Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 375/2010

Urteil vom 22. März 2011
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A. und B.X._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Tax Partner AG,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Steuerverwaltung des Kantons Bern Abteilung Grundstückgewinnsteuer, Wildhainweg 9, 3012 Bern.

Gegenstand
Staatssteuer 2007 des Kantons Solothurn und Grundstückgewinnsteuer 2003 des Kantons Bern,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonalen
Steuergerichts Solothurn vom 22. März 2010 und
die Veranlagungsverfügung des Kantons Bern
vom 9. Dezember 2004.
Sachverhalt:

A.
A. und B.X._____ haben ihr Hauptsteuerdomizil in U._____ im Kanton Solothurn. Sie sind beide hauptberuflich (in der eigenen Firma) unselbständig erwerbstätig. Da sie in verschiedenen Kantonen Grundeigentum halten, wird A.X._____ im Kanton Solothurn überdies als nebenberuflicher Liegenschaftenhändler besteuert. Im Jahre 2002 erlitt er aus der Veräusserung eines Grundstücks im Kanton Tessin einen Verlust von über Fr. ..., womit sich der steuerlich anerkannte Verlustvortrag im Kanton Solothurn per Ende 2002 auf Fr. ... belief. Am 29. April 2003 erzielte A.X._____ aus der Veräusserung von fünf im Kanton Bern gelegenen Grundstücken einen Grundstückgewinn von insgesamt Fr. ..., welchen die Steuerbehörden des Kantons Bern mit Veranlagungsverfügung vom 9. Dezember 2004 mit der Grundstückgewinnsteuer erfassten.

B.
Für die Steuerperiode 2003 deklarierten A. und B.X._____ unter Berücksichtigung des Verlustvortrages ein steuerbares Einkommen von Fr. 0. Die Veranlagungsbehörde Thal-Gäu setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 0 und den Verlustvortrag per 31. Dezember 2003 auf Fr. ... fest, indem sie den bereits im Kanton Bern besteuerten Grundstückgewinn mit dem Verlustvortrag verrechnete. Diese Veranlagung konnte nicht angefochten werden (Einkommen Fr. 0), womit auch dieser Verlustvortrag nicht überprüft werden konnte.

Die Veranlagungen 2004 bis 2006 wiesen aufgrund des Verlustvortrags ebenfalls kein steuerbares Einkommen aus.
Für die Steuerperiode 2007 deklarierten A. und B.X._____, ausgehend von einem Verlustvortrag von Fr. ... (ohne den Berner Grundstückgewinn), ein steuerbares Einkommen von Fr. 0. Die Veranlagungsbehörde Thal-Gäu anerkannte demgegenüber nur einen Verlustvortrag von Fr. ..., indem sie den Berner Grundstückgewinn beim Verlustvortrag anrechnete, und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) fest. Die Steuerpflichtigen führten gegen diese Veranlagung ohne Erfolg Einsprache.
Mit Urteil vom 22. März 2010 wies das Steuergericht des Kantons Solothurn den Rekurs der Steuerpflichtigen ab.

C.
Mit Eingabe vom 3. Mai 2010 führen die Steuerpflichtigen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen die Kantone Solothurn und Bern. Sie machen geltend, der Kanton Solothurn verletze das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), da dieser den bereits im Kanton Bern versteuerten Grundstückgewinn zur Verlustverrechnung heranziehe. Sie beantragen daher, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. März 2010 sowie die solothurnische Veranlagung und der Einspracheentscheid vom 16. Juni 2009 seien aufzuheben; das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 0 festzusetzen. Mit dem Eventualantrag verlangen sie, die bernische Veranlagung für den Grundstückgewinn vom 9. Dezember 2004 und der Einspracheentscheid vom 20. Juni 2008 seien aufzuheben und der Kanton Bern sei zu verpflichten, die bereits bezahlten Grundstückgewinnsteuern samt Zins zurückzuerstatten.
Das Steueramt des Kantons Solothurn, die Steuerverwaltung des Kantons Bern und das Steuergericht des Kantons Solothurn schliessen auf Abweisung der Beschwerde (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.
1.1 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Entscheid des Steuergerichts des Kantons Solothurn über die Staatssteuer 2007 ist zulässig; die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert (Art. 82 ff., 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 BGG, Art. 73 StHG [642.14]). Nicht einzutreten ist auf das Rechtsmittel, soweit es sich auch gegen die Veranlagungsverfügung und den Einsprachentscheid der Veranlagungsbehörde Thal-Gäu richtet, weil die Beschwerde nur gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide zulässig ist (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG).

