobei bezüglich der direkten Bundessteuer ausdrücklich entsprechende Weisungen erteilt wurden. Im Rundschreiben wurde insbesondere dargelegt, am früher gewährten Ruling könne nicht mehr festgehalten werden. Eine neuerliche Überprüfung der Sach- und Rechtslage habe ergeben, dass die Art und Weise, wie die im seinerzeitigen Rulingantrag dargestellte Struktur in der Praxis umgesetzt worden sei, eine Umgehung der Vorschriften über die Ertragsbesteuerung bzw. zumindest eine missbräuchliche Inanspruchnahme des privaten Schuldzinsenabzugs in der Schweiz darstelle. Dies müsse bei privaten Anlegern aus der Schweiz mit bereits bestehenden Beteiligungen zumindest zur Folge haben, dass der private Schuldzinsenabzug in Bezug auf die mit fremden Mitteln finanzierte Erhöhung des Anlagekapitals verweigert werde. Zudem habe die Eidgenössische Steuerverwaltung erkannt, dass nach inzwischen geänderter Gesetzgebung und Praxis diese Anlagevehikel in steuerlicher Hinsicht als ausländische Fonds klassifiziert und behandelt werden müssten. Künftige, nach dem Widerruf des Rulings erworbene Beteiligungen seien deshalb steuerlich als Anteile an einer ausländischen kollektiven Kapitalanlage zu behandeln. Im Übrigen wurde in Absprache mit den Kantonsvertretern in der "Arbeitsgruppe Bewegliches Vermögen" der Schweizerischen Steuerkonferenz die Empfehlung abgegeben, bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern gleich zu verfahren.

B. a) In seiner Steuererklärung, welche er am 12. September 2007 für die Steuerperiode 2006 einreichte, deklarierte der Beschwerdeführer einerseits insbesondere Einkommen und Vermögen aus Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen im Betrag von CHF 1'233.- bzw. CHF 714'119.- (Code 3.21, Privatkapitalien). Unter den Vermögenswerten befanden sich Anteile am australischen Limited Partnership im Betrag von CHF 578'570.-, für welche kein Ertrag ausgewiesen wurde. Andererseits machte der Steuerpflichtige insbesondere Privatschulden und Schuldzinsen (Code 4.21) im Betrag von CHF 953'033.- bzw. CHF 57'133.- geltend. Darin inbegriffen waren Darlehen der C. _____ Finance Company Pty Limited (nachfolgend: Finance Company) im Betrag von CHF 523'033.-. Dafür wurden im Jahr 2006 Darlehenszinsen in der Höhe von CHF 47'310.- geltend gemacht.

Im Rahmen verschiedener Veranlagungsverfahren holte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere nähere Informationen und Unterlagen betreffend das Anlagevehikel ein.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 19. Juni 2008 wurden das Einkommen und Vermögen aus privaten Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen (Code 3.21, Privatkapital) mit CHF 1'294.- bzw. CHF 752'214.- veranlagt. Die Privatschulden (Code 4.21) wurden auf CHF 953'033.- und die abzugsfähigen diesbezüglichen Zinsen auf CHF 9'821.- festgesetzt. Unter Berücksichtigung der übrigen Faktoren ergaben sich ein steuerbares Vermögen von CHF 445'302.- sowie ein steuerbares Einkommen von CHF 289'742.- (Kanton) bzw. CHF 292'322.- (direkte Bundessteuer). Zur Begründung der Veranlagung von Code 4.21 (Privatschulden) wurde vermerkt, die Schuldzinsen auf den Darlehen (CHF 47'310.-) betreffend das Anlagevehikel würden gemäss einem kürzlichen Entscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung ab der Steuerperiode 2006 nicht mehr zum Abzug zugelassen.

b) Gegen diese Veranlagung erhob der Beschwerdeführer Einsprache. Nebst anderen, in der Folge nicht mehr zur Diskussion stehenden Punkten beantragte er, die Darlehenszinsen an die Finance Company im Betrag von CHF 47'310.- vollumfänglich als "Schuldenabzug" (Code 4.21) zuzulassen.

