

Obergericht des Kantons Zürich

I. Zivilkammer



Geschäfts-Nr.: LB190027-O/U

Mitwirkend: Oberrichterin Dr. D. Scherrer, Vorsitzende, Oberrichter lic. iur.
M. Spahn und Oberrichter lic. iur. A. Huizinga sowie Gerichtsschreiberin MLaw V. Stübi

Beschluss und Urteil vom 3. Juni 2020

in Sachen

1. **A._____ AG,**

2. ...

Beklagte und Berufungsklägerin

vertreten durch Rechtsanwalt Prof. Dr. X._____,

gegen

B._____,

Kläger und Berufungsbeklagter

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Y._____,

betreffend **Forderung**

**Berufung gegen ein Urteil des Bezirksgerichtes Meilen vom 16. April 2019
(CG170029-G)**

Modifiziertes Rechtsbegehren:

(Urk. 24 S. 2)

- "1. Es seien die Beklagte 1 und der Beklagte 2 solidarisch zu verpflichten, dem Kläger den Betrag von CHF 4'081'838.65 zzgl. Zins von 5% seit dem 1. Januar 2017 zu bezahlen;
2. unter solidarischen Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MWST) zulasten der Beklagten 1 und 2;

eventualiter:

- 1.a) Es seien die Beklagte 1 und der Beklagte 2 solidarisch zu verpflichten, dem Kläger den Betrag von CHF 3'535'607.65 zzgl. Zins von 5% seit dem 1. Januar 2017 zu bezahlen;
- 2.a) unter solidarischen Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MWST) zulasten der Beklagten 1 und 2;
- 3.a) es sei die Beklagte 1 zu verpflichten, dem Kläger den Betrag von CHF 546'231.00 zzgl. Zins von 5% seit dem 1. Januar 2017 zu bezahlen;
- 4.a) unter Kosten- und Entschädigungsfolgen bzgl. Rechtsbegehren 3.a) (inkl. MWST) zulasten der Beklagten 1."

Urteil des Bezirksgerichtes Meilen vom 16. April 2019:

(Urk. 49 S. 75 f.)

1. Die Beklagte 1 wird verpflichtet, dem Kläger CHF 3'828'099.– nebst Zins zu 5 % seit dem 1. Januar 2017 zu bezahlen.

Im darüber hinausgehenden Umfang wird die Klage gegen die Beklagte 1 abgewiesen.

2. Die Klage gegen den Beklagten 2 wird abgewiesen.
3. Die Entscheidungsbüher wird auf CHF 61'900.– festgesetzt.
4. Die Entscheidungsbüher wird zu 15% dem Kläger und zu 85% der Beklagten 1 auferlegt, jedoch (vollständig) aus dem vom Kläger geleisteten Kostenvorschuss bezogen.
5. Die Beklagte 1 wird verpflichtet, dem Kläger den Kostenvorschuss im Umfang von CHF 52'615.– zu ersetzen.

6. Die Beklagte 1 wird verpflichtet, dem Kläger die Kosten des Schlichtungsverfahrens im Umfang von CHF 1'054.– zu ersetzen.
7. Die Beklagte 1 wird verpflichtet, dem Kläger eine Parteientschädigung im Betrag von CHF 70'242.90 zu bezahlen (darin enthalten Mehrwertsteuer im Betrag von CHF 5'142.90).
8. Dem Beklagten 2 wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
9. [Mitteilungen]
10. [Rechtsmittel]

Berufungsanträge:

der Beklagten und Berufungsklägerin (Urk. 48 S. 2):

1. Das Urteil des Bezirksgerichts Meilen vom 16. April 2019 sei aufzuheben.
2. Mit Ausnahme des von der Berufungsklägerin anerkannten Betrags von CHF 268'350.00 (siehe dazu Ziff. 46 ff. hinten) sei die Klage von B. _____ gegen die A. _____ AG abzuweisen.
3. Eventuell sei die Sache zum neuen Entscheid an das Bezirksgericht Meilen zurückzuweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Berufungsbeklagten.

des Klägers und Berufungsbeklagten (Urk. 55 S. 2):

1. Die Berufung der Berufungsklägerin vom 27. Mai 2019 sei vollumfänglich abzuweisen und das Urteil des Bezirksgerichts Meilen vom 16. April 2019 (Geschäfts-Nr.: CG170029-G/U/jd) sei vollumfänglich zu bestätigen;
2. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten der Berufungsklägerin.

Erwägungen:

1. **Streitgegenstand**

- 1.1. Die A. _____ AG (fortan Beklagte) bezweckt laut ihrem Eintrag im Handelsregister seit ihrer Gründung im mm.2008 im Wesentlichen das Erbringen von

Rechtsdienstleistungen im In- und Ausland durch Anwältinnen und Anwälte.

C._____ ist ein im Steuer- und Immobilienrecht tätiger Rechtsanwalt, Verwaltungsratspräsident der Beklagten und war erstinstanzlich ebenfalls als Beklagter ins Recht gefasst. B._____ (fortan Kläger) ist im Immobilienhandel tätig. Die Beklagte erbrachte durch C._____, letzterer bereits vor der Gründung der Beklagten, anwaltliche Dienstleistungen zu Gunsten des Klägers unter anderem im Bereiche von Liegenschafts Kauf-, Mietverträgen und der Veranlagung von Grundstückgewinnsteuern. Im Wesentlichen steht im Berufungsverfahren noch Folgendes im Streit:

1.2. Der Kläger war Eigentümer der Liegenschaft D._____ in E._____. Er vermietete einem Grossverteiler Ende 2014 ein per ca. Oktober 2016 noch zu erstellendes Neubauprojekt in Rohbaumiete. Es erfolgten schliesslich Mieterausbauten im Wert von über CHF 8 Mio. Im Mai 2016 verkaufte der Kläger drei Stockwerkeinheiten der Liegenschaft D._____, umfassend das vermietete Ladenlokal, für rund CHF 49 Mio. an die F._____ AG (fortan Käuferin). Bei der Grundstückgewinnerklärung vom November 2008 führte die Beklagte als Vertreterin des Klägers Mieterausbauten des Grossvertailers in Höhe von CHF 7.4 Mio. als Anlagekosten auf. Auf entsprechende Aufforderung der Steuerbehörde hin reichte die Beklagte die provisorische Bauabrechnung im Juli 2009 nach, aus welcher Mieterausbauten in der Höhe von über CHF 8 Mio. hervorgingen. Im Rahmen des Veranlagungsentscheids wurden die Mieterausbauten jedoch nicht als Grundstückgewinnmindernder Aufwand berücksichtigt. Das Bundesgericht schützte diesen Entscheid letztinstanzlich im August 2015, indem es die Argumentation des Verwaltungsgerichts bestätigte, die Käuferin der streitbetroffenen Liegenschaft habe die fraglichen Mieterausbauten nicht mit dem Kaufpreis abgegolten, sei doch nur ein Rohbau verkauft worden, weshalb die Aufwendungen des Grossvertailers nicht als Anlagekosten im Sinne der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar seien.

1.3. Der Kläger verortet in der Tätigkeit bzw. im Unterlassen nötiger Schritte der für die Beklagte handelnden Anwälte eine Sorgfaltspflichtverletzung, aus der ihm zufolge der fehlenden Anrechenbarkeit der Mieterausbauten ein Schaden von

rund CHF 3.5 Mio. in Form einer höheren Steuerlast erwachsen sei. Die Beklagte bestreitet diesen behaupteten Anspruch. In einem weiteren Aspekt steht zwischen den Parteien im Berufungsverfahren die Geltendmachung von AHV-Beiträgen des Klägers bei der Grundstücksveräusserung im Streit. In diesem Zusammenhang akzeptiert die Beklagte grundsätzlich eine Schadenersatzpflicht, erachtet aber die vorinstanzliche Schadenersatzberechnung als um rund CHF 0.1 Mio. zu hoch. Der Kläger ersucht generell um Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils und akzeptiert damit die vorinstanzlich erfolgte Klageabweisung unter den Titeln Anwalts- und Prozesskosten, unnötiger Aufwand der Beklagten sowie vorprozessualer Aufwand.

2. Prozessgeschichte

2.1. Mit Klage vom 27. Juli 2017 machte der Kläger das Verfahren bei der Vorinstanz anhängig (Urk. 2). Die Vorinstanz ordnete einen doppelten Schriftenwechsel an und führte eine Instruktionsverhandlung durch. Zur Vermeidung von Wiederholungen sei auf die vorinstanzliche Darstellung des Prozessverlaufs in deren Urteil verwiesen (vgl. Urk. 49 S. 4 ff.). Am 16. April 2019 erliess die Vorinstanz ihr eingangs wiedergegebenes Urteil (Urk. 46 = Urk. 49).

2.2. Mit Schreiben vom 27. Mai 2019 erhob die Beklagte Berufung gegen das vorinstanzliche Urteil mit den eingangs angeführten Anträgen (Urk. 48 S. 2). Die vorinstanzlichen Akten wurden beigezogen (Urk. 1-47). Mit Präsidialverfügung vom 5. Juni 2019 wurde die Beklagte aufgefordert, einen Gerichtskostenvorschuss in Höhe von CHF 56'350.– zu leisten (Urk. 52). Der Vorschuss ist fristgerecht eingegangen (Urk. 53). Die Berufungsantwort datiert vom 11. September 2019 (Urk. 55) und wurde der Beklagten zur Kenntnisnahme zugestellt (Urk. 59). Die Parteien haben sich im Rahmen des rechtlichen Gehörs noch je ein weiteres Mal vernehmen lassen, wobei die Gegenseite vom Gericht jeweils mit der Eingabe bedient wurde (vgl. Urk. 60 und 62). Das Verfahren erweist sich als spruchreif.

3. Prozessuales

3.1. Nach Eingang der Berufung prüft die Rechtsmittelinstanz von Amtes wegen das Vorliegen der Rechtsmittelvoraussetzungen. Diese sind vorliegend gegeben. Die Berufung ging rechtzeitig, schriftlich begründet und mit konkreten Anträgen versehen bei der Rechtsmittelinstanz ein (Urk. 48). Die Beklagte ist durch den vorinstanzlichen Entscheid beschwert, zur Rechtsmittelerhebung legitimiert und für das Rechtsmittel gegen den vorinstanzlichen Entscheid ist das angerufene Obergericht zuständig. Auf die Berufung ist einzutreten.