1.2 Bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte kann die bereits rechtskräftige Veranlagung eines andern Kantons ebenfalls mit angefochten werden (Art. 100 Abs. 5 BGG), wobei der kantonale Instanzenzug nicht erschöpft werden muss und bereits die Verfügung der Veranlagungsbehörde angefochten werden kann (BGE 133 1 300 E. 2.4 S. 306 f., 308 E. 2.4 S. 312 f.). Vorliegend sind die Veranlagung für den Grundstückgewinn vom 9. Dezember 2004 und der Einspracheentscheid vom 20. Juni 2008 des Kantons Bern angefochten. Weil es sich bei letzterem um einen Nichteintretensentscheid (offensichtlich verspätete Einsprache) handelt, bildet die Veranlagung für Grundstückgewinn vom 9. Dezember 2004 das Anfechtungsobjekt.

1.3 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesrecht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Eine Ausnahme gilt nach Abs. 2 dieser Vorschrift, wenn die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geltend gemacht wird; diese prüft das Bundesgericht nur, wenn eine entsprechende Rüge vorgebracht und begründet worden ist.
Hingegen legt das Bundesgericht seinem Urteil grundsätzlich den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Diese Bindung an die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung gilt grundsätzlich auch bei Beschwerden in Doppelbesteuerungssachen. Anders verhält es sich, wenn der Zweitkanton, für den die Bindungswirkung nicht gilt, diese Feststellungen bestreitet (Urteil 2C 514/2008 vom 8. September 2009, StR 65 S. 138 E. 3.1). Das ist hier der Fall, stellt sich doch der Kanton Bern in Bezug auf das im Jahr 2003 veräusserte Grundeigentum - im Gegensatz zum angefochtenen Urteil - auf den Standpunkt, dass es sich um Privatvermögen handelt. Damit stehen auch Fragen des Sachverhalts zur Diskussion.

2.
In den Jahren 2003 bis 2006 konnten die Verlustvorträge mangels eines steuerbaren Einkommens (Einkommen Fr. 0) gerichtlich nicht geprüft werden (Urteil 2C 292/2009 vom 8. September 2009, StR 65/2010 S. 683 f. E. 1.3 mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer erzielten gemäss dem angefochtenen Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn erstmals in der Steuerperiode 2007 ein steuerbares Einkommen, weshalb nun die bisher vorgetragenen Verluste zu überprüfen sind, weil später darauf nicht mehr zurückgekommen werden kann (Urteil 2C 220/2009 vom 10. August 2009, StR 64/2009 S. 891 E. 8.1 in fine mit Hinweisen).

3.
Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton unter Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (sog. Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f. mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall hat der Kanton Bern in der Steuerperiode 2003 einen Gewinn auf privaten Grundstücken steuerlich erfasst, den der Kanton Solothurn zur Verlustverrechnung heranzieht. Damit reduziert sich der Verlustvortrag entsprechend. Es liegt somit eine aktuelle Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vor. Die Frage, welcher Kanton seine Steuerhoheit überschreitet, hängt dabei entscheidend davon ab, ob der Beschwerdeführer nebenberuflicher Liegenschaftshändler ist und ob die veräusserten Grundstücke im Kanton Bern zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen gehörten. Das ist im Folgenden zu prüfen.