Dieses Einsprachebegehren wurde mit Entscheid vom 3. Dezember 2008 abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, der Steuerpflichtige habe in ein ausländisches Gebilde investiert, welches tatsächlich nicht dem bis am 31. Dezember 2006 anwendbaren Bundesgesetz über die Anlagefonds unterstellt werden könne. Das Konstrukt könne nach schweizerischem Recht am ehesten mit einer Aktiengesellschaft verglichen werden. Es sei im weitesten Sinn eine Beteiligung an einer australischen Aktiengesellschaft erworben worden. Diese erwirtschaftete ihrerseits aus Anlagen auf dem Rohstoff-, Nahrungs- und Viehmarkt usw. Geld, das dem Anleger in der Schweiz über diese Gesellschaft vergütet werden könne. Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen sei diese Frage jedoch nicht von grosser Bedeutung. Entscheidend sei vielmehr die Frage, weshalb die Finanzierung der Anlage zu einem derart hohen Anteil Fremdkapital habe erfolgen können. Das von der finanzierenden Gesellschaft übernommene Risiko von 90 % gegenüber dem Anleger, welcher lediglich für 10 % der Anlagesumme aufkommen müsse, stehe in keinem Verhältnis zu einer bankenüblichen Finanzierung im Rahmen eines Lombardkredites und habe deshalb hinterfragt werden müssen.

Weiter wurde ausgeführt, das Ruling mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung bestätige lediglich den Grundsatz der vorgesehenen Transaktionen, die sich von Fall zu Fall unterschiedlich auswirken könnten, wie der vorliegende Fall zeige. Mit keinem Wort werde jedoch darin die aussergewöhnliche Finanzierung der Kapitalanlage gewürdigt. Deshalb habe das Ruling nur eine eingeschränkte Gültigkeit, wie dies von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auch kommuniziert worden sei. Schliesslich sei noch zu erwähnen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg kein schriftliches Abkommen unterzeichnet habe und damit zumindest auf kantonaler Ebene an keine Abmachung gebunden sei. Wie dem auch sei, müsse die Geltendmachung der Schuldzinsen im vorliegenden Fall als missbräuchlich bezeichnet werden. Die Zulassung eines allfälligen Abzugs würde zu einer unzulässigen Steuerumgehung führen. In der Tat stünden die Schuldzinsen in keinem Zusammenhang mit einem steuerbaren Ertrag, da die angefallenen Erträge in der Gesellschaft thesauriert würden, um möglicherweise später als steuerfreier Kapitalgewinn realisiert zu werden. Zudem sei gemäss Überzeugung der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht einmal sichergestellt, dass die im Konzernverhältnis durch eine Tochtergesellschaft der Bank an die Anleger verrechneten Schuldzinsen auch tatsächlich dort als Ertrag versteuert würden. Die

gewählte Rechtsgestaltung sei ungewöhnlich und sachwidrig. Die kreditfinanzierende Tochtergesellschaft der Bank in Australien übernehme ein absonderliches Risiko, das jeglichen normalen Geschäftsrahmen sprengt. Die Finanzierung der Finanzanlage sei bewusst so gewählt worden, um Steuern einzusparen. Gemäss Prospekt werde die Steuerersparnis nebst der Rendite klar als erreichbares Ziel erklärt. Bei der Berechnung der Rendite spiele die Abzugsfähigkeit der Zinsen eine entscheidende Rolle. Das gewählte Vorgehen würde auch zu einer erheblichen Steuereinsparung führen, was im Sinne einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen nicht hingenommen werden dürfe.

c) Am 18. Dezember 2008 reichte der Beschwerdeführer gegen diesen Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein (Verfahren 604 2008-161/162).

Dieses Beschwerdeverfahren wurde vorerst mit Verfügung vom 1. Juli 2009 – dem Antrag des Beschwerdeführers entsprechend – bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides im gleich gelagerten Verfahren 604 2008-149/150 sistiert.

d) Mit dem vorne bereits erwähnten Urteil vom 27. Mai 2011 (am 28. August 2011 mit der Nr. 40 veröffentlicht unter www.fr.ch/rechtsprechung) hiess der Steuergerichtshof im Verfahren 604 2008-149 die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer gut. Er erachtete das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gewährte Ruling unter den gegebenen Umständen auf Bundesebene für verbindlich, da die Voraussetzungen für die Gewährung des Vertrauensschutzes – soweit umstritten – erfüllt seien. Im Verfahren 604 2008-150 betreffend die Kantonssteuern wurde die Beschwerde hingegen abgewiesen. Diesbezüglich gelangte der Steuergerichtshof zum Schluss, auf kantonaler Ebene könne kein Vertrauensschutz geltend gemacht werden, da das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie gewissen anderen Kantonen gewährte Ruling für den Kanton Freiburg nicht verbindlich sei. In der Sache selbst wurde festgehalten, die steuerliche Geltendmachung des streitigen Schuldzinsenabzugs sei rechtsmissbräuchlich und es liege eine Steuerumgehung vor.