3.2. Das Berufungsverfahren stellt keine Fortsetzung des erstinstanzlichen Verfahrens dar, sondern ist nach der gesetzlichen Konzeption als eigenständiges Verfahren ausgestaltet (BGE 142 III 413 E. 2.2.1 m.w.Hinw. auf die Botschaft zur Schweizerischen ZPO, BBI 2006, S. 7374). Mit der Berufung kann eine unrichtige Rechtsanwendung und eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts geltend gemacht werden (Art. 310 ZPO). Die Berufungsinstanz verfügt über unbeschränkte Kognition bezüglich Tat- und Rechtsfragen, einschliesslich der Frage richtiger Ermessensausübung (Angemessenheitsprüfung; BGer 5A_184/2013 vom 26. April 2013, E. 3.1). In der schriftlichen Berufungsbegründung (Art. 311 ZPO) ist hinreichend genau aufzuzeigen, inwiefern der erstinstanzliche Entscheid in den angefochtenen Punkten als fehlerhaft zu betrachten ist bzw. an einem der genannten Mängel leidet. Das setzt im Sinne einer von Amtes wegen zu prüfenden Eintretensfrage voraus, dass der Berufungskläger die vorinstanzlichen Erwägungen bezeichnet, die er anführt, sich argumentativ mit diesen auseinandersetzt und mit genügend präziser Verweisungen auf die Akten aufzeigt, wo die massgebenden Behauptungen, Erklärungen, Bestreitungen und Einreden erhoben wurden bzw. aus welchen Aktenstellen sich der geltend gemachte Berufungsgrund ergeben soll. Die pauschale Verweisung auf frühere Vorbringen oder deren blosser Wiederholung genügen nicht (vgl. BGE 138 III 374 E. 4.3.1; BGer 5A_247/2013 vom 15. Oktober 2013, E. 3.2; BGer 5A_751/2014 vom 28. Mai 2015, E. 2.1). Was nicht oder nicht in einer den gesetzlichen Begründungsanforderungen entsprechenden Weise beanstandet wird, braucht von der Rechtsmittelinstanz nicht überprüft zu werden; diese hat sich – abgesehen von offensichtlichen Mängeln –

grundsätzlich auf die Beurteilung der Beanstandungen zu beschränken, die in der schriftlichen Begründung formgerecht gegen den erstinstanzlichen Entscheid erhoben werden (vgl. BGE 142 III 413 E. 2.2.4 m.w.Hinw.). Insofern erfährt der Grundsatz "iura novit curia" (Art. 57 ZPO) im Berufungsverfahren eine Relativierung (BK ZPO I-Hurni, Art. 57 N 21 und N 39 ff.; Glasl, DIKE-Komm-ZPO, Art. 57 N 22).

3.3. Im Berufungsverfahren sind neue Tatsachen und Beweismittel – resp. über den insoweit zu engen Wortlaut hinaus neue Tatsachenbehauptungen, neue Bestreitungen von Tatsachenbehauptungen, neue Einreden (rechtlicher Art) und neue Beweismittel (ZK ZPO-Reetz/Hilber, Art. 317 N 31) – nach Art. 317 Abs. 1 ZPO nur noch zulässig resp. zu berücksichtigen, wenn sie – kumulativ – ohne Verzug vorgebracht werden (Art. 317 Abs. 1 lit. a ZPO) und trotz zumutbarer Sorgfalt nicht schon vor erster Instanz vorgebracht werden konnten (Art. 317 Abs. 1 lit. b ZPO). Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber für das Berufungsverfahren ein Novenrecht statuiert, das nur unter restriktiven Voraussetzungen ausnahmsweise Noven zulässt. Der ZPO liegt die Idee zugrunde, dass alle Tatsachen und Beweismittel in erster Instanz vorzubringen sind und der Prozess vor dem erstinstanzlichen Gericht grundsätzlich abschliessend zu führen ist. Jede Partei, welche neue Tatsachen geltend macht oder neue Beweismittel benennt, hat zunächst zu behaupten und zu beweisen, dass dies ohne Verzug geschieht. Will eine Partei unechte Noven geltend machen, so trägt sie die Beweislast für die Zulässigkeit der Noven. Sie muss zusätzlich Behauptungen aufstellen und Beweise benennen, aus denen sich ergibt, dass sie umsichtig und sorgfältig gehandelt hat, aber dennoch keine frühere Kenntnis von den neu vorgebrachten Tatsachen und Behauptungen oder Beweismitteln hatte. Der anderen Partei steht der Gegenbeweis offen (vgl. zum Ganzen BGer 5A_330/2013 vom 24. September 2013, E. 3.5.1 m.w.H.).

3.4. Nicht angefochten wurde die Klageguthetung in Dispositivziffer 1 Absatz 1 im Umfang von CHF 268`350.– sowie die teilweise Klageabweisung in Dispositivziffer 1 Absatz 2. Diesbezüglich ist das angefochtene Urteil am 17. September 2019 mit Ablauf der Frist zur Berufungsantwort und Anschlussberufung in

Rechtskraft erwachsen, wovon Vormerk zu nehmen ist. Die Beurteilung der Klage gegen C._____ (Beklagter 2 in Dispositivziffer 2) ist nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

4. Anrechenbarkeit der Mieterausbauten bei der Grundstückgewinnsteuer

4.1. Grundstücksgewinn ist nach § 219 Abs. 1 StG/ZH der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Als Aufwendungen sind bei der Grundstücksgewinnsteuer Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und dauernde Verbesserungen des Grundstücks anrechenbar, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde (§ 221 Abs. 1 lit. a StG). Mieterausbauten sind unter gewissen Voraussetzungen als steuermindernde Anlagekosten zu qualifizieren.

4.2. Die oberen gerichtlichen Instanzen (Verwaltungsgericht und Bundesgericht) erachteten mit Blick auf den vorliegenden Fall als massgebend, ob Mieterausbauten mit dem Kaufpreis abgegolten worden seien. Zum Zeitpunkt des Grundstückverkaufs sei der Wert der Mietereinbauten noch nicht genau bekannt gewesen. Werde ein Rohbau verkauft, könne einzig der Landpreis und der Preis für den Rohbau angerechnet werden. Beim Verkauf eines Rohbaus seien die Mietereinbauten nicht als Anlagekosten anrechenbar; seien die Mietereinbauten hingegen mit dem Kaufpreis abgegolten, müssten deren Kosten unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der vergleichbaren Verhältnisse als Anlagekosten berücksichtigt werden. Das Bundesgericht schätzte die Annahme des Verwaltungsgerichts, dass die normative Auslegung des Kaufvertrags ergebe, die Mietereinbauten hätten keinen Eingang in den Kaufvertrag gefunden, als nicht willkürlich ein (Urk. 4/33, 4/37 und Urk. 49 S. 23 ff.). Im Ergebnis wurden die Mieterausbauten des Grossverteilers als nicht abzugsfähig für die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuern beim steuerpflichtigen Kläger erachtet, womit eine entsprechend höhere Steuerbelastung resultierte (Urk. 4/38-40 und Urk. 49 S. 6).

4.3. Die zuständige Kommission für Grundsteuern der Gemeinde E._____ und das Steuerrekursgericht hatten zuvor, in Abweichung von der geltenden Praxis des Verwaltungsgerichts, eine Berücksichtigung der Mieterausbauten mit der Be-

gründung unberücksichtigt gelassen, dass Mieterausbauten steuerlich nur einmal geltend gemacht werden könnten, nämlich vom Mieter, im Rahmen seiner Einkommens- bzw. Gewinnermittlung. Beim Verkäufer seien die Ausbauten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer per se nicht absetzbar (vgl. Urk. 4/21 und 4/28).

4.4. Die Vorinstanz erwog im Zusammenhang mit der umstrittenen Ersatzpflicht der Beklagten im Wesentlichen Folgendes:

4.4.1. Handlungen und Unterlassungen vor dem 2. Februar 2007 seien verjährt. Insbesondere Schadenersatzforderungen im Rahmen der Redaktion und öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags vom 3. Mai 2006 seien daher verjährt (Urk. 49 S. 8 f.).

4.4.2. Ein Beauftragter habe nach Art. 398 Abs. 1 OR das ihm übertragene Geschäft sorgfältig auszuführen und die berechtigten Interessen des Auftraggebers in guten Treuen zu wahren. Als Beauftragter schulde ein Rechtsanwalt Sorgfalt und Treue und werde daher seinem Auftraggeber ersatzpflichtig, wenn er ihn durch unsorgfältige oder treuwidrige Besorgung des Auftrags schädige. Von einem Steueranwalt werde verlangt, dass er einen Sachverhalt richtig erfasse und in Beachtung der massgebenden Gesetze, der grundlegenden Literatur und der Rechtsprechung steuerrechtlich korrekt beurteile. Er habe mit grösster Sorgfalt alles vorzukehren, was nach der Lage der Verhältnisse und bei verständiger Würdigung der gegebenen Situation als geboten erscheine. Stünden mehrere Möglichkeiten zu Gebote, habe er den sichersten Weg zu wählen oder mindestens auf bestehende Risiken hinzuweisen. Der Anwalt habe dabei zwar nicht für den Erfolg seiner Tätigkeit Gewähr zu leisten, jedoch für das kunstgerechte Tätigwerden (Urk. 49 S. 31 m.w.H.).

4.4.3. Das Verwaltungsgericht habe es bereits 2004 als entscheidend erachtet, dass ein Mieterausbau in den Kaufpreis einfliesse, damit die Kosten beim Verkäufer als Anlagekosten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden könnten. Dabei komme es indes nicht darauf an, ob die wertvermehrenden Aufwendungen vom Grundstückeigentümer selber oder von Dritten finanziert

würden. Entsprechend den sachenrechtlichen Grundsätzen erstreckte sich der Verkaufspreis vermutungsweise auf sämtliche dinglich übertragenen Werte, einschliesslich der Zugehör, und gebe den Verkehrswert all dieser Werte wieder. Sei aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung nur ein Rohbau verkauft worden, könne nur der Preis für den Rohbau gewinnmindernd angerechnet werden (Entscheid vom 24. November 2004, Geschäfts-Nr. SB2004.000043 E. 2.3 f.; vgl. Urk. 49 S. 32 ff.).

4.4.4. Die Beklagte habe den Kläger im Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren und den entsprechenden Rechtsmittelverfahren beraten und vertreten. Als mit der Veranlagung der Steuer betraute Rechtsanwältin hätte sie alles dafür vorkehren sollen, dass eine umfassende Anrechnung durch die Steuerbehörden tatsächlich erfolge. Vor Ablauf der Rekursfrist ans Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 11. November 2011 habe die Beklagte diverse Leistungen erbracht. Ihre Aufgabe sei es gewesen, die Sachlage so darzustellen und entsprechende Beweismittel vorzulegen, dass der gewünschte Ausgang mit vernünftiger Wahrscheinlichkeit resultiere. Nach den abschlägigen Entscheiden der Gemeinde E._____ hätte die Beklagte die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts beachten müssen. Ihre Bemühungen hätten darauf ausgerichtet sein müssen, für den Kläger eine möglichst günstige Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu erzielen. Das hätte bedingt, dem Kläger eine Ergänzung hinsichtlich des Einchlusses der Mieterausbauten in den Kaufpreis zu empfehlen. Damit hätte angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts die realistische Aussicht bestanden, dass die Mieterausbauten als Anlagekosten anerkannt worden wären. Die Beklagte hätte dem Kläger also empfehlen müssen, die Annahme des Verkaufs (nur) des Rohbaus zu widerlegen. Nachdem der Kaufvertrag vom 3. Mai 2006 zwar die erfassten Bauten und Anlagen, nicht jedoch die Mieterausbauten detailliert erwähnt habe, und die Kosten der Mieterausbauten des Grossverteilers bei der Beurkundung des Kaufvertrages gar noch nicht genau definiert gewesen seien, habe sich die Beklagte nicht auf die Vermutung verlassen können, dass sich der Kaufpreis, wenn nichts Gegenteiliges abgemacht gewesen sei, auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstrecke. Angesichts des bei der Veranlagung unbestritten bekannten Investitionsvolumens von CHF 8 Mio. wäre es angezeigt

gewesen, den Einschluss der Mieterausbauten in den Kaufpreis in diesem Zeitpunkt ausdrücklich festzuhalten. Die Gefahr, dass die Mieterausbauten sonst nicht als Anlagekosten berücksichtigt würden, sei angesichts des zitierten Verwaltungsgerichtsentscheidungs augenfällig gewesen und hätte der Beklagten bekannt sein müssen. Es liege insofern eine Sorgfaltspflichtverletzung vor, als die Beklagte vor dem 11. November 2011 nicht auf eine Klarstellung bzw. Präzisierung des Vertrags unter Mitwirkung der Käuferin hingewirkt habe, dass die Mieterausbauten im Kaufpreis eingeschlossen seien, um eine entsprechende Bescheinigung mit dem Rekurs als Beweismittel einzureichen (Urk. 49 S. 38 ff.).