4.
4.1 Gemäss dem angefochtenen Urteil ist der Beschwerdeführer "seit mehreren Jahren als selbständiger Liegenschaftenhändler tätig und wird als solcher im Kanton Solothurn besteuert". Die Beschwerdeführer bestätigen diese Aussage ausdrücklich als richtig. Demgegenüber bestreitet die Steuerverwaltung des Kantons Bern, dass es sich bei den im Jahr 2003 veräusserten bernischen Grundeigentum um Geschäftsvermögen gehandelt habe. Die Qualifikation des Beschwerdeführers als (nebenberuflicher) Liegenschaftenhändler steht somit in Frage.

4.2 Im interkantonalen Steuerrecht gilt der gleiche Begriff des Liegenschaftenhändlers wie im Recht der direkten Bundessteuer (Urteil 2P.154/2004 vom 16. August 2005, RtiD I-2006 S. 543 E. 3.3).

Nach der Praxis zur direkten Bundessteuer liegt steuerbarer Immobilienhandel vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei zufällig sich bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, das heisst, wenn sie eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG (SR 642.11) und führt zur Besteuerung des erzielten Liegenschaftsgewinns, wenn der veräusserte Gegenstand zum Geschäftsvermögen gehörte. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Als Indizien für eine Tätigkeit als selbständig erwerbender Liegenschaftenhändler kommen in Betracht die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft
(BGE 125 II 113 E. 6a S. 124).

Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt hingegen vor, wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere wenn eigene Liegenschaften vermietet werden. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar

2005, ASA 74 S. 737, E. 2.5; Urteil 2C 869/2008 vom 7. April 2009, StE 2009 B 23.1 Nr. 66 E. 2.3).

4.3 Gemäss Selbstdeklaration waren die Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2003 beide hauptberuflich unselbständig erwerbstätig. Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit deklarierten sie nicht. Nebst dem im Jahr 2003 veräusserten Grundeigentum im Kanton Bern verfügten die Beschwerdeführer 2003 noch über Grundeigentum im Kanton Solothurn (Wohnhaus in U._____), im Kanton Zürich (Anteil Geschäftshaus in P._____) sowie im Kanton Aargau. Aus den Akten geht nicht hervor, ob die Beschwerdeführer in der Vergangenheit weitere Liegenschaftstransaktionen tätigten. Gemäss den Ausführungen des Kantons Bern in der Vernehmlassung deklarierten die Beschwerdeführer in den Steuererklärungen 2001-2003 den Liegenschaftsertrag nicht im Rahmen von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Vor diesem Hintergrund liegt eine nebenberufliche Tätigkeit als Liegenschaftshändler beim Beschwerdeführer nicht auf der Hand. Dieser bezeichnet sich in den Steuererklärungen als "Unternehmer", und im Kaufvertrag vom 29. April 2003 als "dipl. Betriebsberater SIU", der hauptberuflich durch die eigene Unternehmung angestellt ist, was ebenfalls keinen Bezug zum Immobiliensektor erkennen lässt. Wenn daher der Kanton Solothurn den Beschwerdeführer als
selbständigen Liegenschaftenhändler behandelt, geht er möglicherweise von einem weiteren als dem im interkantonalen Steuerrecht massgebenden Begriff des Liegenschaftenhändlers aus, was die Verrechnung des Grundstücksverlusts im Kanton Tessin ermöglichte. Ob das zulässig ist, ist im Rahmen der vorliegenden Doppelbesteuerungsbeschwerde nicht zu prüfen. Allerdings sind die anderen Kantone daran nicht gebunden, wenn der Kanton Solothurn dem Beschwerdeführer diesen Status zubilligen will.