Dieser Grundsatzentscheid erwuchs – mangels Erhebung eines Rechtsmittels durch die Steuerbehörden – in Rechtskraft, soweit er die direkte Bundessteuer betraf. Hingegen wurde er von den Steuerpflichtigen angefochten, soweit er die Kantonssteuer zum Gegenstand hatte.

Mit Urteil vom 26. Oktober 2012 (BGE 138 II 545, übersetzt in RDAF 2014 II 544) wies das Bundesgericht die im Verfahren 604 2008-150 erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab, soweit darauf einzutreten war. Einerseits bestätigte es, dass im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern einzig die Steuerbehörden des betroffenen Kantons zuständig sind, auf vorherige Anfrage hin über die Zulässigkeit eines gegebenenfalls problematischen Sachverhalts zu befinden. Würden diese Behörden nicht angefragt, seien sie durch allfällige Zusicherungen einer anderen kantonalen oder der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht gebunden. In der Sache selbst gelangte das Bundesgericht zum Schluss, es liege ein direkter Anwendungsfall von Art. 34 Abs. 1 Bst. a, zweiter Satz, des freiburgischen Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR; SGF 631.1) vor, welcher übrigens auch mit Art. 33 Abs. 1 Bst. a, zweiter Satz, des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) übereinstimme. Somit erübrige sich eine nähere Prüfung des Falls unter dem – im vorinstanzlichen Verfahren einzig umstrittenen – Gesichtspunkt der Steuerumgehung, da schon die Auslegung der spezifischen kantonalrechtlichen Bestimmung zum gleichen Ergebnis führen müsse.

e) In der Folge wurde das bis anhin suspendierte Beschwerdeverfahren 604 2008-161/162 wieder an die Hand genommen. Mit Schreiben vom 16. bzw. 21. November 2012 wurde den Parteien Frist gesetzt, um Anträge betreffend den weiteren Verfahrensablauf zu stellen. Gleichzeitig wurde betont, der Steuergerichtshof werde ohne weiteren Schriftenwechsel das Urteil fällen, sofern bezüglich der direkten Bundessteuer kein Streitabstand sowie bezüglich der Kantonssteuern kein Beschwerderückzug erklärt werde.

Mit Schreiben vom 23. November 2012 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung mit, sie stelle keinen Verfahrens Antrag.

Hingegen zog der Beschwerdeführer seine Beschwerde, soweit sie die Kantonssteuern betraf (Verfahren 604 2008-162), am 5. Dezember 2012 zurück.

Mit Urteil vom 21. Dezember 2012 hiess der Steuergerichtshof die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (Verfahren 604 2008-162) gut. Wie bereits in seinem Grundsatzentscheid 604 2008-149 vom 27. Mai 2011 ging er davon aus, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung unbestrittenermassen für die Gewährung des Rulings betreffend die direkte Bundessteuer zuständig gewesen sei und die Anfrage auch vorbehaltlos genehmigt habe. Ebenso gelangte er wiederum zum Schluss, dass die Voraussetzungen der Verbindlichkeit des gewährten Rulings erfüllt seien. Demzufolge wurde der angefochtene Entscheid aufgehoben und der streitige Abzug für Schuldzinsen im Betrag von CHF 47'310.- gewährt. Im Übrigen wurde vom Beschwerderückzug betreffend die Kantonssteuern Vormerk genommen.

C. a) In seiner Steuererklärung für die Steuerperiode 2008 machte der Beschwerdeführer ebenfalls diverse Privatschulden und Schuldzinsen (Code 4.210) geltend. Darin inbegriffen waren wiederum Darlehen der Finance Company. Dafür wurden im Jahr 2008 Darlehenszinsen in der Höhe von CHF 35'523.- geltend gemacht.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 14. März 2013 wurden das Einkommen und Vermögen aus privaten Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen (Code 3.210, Privatkapitalien) mit CHF 1'835.- bzw. CHF 831'526.- veranlagt. Die Privatschulden (Code 4.210) wurden auf CHF 868'089.- und die diesbezüglich abzugsfähigen Zinsen auf CHF 11'825.- festgesetzt. Zur Begründung der Veranlagung von Code 4.210 wurde insbesondere vermerkt, die Schuldzinsen auf den Darlehen betreffend das Anlagevehikel (CHF 35'523.-) würden seit dem Widerruf des Rulings, welcher am 18. April 2008 durch die Eidgenössische Steuerverwaltung erfolgt sei, für die direkte Bundessteuer nicht mehr zum Abzug zugelassen. Allenfalls vor diesem Datum fällig gewordene Zinsen seien bei der direkten Bundesteuer zwar abzugsfähig, doch obliege es dem Steuerpflichtigen, den umfassenden Nachweis (Betrag und Fälligkeitszeitpunkt) dafür zu erbringen. Da dies im vorliegenden Fall nicht geschehen sei, habe man den gesamten Betrag von CHF 35'523.- aufgerechnet.