4.4.5. Eine Haftung bestehe dann, wenn die geltend gemachte Pflichtverletzung zum eingeklagten Schaden geführt habe. Beim Kausalzusammenhang zwischen einer pflichtwidrigen Unterlassung und Steuerfolgen als Schaden gehe es um den Beweis des hypothetischen Kausalverlaufs. Dabei genüge es, wenn das Gericht zur Überzeugung gelange, die überwiegende Wahrscheinlichkeit spreche für einen bestimmten Kausalverlauf. Nach den Erfahrungen des Lebens und dem gewöhnlichen Lauf der Dinge bestehe die tatsächliche Vermutung eines Treu und Glauben entsprechenden Verhaltens im Geschäftsverkehr und eine hohe Wahrscheinlichkeit für ein jegliche zusätzliche Steuerbelastung vermeidendes Verhalten (Urk. 49 S. 42).

4.4.6. Für den hypothetischen Kausalzusammenhang zwischen der unterlassenen Empfehlung einer Einschlussklausel hinsichtlich der Mieterausbauten und dem geltend gemachten Schaden berufe sich der Kläger nicht auf den tatsächlichen Willen der Käuferin, sondern auf die allgemeine Lebenserfahrung und auf den Grundsatz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr. Die Käuferin hätte sich vermutungsweise dann der besagten Vertragsergänzung nicht widersetzt, wenn ihr weder Steuernachteile entstanden noch Steuervorteile entgangen wären; beide Parteien würden offenbar davon ausgehen, dass die Mieterausbauten im Kaufpreis zwischen dem Kläger und der Käuferin enthalten gewesen seien, obschon dies im Vertrag nicht ausdrücklich erwähnt sei. Entgegen der Beklagten sei es denn auch so, dass die Käuferin die mit dem Kaufpreis von ihr bezahlten Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer bei einem späteren Verkauf hätte

in Abzug bringen können. Ferner hätte die Käuferin die von ihr bezahlten Mieterausbauten als geschäftsmässig begründete Abschreibungen auch bei der Gewinnsteuer absetzen können. Die Ergänzung hinsichtlich des Einschlusses der Mieterausbauten in den Kaufpreis hätte demnach an den Steuerfolgen für die Käuferin nichts geändert. Damit bleibe es bei der Vermutung, dass sich die Käuferin einer Vertragsergänzung nicht widersetzt hätte. Sie hätte ihr überwiegend wahrscheinlich zugestimmt. Überwiegend wahrscheinlich hätte sich damit auch eine Anerkennung als steuermindernde Anlagekosten ergeben. Die Mietereinbauten hätten unbestrittenermassen CHF 8'677'800.– gekostet. Unbestritten sei auch die Steuerersparnis von CHF 3'464'178.–, wären die Einbauten bei den Anlagekosten veranschlagt worden. Ein Verschulden werde im Rahmen vertraglicher Pflichtverletzungen vermutet; die Beklagte äussere sich dazu nicht und könne sich entsprechend nicht exkulpieren. Die Klage gegen die Beklagte sei im Betrag von CHF 3'464'178.– gutzuheissen (Urk. 49 S. 44 f.).

4.5. Mit der Berufung wendet sich die Beklagte in diversen Aspekten gegen die von der Vorinstanz angenommene Ersatzpflicht. Einerseits liege keine Sorgfaltspflichtverletzung vor (E. 4.5.1.), anderseits sei bereits erstinstanzlich bestritten worden, dass die Käuferin eine Erklärung zur Ergänzung des Kaufvertrags unterzeichnet hätte (E. 4.5.2.). Schliesslich wäre selbst bei einer Zustimmung der Käuferin nicht davon auszugehen, dass das Verwaltungsgericht die Anrechenbarkeit der Kosten der Mieterausbauten anerkannt hätte (E. 4.5.3.; vgl. Urk. 48 S. 7 f.).

4.5.1. Mit Blick auf die Sorgfaltspflicht eines Anwalts sei zu berücksichtigen, dass er nicht für jede Massnahme oder Unterlassung einzustehen habe, welche aus nachträglicher Betrachtung den Schaden bewirkt oder vermieden hätte; nach wie vor trügen Parteien das Prozessrisiko. Es bestehe eine langjährige Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, dass Mieterausbauten anrechenbare Aufwendungen seien, ohne Rücksicht darauf, ob der verkaufende Eigentümer sie selbst finanziert habe. Die Vorinstanz gelange aufgrund einer eigenwilligen Interpretation eines Verwaltungsgerichtsentscheids zu einer Sorgfaltspflichtverletzung. Es werde behauptet, das Verwaltungsgericht erachte den Einschluss der Mietereinbauten in den Kaufpreis für entscheidend, damit diese Kosten als Anlagekos-

ten bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden könnten; das Bezirksgericht widerspreche sich in der Folge gleich selbst, wenn es kurz darauf schreibe:

"Das Verwaltungsgericht hob daher den Entscheid der Vorinstanz (Rekurskommission) auf, weil darin **die Aufwendungen der Mieter für Einbauten nicht als wertvermehrende Aufwendungen** gemäss § 221 Abs. 1 lit. a StG **anerkannt** worden waren, da diese nicht vom Grundstückseigentümer, sondern von den Mietern selbst finanziert worden waren (vgl. act. 15 Seite 14)."

Das Bezirksgericht führe den Grundsatz korrekt aus, es sei vermutungsweise davon auszugehen, dass sich der Kaufpreis auf sämtliche dinglich übertragenen Werte – einschliesslich der Zugehör – erstrecke und den Verkehrswert all dieser Werte wiedergebe, wenn sich dem rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien nichts anderes entnehmen lasse, halte aber anschliessend fest, dass das Verwaltungsgericht darauf hinweise, dass wenn aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung nur ein Rohbau verkauft worden sei, auch nur der Preis für den Rohbau gewinnmindernd angerechnet werden könne. Einzig mit diesem Hinweis werde die Sorgfaltspflichtverletzung begründet. Damit messe die Vorinstanz einer Nebenbemerkung eine Bedeutung zu, die ihr in keiner Weise zukomme. Sie ziehe den Schluss, es sei im Lichte des Verwaltungsgerichtsentscheids augenfällig gewesen, dass Mieterausbauten nicht als Anlagekosten zu berücksichtigen seien, wenn der Einschluss in den Kaufpreis nicht ausdrücklich festgehalten worden sei. Von einer solchen Augenfälligkeit könne keine Rede sein. Weder im Veranlagungsentscheid noch im Einspracheentscheid noch im Entscheid des Steuerrekursgerichts sei diesem Umstand eine Bedeutung zugekommen. Das Steueramt habe während eines Jahres immer wieder Belege zu den Mietereinbauten verlangt; es sei zu diesem Zeitpunkt also völlig klar gewesen, dass die Mietereinbauten bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen gewesen seien. Das Steueramt nehme in seinem Veranlagungsentscheid denn auch mit keinem Wort Bezug auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. November 2004, sondern habe die Anrechnung aus anderem Grunde abgelehnt. Im Einspracheentscheid sei diese Argumentation wörtlich übernommen worden. Der von der Vorinstanz als massgeblich erachtete Hinweis des Verwaltungsgerichts sei mithin

irrelevant geblieben. Man habe zwar entgegen der langjährigen Praxis des Verwaltungsgerichts die Anrechnung drittfinanzierter Mieterausbauten verweigern wollen; dabei stelle sich aber die Frage, wieso sich die beiden Instanzen nicht einfach auf den vom Bezirksgericht als entscheidend qualifizierten Hinweis im Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 24. November 2004 berufen hätten. Der Grund liege auf der Hand. Der Hinweis sei eine schlichte Randbemerkung gewesen und keineswegs augenfällig. Wie die Vorinstanz richtig festhalte, habe die Beklagte bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens einen Steuerrechtsprofessor als Gutachter beigezogen. Nach Eingang des negativen Veranlagungsentscheids sei dieser wiederum beigezogen worden. Mithin ergebe sich ohne weiteres, dass die Beklagte ihrer anwaltlichen Sorgfaltspflicht mehr als nur nachgekommen sei. Der Gutachter erwähne den von der Vorinstanz als entscheidend qualifizierten Hinweis bezüglich Verkauf eines Rohbaus mit keinem Wort. Auch für das Steuerrekursgericht sei der vom Bezirksgericht Meilen als entscheidend erachtete Hinweis ohne jede Relevanz gewesen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Beweisführung bedingt hätte, dem Kläger eine Ergänzung des Kaufvertrags hinsichtlich des Einschusses der Mieterausbauten in den Kaufpreis zu empfehlen. Die Rechtsprechung, auf welche sich die Vorinstanz berufe, bestehe einzig in einer Nebenbemerkung des Entscheids vom 24. November 2004. Sie selber habe sich deshalb auf die Vermutung nach Art. 9 ZGB verlassen dürfen, wonach sich der Kaufpreis auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstrecke und den Verkehrswert all dieser Werte wiedergebe. Der vorinstanzliche Vorwurf der Verletzung der anwaltlichen Sorgfaltspflicht sei unverständlich, wenn zu erwarten gewesen sei, dass das Verwaltungsgericht an seiner konstanten Rechtsprechung festhalten werde. Es sei unerfindlich, weshalb eine Ergänzung des Kaufvertrags hätte empfohlen werden sollen; weder das Steueramt noch die Kommission für Grundsteuern hätten mit deren Entscheid Entsprechendes nahe gelegt. Vielmehr habe sie als Vertreterin des steuerpflichtigen Klägers die Argumente betreffend die nicht anrechenbare Finanzierung durch den Grossverteiler widerlegen müssen. Mit dem vorinstanzlichen Entscheid würden überspannte Anforderungen an die anwaltliche Sorgfaltspflicht gestellt. Das Bezirksgericht begründe nicht schlüssig und nachvollziehbar, weshalb sie weder auf die langjährige, ständige Recht-

sprechung des Verwaltungsgerichts zur Anrechnung von drittfinanzierten Mieterausbauten noch auf dessen ebenso konstante Praxis zur Vermutung gemäss Art. 9 ZGB hätte vertrauen dürfen. Das Bezirksgericht messe einem Satz in einer Erwägung eines verwaltungsgerichtlichen Entscheids eine überrissene Bedeutung zu (Urk. 48 Rz 18 - 25).