4.4 Selbst wenn der Beschwerdeführer als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV zu qualifizieren wäre, muss im Übrigen für jede Immobilie die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen dargetan werden. Bei den Parzellen im Kanton Bern, die mit Kaufvertrag vom 29. April 2003 einer Personalvorsorgestiftung verkauft wurden, ging es u.a. um eine Autoeinstellhalle als Renditeobjekt. Für deren Verwaltung beanspruchte der Beschwerdeführer die Dienste einer professionellen Verwaltung. Das Objekt befand sich relativ lange (10 Jahre) in seinem Besitz, bevor er es an die Vorsorgeeinrichtung verkaufte. Dabei wurden die für die Hypothek von 1,5 Millionen Fragen geschuldeten Schuldzinsen nicht gemäss der damals geltenden Praxis für Liegenschaftenhändler objektmässig verlegt. Es wurde auch kein Anteil an den allgemeinen Unkosten berücksichtigt (vgl. BGE 131 I 249 E. 4.2; 111 Ia 220 E. 2d; Urteil vom 23. April 1993, ASA 62 S. 570 E. 3b).

4.5 Es lässt sich daher nicht definitiv beurteilen, ob es sich beim Beschwerdeführer im Sinne des interkantonalen Steuerrechts um einen Liegenschaftenhändler und bei den veräusserten Liegenschaften im Kanton Bern um Geschäftsvermögen handelte. Angesichts dieser Ungewissheit stellt sich die Frage, wie die Besteuerung im Kanton Bern zu beurteilen ist, wenn die veräusserten Liegenschaften dem Privatvermögen angehörten, und wie, wenn sie als Geschäftsvermögen zu qualifizieren wären.

5.
Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens sind im interkantonalen Verhältnis am Nebensteuerdomizil des Belegenheitskantons steuerbar. Die Gewinnbesteuerung richtet sich grundsätzlich nach dem kantonalen Recht, das sich an die Vorgaben von Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG halten muss. Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks ergeben, unterliegen der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG. Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt grundsätzlich dem dualistischen System, es gestattet aber auch, dass nach dem monistischen System nicht nur private, sondern auch geschäftliche Grundstückgewinne der Grundstückgewinnsteuer unterworfen werden (Art. 12 Abs. 4 StHG; BGE 131 II 722 E. 2.1 sowie zur Publikation bestimmtes Urteil 2C 571/2010 vom 21. Dezember 2010 E. 3.1). Der Kanton Bern hat im Grundsatz ebenfalls das monistische System verwirklicht.

Das kantonale Recht bestimmt auch, ob Verluste verrechnet werden können (vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 92 f.). Bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 12 StHG handelt es sich grundsätzlich um eine Objektsteuer, welche das Steuerobjekt ohne Rücksicht auf die

gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts belastet. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Urteil 2P.75/2003 vom 1. September 2003, StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18 E. 4 mit Hinweisen) verbieten es die Grundsätze der rechtsgleichen Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht, dass ein Kanton nach dem monistischen System alle Grundstückgewinne einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterwirft. Er ist nicht verpflichtet, Verluste anzurechnen. Der Fall betraf einen Liegenschaftsgewinn des Geschäftsvermögens. Doch gelten die gleichen Überlegungen auch für private Grundstückgewinne. Im Urteil 2C 571/2010 vom 21. Dezember 2010 hält das Bundesgericht denn auch weiterhin daran fest, dass dem Liegenschaftskanton grundsätzlich die Gesamtheit der Liegenschaftserträge und -gewinne zur ausschliesslichen
Besteuerung zusteht (E. 4.2). Das Bundesgericht hat es in diesem Urteil lediglich als unzulässig bezeichnet, dass ein Kanton die Gewinne ausserkantonaler Liegenschaftenhändler anders besteuert als die Gewinne von Liegenschaftenhändlern mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton, da eine derartige Besteuerung gegen das doppelbesteuerungsrechtliche Schlechterstellungsverbot verstossen würde (E. 4.3.1 f.).