b) Gegen diese Veranlagung erhob der Beschwerdeführer am 5. April 2013 Einsprache, soweit sie die direkte Bundessteuer betraf. Er beantragte, die Darlehenszinsen an die Finance Company im Betrag von CHF 35'523.- vollumfänglich als Zinsabzug (Code 4.210) zuzulassen. Subsidiär machte er geltend, es sei mindestens ein Betrag von CHF 10'511.- für die Zeit bis zum 18. April 2008 zu berücksichtigen. Zur Begründung legte er insbesondere dar, gemäss dem rechtskräftigen Urteil vom 21. Dezember 2012 sei die Eidgenössische Steuerverwaltung an das gewährte Ruling gebunden. Dies müsse für sämtliche Investitionen gelten, welche – wie im vorliegenden Fall – vor dem 18. April 2008 erfolgt seien.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 7. Mai 2013 abgewiesen.

c) Am 31. Mai 2013 reichte der Beschwerdeführer gegen diesen Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft (Verfahren 604 2013 50). Er hält an seinem Begehren fest, die Darlehenszinsen an die Finance Company im Betrag von CHF 35'523.- vollumfänglich als Zinsabzug (Code 4.210) zuzulassen (unter Kosten- und Entschädigungsfolgen). Er macht weiterhin insbesondere geltend, die Steuerverwaltung sei bezüglich der direkten Bundessteuer an das strittige Ruling gebunden. Im Vertrauen auf die Richtigkeit der behördlichen Auskunft habe er Dispositionen getroffen, welche auch nach dem Widerruf des Rulings am 18. April 2008 einen Vertrauensschutz zu begründen vermöchten. Das Steurruling sei ja nicht mit Bezug auf einen einmaligen Sachverhalt, sondern einen Dauersachverhalt eingeholt worden. Das zur Diskussion stehende wiederkehrende Element des Schuldzinses werde mit einer einmaligen Disposition (Investition in das Anlagevehikel) ausgelöst. Ein Ruling habe ab dem Zeitpunkt des Widerrufs für alle Sachverhalte keine Bindungswirkung mehr, auf welche der Steuerpflichtige an diesem Zeitpunkt noch eine Einflussmöglichkeit habe. Vorliegend sei durch die streitgegenständliche Investition ein Dauersachverhalt verwirklicht worden, der Konsequenzen für das Jahr 2008 und darüber hinaus habe. Diese einmalige Disposition sei aufgrund der Closed-End Struktur des Anlagevehikels irreversibel bzw. eine vorzeitige Auflösung der Investition während der fixen Laufzeit wäre nicht ohne erhebliche finanzielle Nachteile möglich. Im Übrigen anerkenne auch die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass das Ruling aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht für die Vergangenheit widerrufen werden könne.

Der mit Verfügung vom 4. Juni 2013 festgesetzte Kostenvorschuss von CHF 500.- wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 8. bzw. 11. Juli 2013 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung unter Kostenfolge. Sie legt einerseits dar, es gehe hier einzig und allein um die Frage, ob in der Zeitspanne vom 1. Januar bis 17. April 2008 eine Zinsfälligkeit für das Darlehen bestehe oder nicht. Dies müsse klar verneint werden, sei doch in dieser Zeit keine entsprechende Zahlung für Zinsen generiert (bezahlt oder thesauriert) worden. Aus dem vorhandenen Bankbeleg sei eindeutig und klar ersichtlich, dass im vorliegenden Fall über die Darlehenszinsen vereinbarungsgemäss nur einmal pro Jahr, nämlich am 31. Dezember abgerechnet werde. Ausserdem sei nicht erwiesen, dass keine Möglichkeit bestanden hätte, die vorgenommenen Dispositionen aufgrund des Rulingwiderrufs anzupassen. Andererseits macht die Vorinstanz geltend, die Eidgenössische Steuerverwaltung habe die in Aussicht gestellte Verweigerung des Schuldzinsenabzugs anlässlich einer Besprechung begrüsst, insbesondere auch deshalb, weil der Kanton Freiburg nie ein Ruling unterzeichnet habe und grundsätzlich für die Erhebung der direkten Bundessteuer selber verantwortlich sei.