4.5.2. Die Beklagte argumentiert weiter, dass aufgrund ihrer ausdrücklichen Bestreitung nicht feststehe, dass die Käuferin des Grundstücks bereit gewesen wäre, eine entsprechende Vereinbarung oder irgendeine Erklärung bezüglich des Einschlusses der Mieterausbauten in den Kaufpreis zu unterzeichnen. Bereits in der Klageantwort habe sie dargelegt, dass der Kläger das Vorliegen einer Zustimmung der Käuferin nicht behauptet habe und auch nicht angezeigt habe, dass sie hätte eingeholt werden können. Weiter habe sie darauf hingewiesen, dass der Kläger in der Replik einzig Mutmassungen aufgestellt habe; es sei aber so, dass das Tun und Sagen der Käuferin eine Tat- und keine Rechtsfrage sei. Das Gericht sei daher nicht befugt, die Frage von Amtes wegen zu beantworten. Der Kläger hätte Beweise offerieren müssen, dass die Käuferin einer allfälligen Vertragsergänzung tatsächlich zugestimmt hätte. Auf Spekulationen des Klägers dürfe das Gericht aber nicht abstellen. Damit fehle es an einer Sachverhaltsfeststellung, dass die Käuferin mit einer Vertragsergänzung einverstanden gewesen wäre. Die Erwägungen der Vorinstanz dazu seien nicht haltbar, zumal das hypothetische Verhalten einer Person nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Tatfrage sei. Das Wollen der Käuferin sei im Übrigen eine sogenannte innere Tatsache. Sei eine Tatsachenbehauptung strittig, so habe das Gericht darüber Beweis abzunehmen. Der Kläger biete für die Behauptung, dass die Käuferin einer Vertragsergänzung tatsächlich zugestimmt hätte, keine Beweise. Die vorliegend umstrittene Tatsachenbehauptung hätte mit einer Befragung der Organe der Käuferin als Zeugen erhoben werden können, wobei das Regelbeweismass gelte. Es sei unklar, was die Vorinstanz mit der angeblichen tatsächlichen Vermutung meine, wenn sie in der Folge ausführe, die Käuferin hätte sich der besagten Vertragsergänzung nicht widersetzen können. Ein Anspruch des Klägers auf Mitwirkung bei der Ergänzung des Kaufvertrags vom 3. Mai 2006 sei materiell-rechtlich unhaltbar. Ein indirekter, auf Indizien gestützter Beweis gelinge nur, wenn genügend In-

dizien für das Vorliegen der behaupteten Tatsache sprächen; zudem sei er nur möglich, wenn ein unmittelbarer Beweis wegen Fehlens von Beweismitteln nicht möglich sei. Sowohl wäre die Beweisführung durch Zeugen möglich gewesen, als auch fehlten zureichende Indizien, die darauf schliessen liessen, dass die Käuferin einer Ergänzung des Kaufvertrags zugestimmt hätte. Der Kläger habe sich mit dem Hinweis begnügt, dass der Käuferin keine Nachteile entstanden wären. Das sei aber keine Tatsachenbehauptung sondern ein Werturteil. Nicht beurteilt werden könne damit auch die Frage, ob die Käuferin gegen Treu und Glauben verstossen hätte, hätte sie bei einer Vertragsergänzung nicht mitgewirkt. Art. 2 ZGB setze der privatautonomen Gestaltungsfreiheit keine Schranken und sei nicht dazu da, einer allgemeinen Vertragsgerechtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Behauptungen im erstinstanzlichen Verfahren, weshalb die Käuferin gegen Treu und Glauben verstossen hätte, so sie bei einer Vertragsergänzung nicht mitgewirkt hätte, lägen nicht vor. Der grundsätzlich denkbare Anscheinsbeweis aufgrund typischer Geschehensabläufe komme nicht in Frage, zumal es kein typischer Geschehensablauf sei, dass alle Rechtsunterworfenen den Grundsatz von Treu und Glauben immer beachten würden. Schliesslich widerspreche auch die Ablehnung einer Vertragsergänzung nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben. Es komme hinzu, dass kein dahingehender Erfahrungssatz bestehe, dass Personen, denen aus dem Anliegen einer anderen Person kein Nachteil entstehe, dem Anliegen stets zustimmen würden. Eine Verdichtung zur Normhypothese stehe ausser jeglicher Diskussion. Die Vorinstanz stütze ihre Annahme, es bestehe nach den Erfahrungen des Lebens die tatsächliche Vermutung eines Treu und Glauben entsprechenden Verhaltens im Geschäftsverkehr und eine hohe Wahrscheinlichkeit für ein jegliche zusätzliche Steuerbelastung vermeidendes Verhalten auf ein Urteil des Bundesgerichts. Die Folgerung des Bundesgerichts in jenem Entscheid betreffe aber das Verhalten einer Person, die eine Steuerbelastung treffe und nicht das Verhalten Dritter im Allgemeinen. Es sei unbestritten, dass die Käuferin nicht mit einer zusätzlichen Belastung von Steuern hätte rechnen müssen, selbst wenn sie die Vertragsergänzung abgelehnt hätte. Der Bundesgerichtsentscheid könne damit entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht herangezogen werden. Entgegen der Annahme der Vorinstanz sei es auch so, dass

Art. 2 ZGB keine Anspruchsgrundlage sei, um ausserhalb eines bestehenden Rechtsverhältnisses ein bestimmtes positives Verhalten durchzusetzen. Damit sei es nach Art. 8 ZGB prozessual unzulässig, ihr die Obliegenheit aufzubürden, eine angebliche Vermutungsbasis – die sich darin erschöpfe, aus angeblich fehlenden Nachteilen auf eine aus Art. 2 ZGB abgeleitete "Pflicht" zur Befolgung des Wunsches des Klägers auf Vertragsergänzung zu schliessen – durch stichhaltige Hinweise zu erschüttern. Sie habe bestritten, dass die Käuferin zur Vertragsergänzung bereit gewesen sei; wenn die Vorinstanz nun verlange, dies mit stichhaltigen Hinweisen darzulegen, kehre sie die Beweislast um. Eine weitergehende Substantiierungspflicht ihrer Bestreitung bestehe nicht (Urk. 48 Rz 26-42).

4.5.3. Die Beklagte hält weiter dafür, dass selbst bei einer nachträglichen Ergänzung des Kaufvertrags nicht davon auszugehen gewesen wäre, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Anrechenbarkeit der Kosten der Mieterausbauten anerkannt hätte. Bei einem Anwaltsfehler sei nach herrschender Lehre entscheidend, ob der Kläger bei ordnungsgemässer Prozessführung begründete Aussicht auf eine ihm günstige Entscheidung gehabt hätte. Der Vorinstanz sei es bei einer Zustimmung der Käuferin zur Vertragsergänzung überwiegend wahrscheinlich erschienen, dass die Mieterausbauten als steuermindernde Anlagekosten anerkannt worden wären. Damit mache es sich die Vorinstanz zu leicht. Auf den massgebenden Sachverhalt im Verfahren vor Verwaltungsgericht werde kein Bezug genommen. Es halte dazu fest (E. 3.4. S. 7 f.):

"Vielmehr wurde nur der Rohbau verkauft. Das ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs der Liegenschaft der Umfang der Mietereinbauten noch nicht feststand und es dem Pflichtigen seinen Angaben zufolge im Einschätzungsverfahren nur unter grossem Aufwand gelang, die Baukostenabrechnungen und die Zahlungsbelege der G. _____ zu besorgen. Der Wert der Mietereinbauten war beim Verkauf der Liegenschaft damit nicht genau bekannt und kann deshalb auch nicht kaufpreisgestaltend gewesen sein. Die Entschädigung an die G. _____ für die Mietereinbauten war kein Thema des Kaufvertrages. Weiter spricht für einen Rohbauverkauf, dass auch nur der Rohbau an die G. _____ vermietet war. Dieser Mietvertrag über den Rohbau aus dem Jahre 2004 mit der G. _____ bestand nach dem Verkauf weiter (...). Zwar war bei der Kaufpreisgestaltung entscheidend, dass die Liegenschaft bis mindestens ins Jahr 2016 vermietet war, nicht jedoch, dass die

nach Abschluss des Mietvertrages und nach dem Verkauf des Rohbaus vorgenommenen Einbauten aufgrund des Akzessionsprinzips Bestandteil des Grundstücks wurden."

Bei diesen Äusserungen des Verwaltungsgerichts sei davon auszugehen, dass es eine nachträglich erstellte Vertragsergänzung keineswegs als hinreichend glaubwürdig erachtet hätte, um von einem von den Parteien tatsächlich gewollten und vereinbarten Einschluss der Mieterausbauten in den Kaufvertrag auszugehen. In rechtlicher Hinsicht sei das Eigentum mit der Grundbuchanmeldung vom 28. März 2007 übergegangen und damit der steuerauslösende Tatbestand vollzogen. Danach sei eine steuerrelevante Änderung des Vertrags nicht mehr möglich gewesen. Darauf habe sie in der Duplik schon hingewiesen (Urk. 48 Rz 43-45).

4.6. Der Kläger ersucht mit der Berufungsantwort um Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils. Es liege sehr wohl eine Sorgfaltspflichtverletzung der Beklagten vor (E. 4.6.1.); Art. 8 ZGB sei von der Vorinstanz nicht verletzt worden (E. 4.6.2.) und für die fehlende Anrechenbarkeit der Mieterausbauten im steuerrechtlichen Rechtsmittelverfahren sei vorliegend einzig die fehlende Sorgfalt der Beklagten relevant gewesen (E. 4.6.3.; Urk. 55 Rz 18 - 20).