Sofern es sich bei dem im Jahre 2003 im Kanton Bern verkauften Grundeigentum um Privatvermögen handelte, wäre daher die Veranlagung im Kanton Bern offensichtlich nicht zu beanstanden. Dann darf aber der Kanton Solothurn diesen Gewinn auf Privatliegenschaften nicht ein zweites Mal besteuern. Das tut er aber, wenn er ihn zur Verrechnung mit Geschäftsverlusten heranzieht. In diesem Fall wäre das Doppelbesteuerungsverbot verletzt.

6.
6.1 Anders verhält es sich, wenn das im Jahre 2003 im Kanton Bern verkaufte Grundeigentum zum Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer gehörte. Das Bundesgericht hat nämlich seine Rechtsprechung bezüglich der Steuerausscheidung bei Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis grundlegend geändert. Es geht darum, Ausscheidungsverluste, die sich daraus ergeben, dass dem Kanton der gelegenen Sache der Wertzuwachs auf der Liegenschaft ohne Rücksicht auf einen allfälligen Gesamtverlust der Unternehmung zur ausschliesslichen Besteuerung zusteht, möglichst zu vermeiden.
Eingeleitet wurde diese Rechtsprechung mit BGE 131 I 249. Danach steht zwar ein Veräusserungsgewinn im Umfang der Wertzuwachskomponente weiterhin dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zu. Doch hat dieser einen allfälligen Geschäftsverlust, den die Unternehmung in anderen Kantonen erleidet, auf den Grundstückgewinn anzurechnen, und zwar auch dann, wenn er den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer, sondern mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Das Urteil betraf zwar den Wertzuwachsgewinn auf einer Betriebsliegenschaft einer Liegenschaftenhändlerin und Generalbauunternehmung, welche einen Gesamtbetriebsverlust ausgewiesen hatte. Es erklärte aber diese Rechtsprechung generell auf alle Betriebsliegenschaften interkantonaler Unternehmungen im Sinn des Doppelbesteuerungsrechts anwendbar (BGE 131 I 249 E. 6, bes. 6.5).

In BGE 131 I 285 verpflichtete das Bundesgericht sodann den reinen Liegenschaftskanton (Spezialsteuerdomizil des Liegenschaftsorts), den Gewinnungskostenüberschuss einer Privatliegenschaft im Kanton des Hauptsteuerdomizils zu übernehmen (E. 4.1 und 4.2). Und in BGE 132 I 220 wurde einem Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil der Kapitalanlageliegenschaft) auch der Betriebsverlust am Hauptsteuerdomizil angelastet (E. 4).

6.2 Über die Möglichkeit der Anrechnung des Geschäftsverlusts eines Liegenschaftenhändlers an den Grundstückgewinn auf Handelsliegenschaften, d.h. Liegenschaften des Umlaufvermögens, in Kantonen mit oder ohne Betriebsstätte hat zwar das Bundesgericht bisher nicht befunden. Mit Blick auf die Neuausrichtung der Rechtsprechung bezüglich der Ausscheidungsverluste kann es sich bei Liegenschaften des Handelsbestandes von interkantonal tätigen Liegenschaftshändlern jedoch nicht anders verhalten. Solche Liegenschaften gehören wie Betriebsliegenschaften zum betriebsnotwendigen Vermögen und dienen der Leistungserstellung. Es wäre daher problematisch, auf diese gegenüber Betriebsliegenschaften abweichende Grundsätze zur Anwendung zu bringen (vgl. BGE 131 I 249 E. 6.3 in fine und dazu Julia von Ah, Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken [...], in: Steuerrecht 2007, Best of zsis, S. 136 Ziff. 2.4.2.5; Peter Schenk/Philip Walter, Ausscheidungsverlusten [fast]den Garaus gemacht, ST 79/2005, 617

ff., insbesondere S. 621).