Auch die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 2. August 2013 auf Abweisung der Beschwerde. Sie schliesst sich vollumfänglich den Ausführungen der Vorinstanz (im angefochtenen Entscheid sowie der Beschwerdeantwort) an und fügt ergänzend insbesondere noch bei, die gesetzliche Ordnung habe seit der Auskunftserteilung eine Änderung erfahren. Nach Erteilung des Rulings im Jahr 2004 (für eine unbestrittenermassen ausländische kollektive Kapitalanlage aus schweizerischer Sicht) sei per 1. Januar 2007 das neue Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG; SR 951.31) in Kraft getreten. Damit hätten sich die gesetzlichen Rahmenbedingungen bezüglich der Anwendbarkeit des vorliegenden Rulings geändert, sodass die Behörden nicht mehr an die vorgängig erteilte Auskunft gebunden seien. Selbst wenn wider Erwarten noch ein Vertrauensschutz angenommen werden sollte, hätte

mit dem schriftlichen Widerruf am 18. April 2008 kein Raum mehr für die Gewährung des Schuldzinsenabzugs bestanden. Ein Abstellen auf die Fälligkeit der Schuldzinsen (vor diesem Datum) rechtfertige sich deshalb, weil bei natürlichen Personen, welche nicht dem Buchwertprinzip unterliegen, auf das Realisationsprinzip abgestellt werde. Somit verbleibe kein Raum für eine pro rata Verlegung der angefallenen Schuldzinsen während der Steuerperiode. Vorliegend sei massgebend, dass die Fälligkeit der Zinsen auf dem gewährten Darlehen auf den 31. Dezember 2008 fixiert gewesen seien.

In seinen Gegenbemerkungen vom 9. Oktober 2013 hält der Beschwerdeführer an seinem Standpunkt fest. Er wendet insbesondere ein, die Eidgenössische Steuerverwaltung habe keineswegs dargelegt, inwiefern die angerufene Gesetzesänderung eine Änderung der streitgegenständlichen Besteuerung oder des Rulingsinhaltes zur Folge haben sollte. Abgesehen davon sei die diesbezügliche Argumentation auch unzutreffend. Zudem verkenne die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass es sich vorliegend um einen Dauersachverhalt handle, welcher durch eine einmalige Disposition im Jahr 2007 verwirklicht worden sei. Die Investition in das Anlagevehikel sei gestützt auf das damals gültige Ruling getätigt worden und es sei ein umfassender Vertrauensschutz für sämtliche Konsequenzen aus dieser Disposition zu bejahen. Selbst wenn man davon ausgehen sollte, dass eine nachträgliche Anpassung der ursprünglichen Disposition noch möglich sei, gebiete es das Verhältnismässigkeitsprinzip, dass dem Steuerpflichtigen im Falle eines Widerrufs eine angemessene "Übergangsfrist" eingeräumt werde, um seine Struktur anzupassen, ohne negative Steuerfolgen zu gewähren. Der Kantonalen Steuerverwaltung erwidert der Beschwerdeführer, die konkrete Fälligkeit der Schuldzinsen des Jahres 2008 sei irrelevant. Die Schuldzinsen seien das Ergebnis einer Disposition, welche gestützt auf ein gültiges Ruling vorgenommen worden sei. Somit müssten sie vollumfänglich abzugsfähig sein, und zwar unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem 18. April 2008 fällig geworden seien. Auch die Bemerkungen zur vorzeitigen Auflösung der Anlage seien bedeutungslos. Schliesslich widerspricht der Beschwerdeführer der Ansicht der Vorinstanz, dass das Ruling der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Kantonale Steuerverwaltung auch bezüglich der direkten Bundessteuer nicht verbindlich sei, weil der Kanton grundsätzlich für die Erhebung der direkten Bundessteuer selber verantwortlich sei. Diesbezüglich sei davon auszugehen, dass der Steuergerichtshof in seinem Urteil vom 21. Dezember 2012 rechtskräftig entschieden habe, dass die Kantonale Steuerverwaltung an das Ruling der Eidgenössischen Steuerverwaltung gebunden sei. Zudem habe das Bundesgericht in einem Urteil vom 10. Dezember 2012 (2C_603 und 604/2012) in aller Deutlichkeit und ohne jeglichen Zweifel festgehalten, dass ausschliesslich die Eidgenössische Steuerverwaltung für die Erteilung von verbindlichen Auskünften im Bereich der direkten Bundessteuer zuständig sei.