4.6.1. Entgegen der Beklagten treffe es weder zu, dass die Vorinstanz die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung unzutreffend und widersprüchlich ausgelegt habe, noch handle es sich beim fraglichen Hinweis – wonach nur der Preis eines Rohbaus gewinnmindernd angerechnet werden könne, wenn aus dem Gesichtswinkel der Kaufpreisfestsetzung nur ein Rohbau verkauft worden sei – um eine Nebenbemerkung, welcher die vom Bezirksgericht zugemessene Bedeutung abgehe. Die Erwägung drücke einen selbstverständlichen, fundamentalen Grundsatz des Grundstückgewinnsteuerrechts aus. Aufwendungen für eine Wertvermehrung des Grundstücks seien als Anlagekosten gewinnmindernd nur in Abzug zu bringen, wenn die Leistung im Kaufpreis abgegolten werde, mit anderen Worten, wenn die Vertragsparteien der Leistung einen Wert zumessen würden, der im Kaufpreis enthalten sei. Werde kein abzugeltender Wert beigemessen, könne folgerichtig kein Abzug für die Aufwendungen der Leistung erfolgen. Im von der Beklagten eingereichten Kurzgutachten von Prof. H. _____ vom 31. Mai 2018 sei auf diesen Umstand hingewiesen worden. Es liege kein Widerspruch vor, wenn das Bezirksgericht

auf den Grundsatz verweise, dass vermutungsweise davon auszugehen sei dass sich der Kaufpreis auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstrecke und den Verkehrswert all dieser Werte wiedergebe, sofern dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nichts anderes zu entnehmen sei. Diese Feststellung beschlage nicht die materiellen Voraussetzungen sondern eine beweisrechtliche Frage. Diese grundstückgewinnsteuerrechtlichen Grundsätze hätten für die Beklagte selbstverständlich sein müssen. Die Beklagte hätte sich nicht einfach auf die Vermutung verlassen dürfen, dass der öffentlich beurkundete Kaufpreis sich auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstrecke, also auch die Mietereinbauten; sie hätte sich vergewissern müssen, dass keine Anhaltspunkte vorhanden gewesen seien, einen Gegenbeweis zu ermöglichen. Sie hätte den Beweis für den Einschluss der Mietereinbauten in den Vertrag ohne weiteres direkt oder durch Indizien leisten können. Das sei nicht geschehen. Als Ergebnis davon habe der Kläger nicht beweisen können, dass die Mietereinbauten Eingang in den Kaufpreis gefunden hätten. Zu Unrecht rechtfertige sich die Beklagte damit, dass das Steueramt, die Kommission für Grundsteuern und das Steuerrekursgericht die Frage der Finanzierung der Mieterausbauten in den Vordergrund gerückt hätten. Die unteren Instanzen hätten das gestützt auf eine Literaturstelle in offener Abweichung von der ständigen Rechtsprechung als massgeblich erklärt; es wäre mit der Vorinstanz geboten gewesen, den Beweis des Einschlusses durch eine klärende Klausel im Kaufvertrag sicherzustellen. Damit würden keine überspannten Anforderungen an die anwaltliche Sorgfaltspflicht gestellt. Klarheit über die behördliche Anerkennung hätte die Beklagte im Übrigen dadurch erlangen können, wenn sie den Entwurf usanzgemäss dem Steueramt vorgelegt hätte und sich die Berücksichtigung der Mietereinbauten des Grossverteilers bei der Grundstückgewinnsteuer hätte bestätigen lassen. An ein derartiges "Ruling" wären die Behörden zufolge des Vertrauensschutzes in der Folge gebunden gewesen (Urk. 55 Rz 22 - 38).

4.6.2. Die Argumentation der Beklagten zum Fehlen einer Vermutungsbasis für die Annahme einer Zustimmung der Käuferin gehe nur schon deshalb fehl, als der Kläger und die Käuferin auch nach der Eigentumsübertragung noch in einem vertraglichen Verhältnis gestanden seien; diverse Pflichten seien in zeitlicher Hinsicht weit über die Eigentumsübertragung hinaus gegangen (Erfüllungsansprüche, Sachge-

währleistungsansprüche, Mängelrechte, Garantien bis 28. März 2012, Escrow-Konto bis Ende November 2008). Das vertragliche Verhältnis habe also über den Zeitpunkt der Einreichung der Rekurschrift der Beklagten ans Steuerrekursgericht des Kantons Zürich hinausgereicht. Die Parteien seien nach wie vor verpflichtet gewesen, sich nach Treu und Glauben im Geschäftsverkehr zu verhalten. Der Kaufvertrag vom 3. Mai 2006 habe eine Lücke aufgewiesen, die nach dem hypothetischen Parteiwillen und dem Zweck des Vertrages zu schliessen sei. Mit anderen Worten komme es darauf an, wie die Parteien als vernünftige und redliche Partner die betreffende Sache geregelt hätten; der empirische Wille sei nicht zu ermitteln, sondern es sei jene Lösung zu wählen, die sich aufgrund der Regel von Treu und Glauben im Hinblick auf die gesamten Umstände aufdränge. Aus Treu und Glauben würden im Übrigen auch zahlreiche Nebenpflichten abgeleitet. Es gelte das Gebot der Loyalität bei der Durchsetzung von Rechten und Pflichten und dies im weitesten Sinne, unter Einschluss des Umfelds rechtsgeschäftlicher Gestaltung, besonders bei der Ergänzung rechtsgeschäftlicher Rechte und Pflichten, insbesondere durch verschiedenartige Nebenpflichten, die zur Sicherung einer bestmöglichen Umsetzung der fraglichen Rechte und Pflichten nicht schon im Gesetz selber vorgesehen oder aber im konkreten Rechtsgeschäft ausdrücklich vereinbart worden seien. Die Verletzung solcher Nebenpflichten stelle eine nicht gehörige Erfüllung dar und führe zur Schadenersatzpflicht des Schuldners. Fragliche Verhaltenspflichten würden als gesetzliche, nicht länger vertragliche Pflichten gelten. Der Einschluss der Mieterausbauten wäre für die Käuferin von Vorteil gewesen. Im Sinne einer tatsächlichen Vermutung sei deswegen davon auszugehen, die Käuferin hätte einer entsprechenden Vertragsergänzung zugestimmt. Es sei ein hypothetisches Verhalten einer Drittpartei unter hypothetischer Willensbildung; deshalb sei der Indizienbeweis zulässig. Der Vermutungsgegner sei nicht auf einen stringenten Gegenbeweis des Gegenteils verwiesen. Er bringe die tatsächliche Vermutung zu Fall, wenn beim Gericht fallbezogen hinreichende Zweifel an der Wahrheit der Vermutungsbasis oder an der Schlüssigkeit des Erfahrungssatzes in der konkreten Situation geweckt würden. Da es mit Blick auf die Vertragsergänzung keinen ersichtlichen Nachteil für die Käuferin gegeben habe, habe die Vorinstanz nicht gegen Art. 8 ZGB verstossen, als sie auf die allgemeine Lebenserfahrung und den

Grundsatz von Treu und Glauben abgestellt und es als überwiegend wahrscheinlich erachtet habe, dass die Käuferin einer Vertragsergänzung zugestimmt hätte. Es sei eine Erscheinungsform des Indizienbeweises. Einerseits müsse die Vermutung auf typischen Geschehensabläufen beruhen, andererseits gelte der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, welcher in Einklang mit den Denkgesetzen, den Naturgesetzen sowie dem gesicherten Erfahrungswissen als objektiver Komponente stehen müsse und Produkt eines psychischen Vorgangs, der subjektiven Komponente, sei. Die Vorinstanz habe die Beweiswürdigung im Urteil in diesem Sinne rechtskonform festgehalten. Die Käuferin existiere im Übrigen seit dem 30. Mai 2018 infolge Löschung aus dem Handelsregister nicht mehr, weshalb die Käuferin nicht mehr existiert habe, als erstinstanzlich mit der Replik zu den Behauptungen in der Klageantwort Stellung zu nehmen gewesen sei. Durch das in der Berufungsantwort Ausgeführte sei auch dargetan, dass weder eine Beweislastumkehr noch ein Verstoss gegen Art. 8 ZGB vorliege. Die Käuferin habe nicht mehr existiert und die Ausführungen der Beklagten würden ins Leere stossen (Urk. 55 Rz 39 - 72).

4.6.3. Die Beklagte kritisiere, dass das Bezirksgericht es als überwiegend wahrscheinlich erachtet habe, dass das Verwaltungsgericht bei Vorliegen einer Vereinbarung mit der Käuferin hinsichtlich des Einschlusses der Mieterausbauten deren Berücksichtigung als steuermindernde Anlagekosten anerkannt hätte. Die zitierten verwaltungsgerichtlichen Erwägungen stützten den Vorwurf der Beklagten indes in keiner Weise. Sodann habe das Bundesgericht erwogen, dass die noch bevorstehenden bzw. noch nicht vollständig verwirklichten Mietereinbauten beim Abschluss des Kaufvertrags zum Gegenstand der Handänderung hätten gemacht werden können. Es hätte genügt, wenn mit dem Kaufvertrag oder einer späteren Ergänzung die effektiven Kosten der Einbauten bestimmbar gewesen wären. Der Schluss der Beklagten, das Verwaltungsgericht hätte selbst bei einer Ergänzung des Kaufvertrags nicht anders entschieden, könne nicht nachvollzogen werden. Die nachträgliche Ergänzung resp. Präzisierung des Kaufvertrags wäre wie im Urteil zutreffend festgehalten bis zur Einreichung des Rekurses am 11. November 2011 möglich gewesen. Die steuerrechtlich versierte Beklagte habe aber seit der Mandatsübernahme nichts unternommen, um die grundstückgewinnsteuerrechtliche Anrechnung der Mietereinbauten beweismässig abzusichern. Auf die in dieser Zeit

bestehenden Möglichkeiten, den Beweis des Einschlusses der Mietereinbauten in den Kaufvertrag direkt oder durch Indizien zu leisten, sei im Kurzgutachten, der Klageschrift und Replik schon eingehend Bezug genommen worden; darauf sei zu verweisen (Urk. 55 Rz 73 - Rz 80).

4.7. Folgendes ist in Erwägung zu ziehen

4.7.1. Das Rechtsverhältnis der Parteien unterliegt dem Recht des einfachen Auftrags gemäss Art. 394 ff. OR, wovon sowohl diese wie auch die Vorinstanz zutreffend ausgegangen sind. Als Beauftragte schuldet die Anwältin Sorgfalt und Treue und wird daher ihrem Auftraggeber ersatzpflichtig, wenn sie ihn durch unsorgfältige oder treuwidrige Besorgung des Auftrags schädigt. Sie hat jedoch nicht für den Erfolg ihrer Tätigkeit Gewähr zu leisten, sondern für das kunstgerechte Tätigwerden. Dabei trägt die Anwältin nicht die Verantwortung für die spezifischen Risiken, die mit der Bildung und Durchsetzung einer Rechtsauffassung an sich verbunden sind. Sie übt insofern eine risikogeneigte Tätigkeit aus, der auch haftpflichtrechtlich Rechnung zu tragen ist. Namentlich gilt zu berücksichtigen, dass sie nicht für jede Massnahme oder Unterlassung einzustehen hat, welche aus nachträglicher Betrachtung den Schaden bewirkt oder vermieden hätte. Nach wie vor haben die Parteien das Prozessrisiko zu tragen, das sie nicht über die Verantwortlichkeit des Anwalts verlagern können. Art. 398 Abs. 1 OR verweist für das Mass der Sorgfalt der Beauftragten auf dasjenige der Arbeitnehmerin im Arbeitsverhältnis, wobei diese Verweisung dahingehend zu verstehen ist, dass die Beauftragte zwar nicht für die gleiche – weniger strikte – Sorgfalt wie die Arbeitnehmerin, jedoch nach der gleichen Regel haftet. Der Sorgfaltsmassstab richtet sich daher nach den Fähigkeiten, Fachkenntnissen und Eigenschaften der Beauftragten, die der Auftraggeber gekannt hat oder hätte kennen müssen. Ob eine Verletzung der anwaltlichen Sorgfaltspflichten vorliegt, ist stets anhand des konkreten Falls zu prüfen. Dabei liegt der Wertungsgrat zwischen vertretbarem und unvertretbarem Vorgehen im Spannungsfeld zwischen der gefahrgeneigten Tätigkeit des Anwalts und seiner obrigkeitlich bekräftigten Fachkunde (BGE 127 III 357 E. 1).