Allerdings hätte zunächst das Hauptsteuerdomizil Veräusserungsverluste auf ausserkantonalen Liegenschaften zu übernehmen und könnten einem anderen Liegenschaftsort nur die allfälligen Verlustüberschüsse zugewiesen werden. Dabei wäre nach einem allgemeinen Grundsatz die neue Praxis sofort und in allen hängigen Verfahren anzuwenden, soweit nicht im Einzelfall der Schutz von Treu und Glauben entgegensteht (BGE 135 II 78 E. 3.2; 132 II 153 E. 5.1).

Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat übrigens diesen Schritt mit dem Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 über "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten" bereits vollzogen. Dort (Ziff. 3.1.4) ist vorgesehen, dass in den Liegenschaftskantonen die (Geschäfts-)Verluste mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens ungeachtet dessen, ob die Gewinne mit der Einkommens- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden, verrechnet werden können. Dabei spielt keine Rolle, ob es sich um Grundstückgewinne auf Geschäfts-, Anlage- oder Umlaufvermögen handelt. Das Kreisschreiben der SSK stellt zwar weder eine Rechtsnorm noch interkantonales Recht im Sinne von Art. 95 lit. e BGG dar und vermag das Bundesgericht ebenso wenig wie etwa ein Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (BGE 133 II 305 E. 8.1 S. 315) zu binden. Es steht aber nichts entgegen, auf dieses Kreisschreiben abzustellen, soweit es eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (vgl. BGE 133 V 346 E. 5.4.2 S. 352).

7.
Nach dem Gesagten wäre somit das Vorgehen des Kantons Bern nicht zu beanstanden, sofern es sich beim Berner Grundeigentum um Privatvermögen handelte. Der Kanton Solothurn dürfte den im Kanton Bern steuerbaren Grundstückgewinn nicht erneut besteuern oder zur Verlustverrechnung heranziehen. Sollte sich überdies ergeben, dass dem Beschwerdeführer generell die Eigenschaften eines Liegenschaftenhändlers fehlen, so könnte im Kanton Solothurn auch der verbleibende Verlustvortrag von Fr. ... nicht anerkannt werden.
Handelt es sich beim Beschwerdeführer jedoch um einen Liegenschaftenhändler und bei den Berner Liegenschaften um Geschäftsvermögen, so wäre ein Vorgehen gemäss dem Kreisschreiben Nr. 27 der SSK zu prüfen. Aufgrund der vorhandenen Unterlagen kann das Bundesgericht die Frage der Eigenschaft des Beschwerdeführers als Liegenschaftenhändler wie auch die Zugehörigkeit der Berner Grundstücke zum Geschäfts- oder Privatvermögen nicht beurteilen.

Die Beschwerde ist daher gegenüber dem Kanton Solothurn in jedem Fall gutzuheissen und das angefochtene Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn aufzuheben, damit dieses den Sachverhalt umfassend abklären und neu entscheiden kann.
Gegenüber dem Kanton Bern dringt die Beschwerde zur Zeit nicht durch. Die Beschwerdeführer haben zu beachten, dass sie gegen den neuen Entscheid des Kantons Solothurn erneut Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung führen und in diese nötigenfalls erneut die rechtskräftige Grundstückgewinnsteuerveranlagung des Kantons Bern mit einbeziehen können. In diesem Sinne handelt es sich bei der heutigen Abweisung nicht um eine definitive Abweisung der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegenüber dem Kanton Bern, was im Dispositiv mit dem Vermerk zur Zeit zum Ausdruck zu bringen ist.

8.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Kanton Solothurn, der Vermögensinteressen wahrnimmt, aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Dieser hat den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 68 BGG).

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird gegenüber dem Kanton Solothurn gutgeheis-

sen, soweit darauf einzutreten ist, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 22. März 2010 wird aufgehoben, und die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegenüber dem Kanton Bern wird zur Zeit abgewiesen.

3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird dem Kanton Solothurn auferlegt.

4.
Der Kanton Solothurn hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 5'000.– zu entschädigen.

5.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Steueramt des Kantons Solothurn, der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, dem Kantonalen Steuergericht Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. März 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Wyssmann