In ihren Schlussbemerkungen vom 30. bzw. 31. Oktober 2013 sowie 18. November 2013 beharren auch die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung je auf ihrem Standpunkt, den sie noch näher erläutern.

Diese beiden Rechtsschriften veranlassten den Beschwerdeführer seinerseits zu ausführlichen Schlussbemerkungen vom 19. Dezember 2013, in denen er seine Argumentation umfassend ergänzt und verfeinert. Unter diesen Umständen liessen sich auch die Vorinstanz und die Kantonale Steuerverwaltung nochmals vernehmen (Eingaben vom 17. sowie 21. bzw. 23. Januar 2014, welche dem Beschwerdeführer zur Kenntnisnahme zugestellt wurden).

In der Folge entschied das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich in einem Urteil vom 2. April 2014 (SB.2013.00140), welches das vorliegend zur Diskussion stehende Ruling zum Gegenstand

hatte, dass der Eidgenössischen Steuerverwaltung bei der direkten Bundessteuer lediglich eine Aufsichtsfunktion zukomme, während die Kompetenz zur Veranlagung ausschliesslich bei den Kantonen liege. Daher vermöge ein nur mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgeschlossenes Ruling die kantonalen Veranlagungsbehörden auch im Bereich der direkten Bundessteuer nicht zu binden. Zudem sei die beschränkte Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung für den als Steuerberater tätigen Pflichtigen ohne Weiteres erkennbar gewesen. Dieser Entscheid wurde an das Bundesgericht weitergezogen, sodass es sich als sinnvoll erwies, mit der Urteilsfällung im vorliegenden Fall zuzuwarten. Mit Urteil 2C_529/2014 vom 24. August 2015, welches am 17. September 2015 auf dem Portal des Bundesgerichts erschien, wurde die angehobene Beschwerde gutgeheissen und die Sache zur weiteren Abklärung im Sinne der Erwägungen an das kantonale Verwaltungsgericht zurückgewiesen. In einem zweiten, zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmten Urteil (2C_807/2014) vom gleichen Tag befasste sich das Bundesgericht noch mit weiteren grundsätzlichen Fragen im Zusammenhang mit Steuerrulings. Daraufhin wurden die Parteien mit Schreiben vom 29. September 2015 über die Wiederaufnahme des vorliegenden Beschwerdeverfahrens im Lichte der neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung informiert.

Erwägungen

1. a) Wie bereits im Grundsatzentscheid 604 2008-149/150 vom 27. Mai 2011 (am 28. August 2011 mit der Nr. 40 veröffentlicht unter www.fr.ch/rechtsprechung) sowie im Urteil 604 2008-161/162 vom 21. Dezember 2012 betreffend den Beschwerdeführer (Steuerperiode 2006) ausführlich dargelegt, können unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden unter gewissen Umständen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestandes noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung. Doch steht selbst dann, wenn diese Voraussetzungen alle erfüllt sind, nicht fest, ob der Steuerpflichtige mit seiner Berufung auf Treu und Glauben durchdringen kann. Das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes müssen gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen.

In diesen beiden früheren Verfahren war zwar zu prüfen, ob das Ruling, welches der Beratungs- und Treuhandgesellschaft bezüglich des Anlagevehikels von der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie gewissen anderen Kantonalen Steuerverwaltungen gewährt worden war, im Bereich der freiburgischen Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls verbindlich sei und (aufgrund einer Drittwirkung für den Beschwerdeführer) einen entsprechenden Vertrauensschutz rechtfertige. Dies wurde sowohl vom Kantonsgericht als auch vom Bundesgericht verneint (vgl. insbesondere den verfahrensabschliessenden BGE 138 II 545, Erw. 2, übersetzt in RDAF 2014 II 544). Hinsichtlich der direkten Bundessteuer stand im Urteil des kantonalen Steuergerichtshofs, welches in diesem Punkt nicht an das Bundesgericht weitergezogen wurde, jedoch einzig zur

Diskussion, ob die behördliche Genehmigung der Anfrage in Bezug auf einen genügend konkret, korrekt und vollständig dargelegten Sachverhalt erteilt worden sei (was bejaht wurde). Hingegen war nicht umstritten, ob das Ruling von der zuständigen Behörde gewährt worden sei, und diese Zuständigkeitsfrage wurde auch nicht von Amtes wegen aufgegriffen.