4.7.2. Die wesentlichen Besonderheiten des Sachverhalts zur vorinstanzlich bejahten Sorgfaltspflichtverletzung bestehen einerseits darin, dass sich die Stock-

werkeigentumseinheiten beim Abschluss des Kaufvertrags (noch weitgehend) im Rohbauzustand befanden, wobei Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft des Kaufvertrags mit dem 3. Mai 2006 und dem 28. März 2007 rund 11 Monate auseinanderfielen. Andererseits ist zu veranschlagen, dass zufolge Verjährung (vgl. E. 4.4.1) keine unsorgfältige Vertragsredaktion in Frage steht, sondern das beanstandete Unterlassen einer Vertragsergänzung im Rahmen des Steuerveranlagungsverfahrens zu einem späteren Zeitpunkt. Schliesslich ist nicht ausser Acht zu lassen, dass im erstinstanzlichen Veranlagungs-, im Einsprache- und im Steuerrekursgerichtsentscheid keine Rede davon war, dass angesichts der konkreten Umstände der Kaufpreisgestaltung einzig der Preis für den Rohbau als Anlagekosten angerechnet werden könne. Vielmehr wurde ungeachtet dessen eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich zur Anrechenbarkeit von Mieterausbauten im Bereiche der Grundstückgewinnsteuer angestrebt.

Unbestrittenermassen gingen die (vorliegenden) Parteien davon aus, die Mieterausbauten seien im Kaufpreis zwischen dem Kläger und der Käuferin enthalten (vgl. Urk. 49 S. 44). Die gegenteilige Annahme des Verkaufs (nur) des Rohbaus floss erstmals in den Erwägungen des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 9. Juli 2014 ein, als eine Ergänzung des massgeblichen Sachverhalts nicht mehr möglich war. Dabei sah das Verwaltungsgericht ohne Begründung davon ab, den wirklichen Willen der Parteien (des Kaufvertrags) zu ermitteln und legte den Vertrag nach dem Vertrauensgrundsatz aus (vgl. Urk. 49 S. 26 mit Verweis auf BGer 2C_817/2014, Urteil vom 25. August 2015, E. 3.2.1). Dass die Beklagte unberechtigterweise davon ausging, die Mieterausbauten seien im Kaufpreis enthalten gewesen, leitet der Kläger aus diesem Urteil ab, nicht aber aus dem tatsächlich zwischen den Parteien (des Kaufvertrags) Vereinbarten. Letzteres bleibt im vorliegenden Verfahren sodann offen. Entscheidend ist ferner, dass es nicht darum geht, ob die Beklagte ex ante, bei der Redaktion des Grundstückkaufvertrags sorgfaltspflichtwidrig, zukunftsgerichtet auf die Vermutung von Art. 9 ZGB abstellte, wonach sich der Kaufpreis, wenn nichts Gegenteiliges abgemacht gewesen sei, auf sämtliche dinglich übertragenen Werte erstrecke, sondern ex post, das heisst geraume Zeit nach Verpflichtungsgeschäft, Vornahme

der Mieterausbauten und Verfügungsgeschäft. Durch das zeitliche Auseinanderklaffen zur angeblichen Unterlassung im Steuerveranlagungsverfahren erscheint in der vorliegenden Konstellation ein Abstellen auf die Vermutung einer Mitübertragung der Mieterausbauten einhergehend mit der Auffassung der Beklagten nicht als unsorgfältig. Schliesslich kommt hinzu, dass die abschlägigen Entscheide zur Veranlagung bis und mit Steuerrekursgericht sich nicht mit dem Erisapfel des Zivilverfahrens befassen und damit die Aufmerksamkeit der Beklagten im Wesentlichen darauf gerichtet wurde, eine strukturelle Änderung der Rechtsprechung zu den Mieterausbauten zu verhindern. Eine Verletzung der anwaltlichen Sorgfaltspflicht in Form einer Unterlassung ist angesichts dieser Umstände weder augenfällig noch anderweitig dargetan.

Wenn der Kläger schliesslich in der Berufungsantwort die Sorgfaltspflichtverletzung der Beklagten darin verortet, dass sie versäumt habe, Klarheit über die behördliche Anerkennung zu erlangen, weil sie den Entwurf des Kaufvertrags nicht usanzgemäss dem Steueramt vorgelegt habe (Urk. 55 Rz. 38), so tut er weder dar, dass er das vorinstanzlich schon behauptet und die Vorinstanz zu Unrecht nicht darauf abgestellt hätte, noch führt er aus, inwiefern diese neue Behauptung im Berufungsverfahren zulässig wäre. Darauf ist im Sinne von Erwägung 3.3 nicht abzustellen. Im Folgenden ist auch noch auf den umstrittenen Kausalzusammenhang einzugehen:

4.7.3. Das Bundesgericht hält auch bei Unterlassungen an der Unterscheidung zwischen natürlichem und adäquatem Kausalzusammenhang fest (BGer 4A_49/2016 vom 9. Juni 2016, E. 4.1). Die Feststellung des natürlichen Kausalverlaufs ist Tatfrage; nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist daher ein hypothetischer Verlauf gestützt auf Beweismittel und nicht ausschliesslich auf allgemeiner Lebenserfahrung zu ermitteln; ist die hypothetische Kausalität ausschliesslich gestützt auf die allgemeine Lebenserfahrung – und nicht gestützt auf Beweismittel – festgestellt worden, unterliegt sie aber der freien Überprüfung durch das Bundesgericht (BGer 4A_87/2019 vom 2. September 2019, E. 4.1.3 m.w.H.). Der Kläger begründete vorliegend die hypothetische Kausalität vor Vorinstanz ausschliesslich gestützt auf die allgemeine Lebenserfahrung und den

Grundsatz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr; im angefochtenen Urteil wurde basierend darauf erwogen, die Käuferin hätte überwiegend wahrscheinlich einer Vertragsergänzung zugestimmt (vgl. Urk. 49 S. 44 f.). Die Beklagte hatte indes dargetan, dass die Käuferin einer Ergänzung des Kaufvertrags *tatsächlich* nicht zugestimmt hätte (Urk. 28 S. 31; Urk. 48 Rz 27 und 29), was vom Kläger wiederum bestritten wurde; die Käuferin hätte seiner Meinung nach die Zustimmung nach Treu und Glauben nicht verweigern können (Urk. 35 Rz 14; Urk. 49 S. 43). Einhergehend mit der Darstellung der Beklagten lag diesbezüglich eine bestrittene Tatsachenbehauptung vor (Urk. 48 Rz 29). Mit einer Befragung (der Organe) der Käuferin hätte deren tatsächliche Haltung zur Ergänzung des Kaufvertrags mit Blick auf die Mieterausbauten samt der Motivlage dazu eruiert werden können. Entgegen der Auffassung der Beklagten (vgl. Urk. 48 Rz 32) ist indes mit der Befragung der Käuferin keineswegs der – gar nie erbringbare – direkte Beweis für den hypothetischen Kausalverlauf erbracht. Es handelt sich um ein, wenn auch gewichtiges Indiz. Der Kläger hingegen hat es vorinstanzlich versäumt, bezüglich einer allfälligen *tatsächlichen* Zustimmung der Käuferin Beweismittel zu bezeichnen. Lässt sich aber nicht ermitteln, ob sich eine Tatsache, welche Tatbestandsmerkmal des in Frage kommenden Rechtssatzes bildet, verwirklicht hat, so ist zuungunsten derjenigen Partei zu entscheiden, welche die Beweislast trägt (vgl. bereits Guldener, 3. Aufl., Zürich 1979, S. 325). Damit ist davon auszugehen, die Organe der Käuferin wären in einer Befragung der Vertragsergänzung abschlägig gegenübergestanden. Veranschlagt man weiter, dass die vorinstanzlichen Erwägungen zur hypothetischen Kausalität gestützt auf die allgemeine Lebenserfahrung und den Grundsatz von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr zwar ergaben, die Vertragsergänzung wäre für die Käuferin nicht nachteilig gewesen, so ist ihnen gleichermassen auch kein Vorteil zu entnehmen (Urk. 49 S. 45). Ist in tatsächlicher Hinsicht von einem hypothetischen Widersetzen der Käuferin auszugehen und gleichzeitig kein Vorteil mit Blick auf eine Vertragsergänzung dargetan, dann ist der Nachweis des Kausalzusammenhangs zwischen angeblicher Sorgfaltspflichtverletzung der Beklagten und Schaden des Klägers gescheitert, zumal darin auch kein treuwidriges Handeln zu erkennen ist.

Der Kläger behauptet in der Berufungsantwort neu, die Käuferin sei seit dem 30. Mai 2018 infolge Löschung aus dem Handelsregister nicht mehr existent, weshalb die Behauptungen der Beklagten ins Leere stiessen (Urk. 55 Rz 66 ff.). Unter Hinweis auf Erwägung 3.3 erscheint diese Behauptung nach Massgabe von Art. 317 Abs. 1 ZPO verspätet und demzufolge unzulässig. Im Übrigen wäre eine Befragung der Organe der Käuferin nach der Löschung im Handelsregister möglich.

4.7.4. Wenn es darum geht, wie die Steuerinstanzen entschieden hätten, wenn die Beklagte rechtzeitig eine Ergänzung des Kaufvertrags über den Einschluss der Mieterausbauten eingereicht hätte, so bezieht sich die Beklagte auf den Entscheid des Verwaltungsgerichts und behauptet, es sei nicht anzunehmen, es wäre anders entschieden worden (Urk. 48 S. 34). Zu Recht verweist der Kläger in diesem Zusammenhang auf den einschlägigen bundesgerichtlichen Entscheid, dass noch bevorstehende Mietereinbauten zum Gegenstand der Handänderung hätten gemacht werden können (Urk. 55 Rz 76; Urk. 49 S. 27). Die Beklagte übersieht des Weiteren, dass das Verwaltungsgericht Erwägungen zur Vertragsauslegung nach dem Vertrauensprinzip machte, die nicht zum Tragen kommen, wenn der wirkliche Wille der Parteien ermittelt wird (vgl. dazu die im angefochtenen Urteil wiedergegebenen Erwägungen des Bundesgerichts vom 25. August 2015; Urk. 49 S. 26).

Die Behauptung der Beklagten, eine steuerrelevante Änderung des Kaufvertrags sei nach der Handänderung nicht mehr möglich (Urk. 48 Rz 45), überzeugt schliesslich nicht. Die von ihr angegebene Literaturstelle bezieht sich auf den massgeblichen Zeitpunkt der Handänderung als steuerauslösenden Tatbestand, nicht aber auf die Zulässigkeit nachträglicher Ergänzungen des Vertrags im Veranlagungsverfahren. Noven sind aber wie von der Vorinstanz erwogen und vom Kläger vorgebracht bis zum Steuerrekursverfahren zulässig (vgl. § 147 Abs. 3 StG; Urk. 49 S. 34; Urk. 55 Rz 78).

Läge eine Sorgfaltspflichtverletzung vor und hätte die Käuferin überwiegend wahrscheinlich einer Ergänzung des Kaufvertrags zugestimmt, wäre entgegen der

Auffassung der Beklagten anzunehmen, dass das Verwaltungsgericht die Mieterausbauten als Anlagekosten berücksichtigt hätte.