Demgegenüber ist nun im vorliegenden Fall erstmals (rechtsgenügend) auch umstritten, ob die Eidgenössische Steuerverwaltung überhaupt für die Gewährung eines Rulings betreffend die direkte Bundessteuer zuständig sei oder ob dies nicht vielmehr (ausschliesslich) in die Kompetenz der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer falle. Dabei ist davon auszugehen, dass die Frage der Verbindlichkeit des von der Eidgenössischen Steuerverwaltung gewährten Rulings in jeder Steuerperiode neu überprüft werden kann. Insofern vermag das frühere Urteil des Steuergerichtshofs, mit dem der Vertrauensschutz für die Steuerperiode 2006 gewährt worden ist, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers für den vorliegenden Fall keine automatische Bindungswirkung zu entfalten.

b) Nach Veröffentlichung des bereits erwähnten Urteils vom 26. Oktober 2012 (BGE 138 II 545, übersetzt in RDAF 2014 II 544) wurde in der Lehre ausdrücklich bedauert, dass sich das Bundesgericht in diesem Fall nicht mit der Frage zu befassen gehabt habe, ob und inwiefern ein von der Eidgenössischen Steuerverwaltung unterzeichnetes Ruling im Bereich der direkten Bundessteuer von den Kantonen zwingend zu beachten sei (STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen [insbesondere im Jahr 2012], SZW 2013, 85 ff., 96 f.). Verschiedene andere Autoren beschäftigten sich ebenfalls mit der Problematik. Auf diese Lehrmeinungen ist jedoch nicht mehr näher einzugehen, nachdem die Frage nun in höchster Instanz geklärt worden ist.

In seinem grundlegenden Urteil 2C_529/2014 vom 24. August 2015 (vgl. auch das zweite, zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmte Urteil 2C_807/2014 vom gleichen Tag, E. 3) gelangte das Bundesgericht zum Schluss, die Zuständigkeit für die Erteilung eines Rulings bei der direkten Bundessteuer liege ausschliesslich bei den Kantonen; die Eidgenössische Steuerverwaltung habe keine Befugnis zur verbindlichen Feststellung bezüglich der steuerlichen Behandlung geplanter Sachverhalte. Gleichzeitig wurde jedoch festgehalten, eine behördliche Auskunft könne nicht nur dann verbindlich sein, wenn sie von der zuständigen Behörde ergangen sei, sondern auch wenn der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig habe erachten können (Vertrauensschutz). Dies sei im gegebenen Fall – welcher, wie bereits erwähnt, das vorliegend zur Diskussion stehende Ruling zum Gegenstand hatte – zu bejahen. In der Tat sei die fehlende parallele Zuständigkeit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (angesichts der fehlenden gesetzlichen Regelung sowie im Lichte der bisherigen Rechtsprechung) keineswegs offensichtlich gewesen und das Verhalten der Eidgenössischen Steuerverwaltung (wiederholt sowie vorbehaltlos erteilte Ruling-Genehmigungen) habe die Steuerpflichtigen in ihrem Vertrauen auf deren Zuständigkeit bestärken müssen. Da sogar die von Amtes und Gesetzes wegen fachkundige Bundesbehörde ihre Zuständigkeit ohne Vorbehalte als gegeben erachtet habe, könne man nicht dem – wenn auch fachkundigen oder fachkundig vertretenen – Privaten vorhalten, er hätte die fehlende Zuständigkeit bemerken müssen.

Damit steht auch für den vorliegenden Fall fest, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung zwar für die Abgabe des umstrittenen Rulings betreffend die direkte Bundessteuer nicht zuständig war, die Bindungswirkung der erteilten Ruling-Genehmigung jedoch nicht mit der fehlenden Zuständigkeit verneint werden kann.

c) Zu prüfen bleibt, ob der Widerruf des Rulings, welcher zunächst am 18. April 2008 bloss der Beratungs- und Treuhandgesellschaft B._____ eröffnet und nach anschliessenden Verhandlungen am 10. September 2008 bestätigt sowie schliesslich am 16. September 2008 den Vorstehern der Kantonalen Steuerverwaltungen mitgeteilt worden ist, bereits für die vorliegend streitige Veranlagung des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2008 Wirkung entfalten kann.