4.8. Fazit

Im konkreten Kontext des vorliegenden Sachverhalts ist in der Unterlassung der Beklagten, während des Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahrens betreffend Grundstückgewinnsteuer keine Ergänzung des Kaufvertrags mit Blick auf den Einschluss der Mieterausbauten vorzuschlagen, keine Sorgfaltspflichtverletzung zu erblicken. Ferner erscheint nicht als überwiegend wahrscheinlich, dass die Käuferin einer solchen Ergänzung zugestimmt hätte, weshalb auch der Kausalzusammenhang zum Schaden des Klägers nicht erstellt ist. In Gutheissung der Berufung ist daher die Klage in diesem Aspekt abzuweisen.

5. Schadensberechnung betreffend die AHV-Beiträge

5.1. Der Kläger hat aufgrund seiner Tätigkeit als Selbständigerwerbender AHV-Beiträge zu entrichten und kann diese bei der Einkommenssteuer in Abzug bringen oder aber alternativ bei Liegenschaftsgeschäften bei der jeweiligen Grundstückgewinnsteuer veranschlagen. Der Wohnort des Klägers sowie der Lageort des Grundstücks definieren die Differenz der jeweiligen Steuerbelastung.

5.1.1. Die Vorinstanz erwog zunächst, die zuständigen Instanzen im Steuerveranlagungsverfahren seien betreffend die Veräusserung des Grundstücks zum Schluss gekommen, dass die AHV-Beiträge als Aufwandpositionen bei der Grundstückgewinnsteuer als verspätet unberücksichtigt zu bleiben hätten (Urk. 49 S. 45 f.). Der Kläger verlange aufgrund dessen Schadenersatz in dem Umfang, in welchem die Steuern hätten reduziert werden können (Differenz des Abzugs der von ihm bezahlten AHV-Beiträge bei der Einkommenssteuer und des bei der Grundstückgewinnsteuer an sich möglichen Abzugs), hätte die Beklagte die AHV-Beiträge rechtzeitig geltend gemacht, entsprechend CHF 363'921.– (Urk. 49 S. 45 f.).

5.1.2. Zwischen den Parteien sei unbestritten, dass die AHV-Beiträge bei rechtzeitiger Geltendmachung durch die Beklagte im Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren, spätestens mit der Rekurschrift vom 11. November 2011, be-

rücksichtigt, d.h. zum Abzug zugelassen worden wären. Dafür hätte der Kläger gemäss § 221 Abs. 2 StG auf die Geltendmachung der AHV-Beträge bei der Einkommensteuer verzichten müssen, was er vermutungsweise getan hätte, wenn sich daraus Steuervorteile ergeben hätten. Wie die Beklagte anerkenne, sei sie mit der für den Kläger möglichst günstigen Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als kantonale Spezialsteuer befasst gewesen. Dazu habe auch gehört, den Kläger über die Vorteile der Geltendmachung der AHV-Beiträge bei der Grundstückgewinnsteuer anstatt bei der Einkommenssteuer aufzuklären bzw. ihm dies zu empfehlen und ihn zur Lieferung der erforderlichen Angaben bzw. Belege anzuhalten. Die Beklagte hätte die relevanten Unterlagen vom Kläger einfordern müssen. Auch eine Erklärung, dass der Kläger auf die Geltendmachung der AHV-Beiträge bei der Einkommenssteuer verzichte, hätte die Beklagte dem Kläger vorlegen müssen. Es habe zu den Pflichten der Beklagten gehört, ihn auf die Steuervorteile bei der Geltendmachung der AHV-Beiträge im Rahmen der Grundstückgewinnsteuererklärung aufmerksam zu machen. Die Beklagte habe nicht einfach davon ausgehen dürfen, dass der Kläger die AHV-Beiträge bei der Einkommenssteuer geltend mache. Sie hätte den Kläger bestmöglich beraten und vertreten sollen. Da die Beklagte zugunsten des Klägers für eine optimale veräusserte Quote plädiert habe und darauf auch die AHV-Beiträge habe berechnen können, sei irrelevant, dass der Umfang der veräusserten Quote, wovon der massgebliche Buchgewinn und damit auch die AHV-Beiträge abhängig gewesen seien, bis zum Entscheid des Steuerrekursgerichts strittig geblieben sei. Die Beklagte habe die AHV-Beiträge erst mit der Stellungnahme zur Rekursantwort vom 13. April 2012 und damit verspätet geltend gemacht. Sie habe ihrer Sorgfaltspflicht insofern nicht genügt (Urk. 49 S. 49 f.).

5.1.3. Gemäss Veranlagungsentscheid vom 23. September 2010 betrage der Gewinn des Klägers aus dem Grundstückverkauf CHF 12'565'000.–. Das Einkommen des Klägers aus selbständiger Erwerbstätigkeit betrage gemäss Veranlagung der Einkommenssteuer insgesamt CHF 15'262'564.–. Die vom Grundstückgewinn abzuziehenden AHV-Beiträge würden auf dem steuerbaren Gesamteinkommen gemäss Einkommenssteuer berechnet. Das Bundesgericht habe in diesem Zusammenhang erwogen, die Festlegung der bei der Grundstückgewinn-

steuer zu berücksichtigenden Sozialversicherungsbeiträge setze voraus, dass die Höhe der Einkünfte des Bemessungsjahres insgesamt bekannt seien, es sei nicht willkürlich, den Steuerpflichtigen bezüglich der definitiven Feststellung und Berücksichtigung der AHV-Beiträge auf den Revisionsweg zu verweisen. Die Auffassung der Beklagten, der Abzug der AHV-Beiträge bei der Grundstückgewinnsteuer sei bloss auf dem Grundstückgewinn vorzunehmen, nicht auf dem Gesamteinkommen, treffe nicht zu. Gemäss Art. 22 Abs. 2 AHVV würden sich die Beiträge aufgrund des im Beitragsjahr tatsächlich erzielten Erwerbseinkommens und des am 31. Dezember im Betrieb investierten Eigenkapitals bemessen. Das Einkommen des Beitragsjahres bestimme sich nach dem Ergebnis des oder der in diesem Jahr abgeschlossenen Geschäftsjahre (Art. 22 Abs. 3 AHVV). Die AHV-Beiträge würden sich gemäss der Nachtragsverfügung der Ausgleichskasse I._____ vom 12. Mai 2016 auf CHF 1'602'146.– belaufen. In den Beschwerden der Beklagten an das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht seien sie auf CHF 1'367'000.– geschätzt worden. Der Beitragssatz für die AHV-Beiträge betrage 9.5%. Die hypothetische Steuerminderung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer basierend auf dem Steuersatz von 39.92% auf dem gesamten AHV-Beitrag von CHF 1'602'146.– betrage rund CHF 639'577.–. Die tatsächlichen Steuermin-derungen bei den Einkommenssteuern der Kantone I._____, Zürich und J._____ würden CHF 63'121.– (8.5% auf CHF 742'600.–), rund CHF 208'165.– (24.6% auf CHF 846'200.–) und rund CHF 2'510.– (28.2% auf CHF 8'900.–) betragen. Die Differenz zwischen der tatsächlichen und der hypothetischen Steuerminderung betrage mithin CHF 365'781.–. Der (aufgrund der ursprünglich tieferen Schätzung der AHV-Beiträge von CHF 1'597'700.–) geltend gemachte Schaden von CHF 363'921.– sei demzufolge ausgewiesen (Urk. 49 S. 50 ff.).

5.2. Die Beklagte akzeptiert grundsätzlich eine Schadenersatzpflicht, beanstandet aber die vorinstanzliche Schadensberechnung (Urk. 48 Rz 46).

5.2.1. So sei die Annahme, dass die auf dem Grundstückgewinn abzuziehenden AHV-Beiträge *auf dem steuerbaren Gesamteinkommen gemäss Einkommenssteuer* berechnet würden, falsch. Das ergebe sich bereits aus dem vorinstanzlich zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 24. August 2007, wonach Sozialversiche-

rungsbeiträge *auf dem Grundstücksgewinn* abgezogen werden könnten. Die Grundstücksgewinnsteuer umfasse den bei der Veräusserung eines Grundstückes erzielten Gewinn. Der Gewinn werde objektbezogen ermittelt. Es sei daher ohnehin selbstverständlich, dass auch nur im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks entstandene Aufwendungen und Kosten zu berücksichtigen seien. In Bezug auf den Kläger als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler bedeutete dies, dass er die gesamten Aufwendungen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhingen, geltend machen könne. Dazu gehörten unter anderem die AHV-Beiträge, aber nur jene, die im Zusammenhang mit dem Grundstück angefallen seien. Es gebe keinen sachlichen Grund dafür, dass ein Belegenheitskanton auch andere, nicht unmittelbar das veräusserte Grundstück selbst betreffende Kosten zum Abzug zulassen müsste. Wäre dem aber so, könnte der Liegenschaftenhändler einfach die gesamten, von ihm in einem bestimmten Jahr zu entrichtenden AHV-Beiträge zum Abzug bringen, selbst wenn diese nicht für den konkreten, mit der Grundstücksgewinnsteuer besteuerten Gewinn angefallen seien (Urk. 48 Rz 48).

5.2.2. Es sei somit offensichtlich falsch, wenn das Bezirksgericht Meilen vom gesamten Einkommen des Klägers aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von CHF 15'262'564.– ausgehe und daraus bei einem Steuersatz von 39.92 % eine hypothetische Steuererminderung von CHF 639'577.– berechne. Wie sie bereits in der Klageantwort dargetan habe, habe der Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft CHF 12'565'000.– und nicht CHF 15'262'564.– betragen. In letzterem Betrag sei auch das übrige Einkommen des Klägers aus selbständigem Erwerb eingeschlossen gewesen, wie der Veranlagungsverfügung ohne weiteres entnommen werden könne; die auf dem Verkauf der Liegenschaft D. _____ angefallenen AHV-Beträge beliefen sich daher auf CHF 1'193'675.–. Die hypothetische Steuererminderung betrage demzufolge CHF 476'515.–. Stelle man diesem Betrag die tatsächliche Steuererminderung gegenüber, die auf diesem Teil des Einkommens angefallen sei, nämlich den Anteil des Kantons Zürich von CHF 208'165.–, verblieben CHF 268'350.– als berechnete Schadenersatzforderung anstelle von CHF 363'921.– (Urk. 48 Rz 49).

5.3. Der Kläger entgegnet in der Berufungsantwort im Wesentlichen, dass der nach den Regeln der direkten Bundessteuer zu ermittelnde Kapitalgewinn aus Veräusserung von Geschäftsvermögen von den Zuteilungsnormen im interkantonalen Steuerrecht unberührt bleibe. Das betreffe insbesondere die sogenannte Händlerpauschale bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern, die einzig ein Instrument der richtigen Gewinnaufteilung des Veräusserungsgewinns zwischen Belegenheitskanton (vorliegend Zürich) und Sitzkanton (vorliegend I. _____) darstelle, indem die im Sitzkanton angefallenen Verwaltungskosten zwingend bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen seien. Die Pflicht des Belegenheitskantons, zulasten seines Grundstückgewinns einen Teil der im Sitzkanton angefallenen Gemeinkosten zu übernehmen, sei mit Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2015 bestätigt worden. Es solle durch das Auseinanderfallen von Gemeinkosten im Sitzkanton und Veräusserungsgewinn im Belegenheitskanton letzterem kein Vorteil entstehen. Mithin stelle die Händlerpauschale keinen steuerbaren Einkommensbestandteil dar, sondern eine blosser Aufwandübernahme. Die direkte Bundessteuer kenne weder die Händlerpauschale noch die interkantonale Steuerauscheidung. Der für die Bemessung der Direkten Bundessteuer und damit auch für die Festsetzung der darauf entfallenden AHV-Beiträge ermittelte Grundstückgewinn betrage deshalb netto CHF 16.759 Mio. und der darauf entfallende AHV-Beitrag von CHF 1.592 Mio. sei bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Die Beklagte verkenne, dass die Händlerpauschale ausschliesslich ein Instrument der interkantonalen Zuteilungsnormen für den Ausgleich am Anteil an den allgemeinen Unkosten sei. Nach dem bestrittenen System der Beklagten würde die dem Hauptsteuerdomizil zugeordnete AHV-Quote via weitere Verlustverlegung unter Umständen wieder dem Belegenheitskanton zugewiesen, weil die Händlerpauschale im Normalfall nur die effektiven Kosten decken solle. De facto seien über 99 % der gesamten AHV-Beiträge auf seinen Veräusserungsgewinn entfallen. Die Erwägungen und die ermittelte Schadenshöhe durch die Vorinstanz seien korrekt (Urk. 55 S. 24 ff.).

5.4. Die Erwägung der Vorinstanz, den Abzug der AHV-Beiträge bei der Grundstückgewinnsteuer auf dem Gesamteinkommen des Klägers zu berechnen, ist einhergehend mit der Argumentation der Beklagten unzutreffend. Die Vorinstanz

hat das Urteil des Bundesgerichts vom 24. August 2007 (BGer 2A.118/2007, E. 3.2) und dessen Hinweis auf die AHV-Verordnung fehlinterpretiert; wohl hielt das Bundesgericht fest, dass zur Bemessung der AHV-Beiträge auf das Einkommen des Beitragsjahrs abzustellen sei. Dabei geht es aber um die Festlegung des Beitragsansatzes, der bei geringeren Einkommen sinkt (vgl. Art. 21 Abs. 1 AHVV). Massgebend für die konkrete Gewinnminderung können indes einzig die Sozialversicherungsbeiträge auf dem Grundstückgewinn sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, Rz 132 zu § 221). Nämliches lässt sich auch aus der bundesgerichtlichen Erwägung ableiten, dass die Festlegung der bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigenden Sozialversicherungsbeiträge voraussetzt, dass die Höhe der Einkünfte des Bemessungsjahres insgesamt bekannt sind (vgl. BGer 2A.118/2007 vom 24. August 2007, E. 3.2.; vgl. ferner BGE 120 Ia 361 E. 5, S. 365 ff.). Selbst der Kläger hat vorinstanzlich mit der Replik eingeräumt, dass AHV-Beiträge vom massgebenden steuerbaren Gewinn abgesetzt werden (vgl. Urk. 24 Rz 83). Umstritten bleibt im Berufungsverfahren die massgebende Höhe des Grundstückgewinns. Die Beklagte macht unter Hinweis auf ihre Darlegungen vor Vorinstanz und den Veranlagungsentscheid vom 23. September 2015 einen Grundstückgewinn von CHF 12'565'000.– geltend (Urk. 48 S. 38). Auch im angefochtenen Entscheid wird der Gewinn des Klägers aus dem Grundstückverkauf in dieser Höhe angegeben (Urk. 49 S. 50). Die abweichende Darstellung des Klägers in der Berufungsantwort findet weder eine Stütze in den vorinstanzlichen Erwägungen noch verweist der Kläger auf vorinstanzliche Behauptungen, die unberücksichtigt geblieben seien (Urk. 55 Rz 83 ff.). Schliesslich wird auch nicht dargetan, inwiefern die Voraussetzungen für neue Tatsachenbehauptungen vorlägen. Mit Blick auf Erwägung 3.3. erscheint die klägerische Geltendmachung eines Grundstückgewinns von CHF 16'759'479.– unter Hinweis auf diverse Klagebeilagen (Urk. 55 Rz 86) als unzulässig. Der Grundstückgewinn beträgt daher CHF 12'565'000.–. Entsprechend der nicht beanstandeten Darstellung der Beklagten belaufen sich die auf dem Verkauf der Liegenschaft D._____ angefallenen AHV-Beträge auf CHF 1'193'675.– und die "versäumte" Steuerminderung demzufolge auf CHF 476'515.–. In einer Gegenüberstellung zur tatsächlichen Steuerminderung auf

diesem Teil des Einkommens (CHF 208'165.–) ist die Klage in Gutheissung der Berufung in diesem Punkt im CHF 268'350.– übersteigenden Umfang abzuweisen.

6. Fazit

Insgesamt ist in Gutheissung der Berufung die Klage abzuweisen, mit Ausnahme der bereits rechtskräftigen vorinstanzlichen Gutheissung im Umfang von CHF 268'350.– nebst Zins zu 5 % seit 1. Januar 2017 (vgl. E. 3.4.).

7. Kosten- und Entschädigungsfolge

7.1. Gemäss Art. 106 Abs. 1 ZPO werden die Prozesskosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt. Hat keine Partei vollständig obsiegt, so werden die Prozesskosten nach dem Ausgang des Verfahrens verteilt (Art. 106 Abs. 2 ZPO). Sind mehrere Haupt- oder Nebenparteien an einem Prozess beteiligt, so bestimmt das Gericht den Anteil jedes Einzelnen an den Prozesskosten (Art. 106 Abs. 3 ZPO).

7.2. Hinsichtlich der erstinstanzlichen Prozesskosten gilt Folgendes (vgl. Art. 318 Abs. 3 ZPO). Die Höhe der erstinstanzlichen Entscheidegebühr wurde nicht beanstandet und erscheint mit CHF 61'900.– im Übrigen auch angemessen (vgl. Urk. 49 S. 73 f.). Sie ist zu bestätigen. Der Kläger obsiegt mit seiner Klage gegenüber der Beklagten mit 6.5 %; mit der zweiten Klage ist er ganz unterlegen. Aufgrund einer hälftigen Gewichtung der subjektiven Klagehäufung rechtfertigt es sich, die erstinstanzlichen Gerichtskosten zu rund 3.25 % (CHF 2'000.–) der Beklagten und zu 96.75 % (CHF 59'900.–) dem Kläger aufzuerlegen. Eine volle Parteientschädigung beträgt unter Hinweis auf die auch hier zutreffenden Erwägungen der Kammer (*OGer ZH RB190017 vom 18.05.2020, E. 3.11 f.*) CHF 88'850.– (Fr. 62'000.– Grundgebühr und Fr. 26'850.– Zuschlag für die Duplik). Ausgehend von einer hälftigen Gewichtung der subjektiven Klagehäufung, einer auf Seiten der Beklagten verursachten Mehrarbeit für die Vertretung zweier Klienten von insgesamt 10 % (vgl. § 8 AnwGebV) sowie des teilweisen Obsiegens des Klägers in diesem Prozess, rechtfertigt es sich, der Beklagten eine hälftige Parteientschädi-

gung zuzusprechen. Ein Mehrwertsteuerzuschlag wurde nicht beantragt (Urk. 48 S. 2), weshalb kein solcher zuzusprechen ist (vgl. Kreisschreiben der Verwaltungskommission des Obergerichts über die Mehrwertsteuer vom 17. Mai 2006 S. 3).

7.3. Auch die Entscheidgebühr des Berufungsverfahrens richtet sich nach der Gebührenverordnung des Obergerichtes vom 8. November 2010 (§ 12 Abs. 1 GebV OG). Sie bemisst sich nach dem Streitwert, der Schwierigkeit des Falles sowie dem notwendigen Zeitaufwand (§ 4 Abs. 1 und 2 GebV OG; Streitwert rund CHF 3'559'749.–). Vorliegend erscheint eine Entscheidgebühr von CHF 56'350.– als angemessen, die ausgangsgemäss dem Kläger aufzuerlegen ist. Der Kläger ist überdies zu verpflichten, der Beklagten für das Berufungsverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 106 Abs. 1 und Art. 111 Abs. 2 ZPO). Die Parteientschädigung ist auf CHF 30'000.–, wiederum ohne Mehrwertsteuerzuschlag (vgl. E. 7.2), festzusetzen (vgl. § 2 Abs. 1, § 4 Abs. 1 und § 13 Abs. 1 und 2 Anw-GebV).

Es wird beschlossen:

1. Es wird vorgemerkt, dass das Urteil des Bezirksgerichts Meilen, Abteilung, vom 16. April 2019 betreffend die Dispositivziffer 1 Absatz 1 im Umfang von CHF 268'350.– nebst Zins zu 5 % seit 1. Januar 2017 und Dispositivziffer 1 Absatz 2 am 17. September 2019 in Rechtskraft erwachsen ist.
2. Schriftliche Mitteilung mit nachfolgendem Erkenntnis.

Es wird erkannt:

1. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
2. Die Entscheidgebühr für das erstinstanzliche Verfahren wird auf CHF 61'900.– festgesetzt.
3. Die Gerichtskosten für das erstinstanzliche Verfahren werden im Umfang von CHF 2'000.– der Beklagten und im Umfang von CHF 59'900.– dem Klä-

ger auferlegt und mit dem vom Kläger geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Die Beklagte wird verpflichtet, dem Kläger den geleisteten Vorschuss im Umfang von CHF 2'000.– zu ersetzen.

4. Die zweitinstanzliche Entscheidgebühr wird auf CHF 56'350.– festgesetzt.
5. Die Gerichtskosten für das zweitinstanzliche Verfahren werden dem Kläger auferlegt und mit dem von der Beklagten geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Kläger wird verpflichtet, der Beklagten den geleisteten Vorschuss von CHF 56'350.– zu ersetzen.
6. Der Kläger wird verpflichtet, der Beklagten für beide Verfahren eine Parteientschädigung von CHF 74'425.– zu bezahlen.
7. Schriftliche Mitteilung an die Parteien sowie an die Vorinstanz, je gegen Empfangsschein.

Nach unbenutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist gehen die erstinstanzlichen Akten an die Vorinstanz zurück.

8. Eine **Beschwerde** gegen diesen Entscheid an das Bundesgericht ist innert **30 Tagen** von der Zustellung an beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen. Zulässigkeit und Form einer solchen Beschwerde richten sich nach Art. 72 ff. (Beschwerde in Zivilsachen) oder Art. 113 ff. (subsidiäre Verfassungsbeschwerde) in Verbindung mit Art. 42 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG).

Dies ist ein Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG.

Es handelt sich um eine vermögensrechtliche Angelegenheit. Der Streitwert beträgt CHF 3'559'749.–.

Die Beschwerde an das Bundesgericht hat keine aufschiebende Wirkung.

Hinsichtlich des Fristenlaufs gelten die Art. 44 ff. BGG.

Zürich, 3. Juni 2020

Obergericht des Kantons Zürich
I. Zivilkammer

Die Vorsitzende:

Die Gerichtsschreiberin:

Dr. D. Scherrer

MLaw V. Stübi

versandt am:
sn