Im zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmten Urteil 2C_807/2014 vom 24. August 2015, E. 5, in dem es um die internationale Steuerauscheidung im Zusammenhang mit einer ausländischen Betriebsstätte einer Schweizer Finanzierungsgesellschaft ging, hat das Bundesgericht insbesondere auch entschieden, grundsätzlich sei der Beschwerdegegnerin aufgrund der (korrekt erfolgten) Kündigung des Rulings zur Anpassung an die neue Situation eine angemessene Übergangsfrist zu gewähren, damit diese ihre Strukturen unter Einhaltung vertraglicher und gesetzlicher Fristen an die geänderte Rechtslage anpassen könne. Dabei wurde unter den gegebenen Umständen eine Übergangsfrist von einem Jahr als angemessen erachtet.

Aus den Akten ist vorliegend nicht ersichtlich, wann genau der Beschwerdeführer vom Widerruf des Rulings Kenntnis erhalten hat. Es ist jedoch nicht zu übersehen, dass (wie bereits dargelegt) die erste Mitteilung der Eidgenössischen Steuerverwaltung an die Beratungs- und Treuhandgesellschaft B._____, welche seinerzeit den Rulingantrag gestellt hatte, noch Anlass zu weiteren Verhandlungen zwischen diesen beiden Parteien gab, sodass die definitive Bestätigung des Widerrufs und die entsprechende Mitteilung an die Kantonalen Steuerverwaltungen erst im September 2008 erfolgt ist. Ob und von wem der Beschwerdeführer seinerseits in der Folge noch vor Ende dieses Jahres vom (nun definitiven) Widerruf des Rulings in Kenntnis gesetzt worden ist, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Wie dem auch sei, ist auf jeden Fall davon auszugehen, dass der mit dem Ruling begründete Vertrauensschutz für die ganze vorliegend streitige Steuerperiode 2008 zu gewähren ist. Eine solche minimale Übergangsfrist erscheint umso gerechtfertigter, als es um die steuerliche Behandlung eines Anlageprodukts geht, in welches vor dem Widerruf des Rulings investiert wurde. Ebenso wenig ist einzusehen, inwiefern der Beschwerdeführer unter den gegebenen Umständen seine Dispositionen ohne Nachteil noch mit Wirkung für das Jahr 2008 hätte rückgängig machen können. Daran ändert auch der Hinweis der Beschwerdegegnerinnen auf die Fussnote Nr. 9 zur Kurzinformation für die Anleger in C._____ Anlagevehikeln (Möglichkeit des vorzeitigen Rücktritts) nichts; unter den gegebenen Umständen kann sich diese Frage erst mit Wirkung ab der Steuerperiode 2009 stellen. Insofern erweist sich die vorliegend zu beurteilende Beschwerde im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als begründet.

Schliesslich ist auch hervorzuheben, dass sich die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid noch keineswegs auf eine erfolgte Gesetzesänderung berufen hat. Soweit die Beschwerdegegnerinnen nun vor Kantonsgesicht eine seit 2007 geänderte Rechtslage (neues KAG) geltend machen, kann auf das erste Schreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 18. April 2008 verwiesen werden. Dort wurde ausdrücklich eingeräumt, dass das Ruling aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht für die Vergangenheit widerrufen und rückwirkend von einem ausländischen Fonds ausgegangen werden könne.

Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen.

2. a) Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (vgl. Art. 144 Abs. 1 DBG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

b) Gemäss Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (SR 172.021) - in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG - kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für notwendige und verhältnismässig hohe Kosten, welche ihr erwachsen sind, zusprechen.

Obwohl der Beschwerdeführer obsiegt hat, ist ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen, da er im vorliegenden Verfahren nicht vertreten war und auch sonst keine erheblichen Auslagen nachgewiesen hat.

Der Steuergerichtshof erkennt:

- I. Die Beschwerde wird gutgeheissen.
Demzufolge wird der angefochtene Entscheid, soweit er die direkte Bundessteuer betrifft, aufgehoben und der streitige Abzug für Schuldzinsen im Betrag von CHF 35'523.- gewährt.
- II. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss (CHF 500.-) wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
- III. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
- IV. Zustellung.

Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 146 DBG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Freiburg, 17. Dezember 2015/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin