

Im Namen von Fürst und Volk

URTEIL

Der Fürstliche Oberste Gerichtshof als Revisionsgericht hat durch seinen ersten Senat unter dem Vorsitz des Präsidenten Univ.Prof.iR Dr. Hubertus Schumacher sowie die OberstrichterIn Dr. Wigbert Zimmermann, Dr. Marie-Theres Frick, Dr. Thomas Hasler und lic. iur. Thomas Ritter als weitere Mitglieder des Senats, ferner im Beisein der Schriftführerin Astrid Wanger, in der Rechtssache der klagenden Partei ***** AG, c/o ***** *****, *****, *****, vertreten durch ***** *****, Rechtsanwälte in 9490 Vaduz, gegen die beklagten Parteien 1. *****, *****, 9490 Vaduz, 2. Dr. *****, *****, 9490 Vaduz, 3. Dr. *****, 9490 Vaduz, und 4. ***** *****, *****- ***** AG, *****, 9490 Vaduz, alle vertreten durch ***** Rechtsanwälte in 9490 Vaduz, wegen Zahlung und Feststellung (Revisionsinteresse CHF 473'901.31 sA) über die Revision der klagenden Partei gegen das Urteil des Fürstlichen Obergerichts vom 16.03.2022, 09 CG.2021.109-126, mit dem der Berufung der klagenden Partei gegen das Urteil des Fürstlichen Landgerichts vom 12.06.2021, 09 CG.2021.109-105, keine Folge gegeben wurde, in nicht öffentlicher Sitzung zu Recht erkannt:

Der Revision wird **k e i n e** Folge gegeben.

Die klagende Partei ist schuldig, den beklagten Parteien zu Handen ihrer Vertreter die mit CHF 11'743.78 bestimmten Kosten des Revisionsverfahrens binnen 4 Wochen zu ersetzen.

T a t b e s t a n d:

1.1. Die Klägerin ist eine nach liechtensteinischem Recht am 30.01.2014 unter Registernummer FL-***** eingetragene Aktiengesellschaft. Sie wurde im Auftrag von ***** gegründet. ***** ist schwedischer Staatsangehöriger und wohnt in der Schweiz. Er ist wirtschaftlich Berechtigter der Klägerin und auch Gründer der sogenannten ***** A***** (kurz: A***** Gruppe), die in Skandinavien führende Anbieterin von IT-Lösungen und IT-Dienstleistungen für Schulen und andere Unterrichtseinrichtungen ist.

1.2. Die ***** Foundation ist eine am **.01.2014 unter Registernummer FL-***** nach liechtensteinischem Recht errichtete und am selben Tag ins liechtensteinische Handelsregister eingetragene Stiftung. Auch sie wurde im Auftrag von ***** gegründet, er ist Stifter und wirtschaftlich Berechtigter.

1.3. Die Erstbeklagte ist eine im liechtensteinischen Handelsregister zu Registernummer FL-***** eingetragene Anstalt liechtensteinischen Rechts. Ihr Verwaltungsrat mit Einzelunterschrift ist der Zweitbeklagte. Dieser sowie der Drittbeklagte sind in Liechtenstein zugelassene Rechtsanwälte und ***** bei der ***** Rechtsanwälte Anwaltssozietät.

1.4. Die Viertbeklagte ist eine im liechtensteinischen Handelsregister zu Registernummer FL-***** eingetragene Aktiengesellschaft liechtensteinischen Rechts. Sie wird durch Direktor und Geschäftsführer ***** sowie Direktor ***** vertreten.

1.5. Der Zweitbeklagte war in der Zeit von 30.01.2014 bis 28.03.2017 Verwaltungsrat der Klägerin mit Kollektivunterschrift zu Zweien. Ab dem 11.06.2014 war zudem ***** Verwaltungsrat der Klägerin mit Kollektivunterschrift zu Zweien.

1.6. Die ***** Gruppe wurde im Jahr 1985 gegründet. Ihr Hauptquartier befindet sich in ***** in Schweden. Operative Gesellschaften der ***** Gruppe sind die ***** (Schweden), ***** (Norway), ***** (Denmark), ***** (USA) und ***** (China).

Diese Gesellschaften waren in einer Holding, der ***** SA (Luxembourg) zusammengefasst, die – letztendlich auf Top-Holding-Ebene – sämtliche Aktien der genannten (operativen) Gesellschaften hielt.

Im Rahmen dieser Struktur erhielt *****
aus den Erlösen der ***** Gruppe Lizenzgebühren als Honorar ausbezahlt. Diese funktionierte folgendermassen: Die operativen ***** Gesellschaften führten 4% ihres Umsatzes an die ***** SA, Luxembourg, als Gegenwert für die Nutzung der Markenrechte ab. Die *****
***** SA leitete 97% davon an die Gesellschaft ***** Ltd., eine nach dem Recht von Anguilla errichtete und damals im Alleineigentum von ***** stehende Offshore-Gesellschaft weiter, die damals noch die *****
***** SA, Luxembourg, hielt. Diese 97% wurden nach anguillischem Recht versteuert, es fielen allerdings keine Steuern an. Lediglich 3% blieben in der *****
***** SA, Luxembourg, und wurden dort mit 30% besteuert. In weiterer Folge leitete die ***** Ltd., Anguilla, die Lizenzgebühren an den in der Schweiz domizilierten ***** weiter, wobei in der Schweiz keine zusätzlichen Einkommenssteuern anfielen, zumal ***** in der Schweiz pauschalbesteuert war.

2. Mit ihrer am 04.10.2018 eingelangten Klage stellte die Klägerin letztlich folgende Haupt- und Eventualbegehren:

- „I. Die beklagten Parteien zu 2. [...] und 3. [...] sind zu ungeteilter Hand schuldig, der klagenden Partei binnen 4 Wochen bei sonstiger Exekution den Betrag von CHF 54'375.20 seit 15.Mai 2018 zu bezahlen;*
- II. Die beklagte Partei zu 1. [...] ist schuldig, der klagenden Partei binnen 4 Wochen bei sonstiger Exekution den Betrag von CHF 194'198.26 samt 5% Zinsen per anno aus CHF 194'198.26 seit 15. Mai 2018 zu bezahlen;*

- III. Die beklagte Partei zu 4. [...] ist schuldig, der klagenden Partei binnen 4 Wochen bei sonstiger Exekution den Betrag von CHF 61'231.55 samt 5% Zinsen per anno aus CHF 61'231.55 seit 15 Mai 2018 zu bezahlen;
- IV. Die beklagten Parteien sind zu ungeteilter Hand schuldig, der klagenden Partei binnen 4 Wochen bei sonstiger Exekution den Betrag von CHF 114'096.30 samt 5% Zinsen per anno aus CHF 114'096.30 seit 15. Mai 2018 zu bezahlen: sowie
- V. Es wird festgestellt, dass die beklagten Parteien zu ungeteilter Hand der klagenden Partei für sämtliche zukünftige, derzeit nicht bekannte Schäden aus der Errichtung und Verwaltung der klagenden Partei und der ***** Foundation, Mauren [...], und der von ihnen in diesem Zusammenhang erteilten Ratschläge, Beratungen und der von ihnen in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen zu haften haben;

In eventu:

- VI. Es wird festgestellt, dass die beklagten Parteien zu ungeteilter Hand der klagenden Partei für sämtliche zukünftige, derzeit nicht bekannte Schäden aus der Errichtung und Verwaltung der klagenden Partei und der ***** Foundation, Mauren [...], zu haften haben und zwar insbesondere im Zusammenhang mit den von ihnen erteilten Ratschlägen, Beratungen und der von ihnen erbrachten Dienstleistungen iZm:
- a) dem ***** ***** Agreement zwischen ***** *****- ***** ***** und der ***** AG vom 4. Februar 2014;
- b) dem Participating Bond der ***** AG vom 4. Februar 2014;
- c) dem Call Option Agreement relating to ***** in ***** ***** ***** SA, Luxembourg, vom 4. Februar 2014;

- d) der Änderung des Call Option Agreements relating ***** in ***** ***** ***** SA, Luxembourg, vom 3. Juni 2015;
- e) dem Marken-Kaufvertrag (Sale and ***** Agreement) zwischen *****_***** ***** und der ***** AG vom 4. Februar 2014;
- f) dem Income Sharing Bond der ***** AG vom 4. Februar 2014;
- g) dem Call Option Agreement relating to ***** Trademarks zwischen *****_***** ***** und der ***** AG vom 3. Juni 2015;
- h) der Änderung des Call Option Agreements relating to ***** Trademarks zwischen *****_***** ***** und der ***** Holding vom 3. Juni 2015;
- i) den Jahresabschlüssen der ***** AG für 2014 bis 2017, einschliesslich der darin durchgeführten Abwertungen und Abschreibungen, insbesondere betreffend den Wert für die Beteiligung von der ***** A***** gehaltenen Markenrechte;
- j) der Stempelsteuererklärung der ***** AG vom 6. Februar 2017;
- k) der (Ertrags-)Steuererklärung der ***** AG für die Jahre 2014, 2015, 2016 und 2017;

VII. Die beklagten Parteien zu 2. Und 3. Sind zur ungeteilten Hand schuldig, der klagenden Partei binnen 4 Wochen bei sonstiger Exekution den Betrag von CHF 54'375.20 samt 5% Zinsen p.a. aus CHF 54'375.20 seit 15.5.2018 und den Betrag von CHF 194'198.26 samt 5% Zinsen p.a. aus CHF 194'198.26 (sogenannte „*****-Honorare“) seit 15.5.2018 und den Betrag von CHF 61'231.55 samt 5% Zinsen p.a. aus CHF 61'231.55 (sogenannte “*****-Honorare“) seit

15.5.2018, sohin insgesamt den Betrag von CHF 309'805.01 zuzüglich 5% Zinsen p.a. aus CHF 309'805.01 seit 15.5.2018 zu bezahlen;

VIII. [Kosten]“.

Die Klägerin brachte dazu zusammengefasst und im Wesentlichen vor:

***** habe seine Offshore-basierte Struktur über die ***** Ltd., Anguilla, in eine Onshore-basierte Struktur überführen wollen. Die Erst- bis Drittbeklagten hätten seinerseits den Auftrag gehabt, zu prüfen, ob die Überführung der bestehenden Offshore-Struktur (Anguilla) in eine Onshore-Struktur (Liechtenstein) möglich sei, ohne die damals bestehenden Steuervorteile zu verlieren. Konkret sei es darum gegangen, dass durch die neue Struktur keine über die liechtensteinische Minimalsteuer hinausgehende Ertragssteuerlast sowie weiterhin kein zusätzliches steuerbares Einkommen in der Schweiz anfallen solle. Dies sei wesentliche Bedingung und Geschäftsgrundlage des Auftrags gewesen.

Die von den Erst- bis Drittbeklagten empfohlene und von ihnen in Liechtenstein errichtete und verwaltete Struktur habe im Wesentlichen aus der Errichtung der ***** Foundation und der Klägerin sowie der Ausgabe von zwei Bonds, dem Participating Bond und dem Income Sharing Bond und den diesen zugrundeliegenden Rechtsgeschäften basiert. Sowohl die ***** Foundation als auch die Klägerin seien durch die Erst- bis Drittbeklagten treuhänderisch verwaltet worden.

In weiterer Folge habe sich herausgestellt, dass seitens der Erst- bis Drittbeklagten im Rahmen der Planung,

Erstellung und Verwaltung der neuen liechtensteinischen Struktur rechnungswesenstechnische Fehler gemacht worden seien und diese Struktur unnötige steuerliche Nachteile verursacht habe.

Die von den Beklagten erbrachten Leistungen für ***** **, die Klägerin und die ***** Foundation seien wert- und nutzlos gewesen. Es sei eine unverhältnismässig aufgeblähte Struktur errichtet worden, die nicht funktioniert und nicht die zugesagten steuerlichen Vorteile entfaltet habe. ***** **, die Klägerin und die ***** Foundation seien berechtigt, sämtliche Honorare zurückzuverlangen. Dieser Anspruch richte sich gegen den jeweils betroffenen Dienstleister, ***** in Person des Zweit- und des Drittbeklagten, die Erstbeklagte sowie die Viertbeklagte, soweit diese die Honorare jeweils selbst bezogen hätten. Für den Anspruch auf Rückzahlung der Honorare der Drittdienstleister würden die Beklagten als Schadensverursacher solidarisch haften.

Alle Beklagten hätten schuldhaft gehandelt. Sie hätten Dienstleistungen erbracht und Ratschläge erteilt, zu denen sie weder berechtigt gewesen seien noch für welche sie die notwendigen Kenntnisse gehabt hätten. Dieses Verhalten sei ihnen persönlich vorwerfbar. Die Viertbeklagte habe unter Ausserachtlassung der gehörigen Sorgfalt ihre eigenen Interessen vor diejenigen der Klägerin gestellt. Sämtliche schadensstiftenden Handlungen der Beklagten seien auch kausal gewesen. Ohne diese Dienstleistungen und Ratschläge der Beklagten wäre die liechtensteinische Struktur erst gar nicht errichtet worden.

Nach wie vor bestünde das Risiko, dass durch die von den Erst- bis Drittbeklagten empfohlene Struktur weitere Steuern anfallen könnten. So sei unter Umständen möglich, dass die Abwertung der Beteiligung in Zukunft von der Steuerbehörde nicht mehr anerkannt werde und die vergleichsweise geringe Stempelabgabe in Höhe von CHF 30'000.00 noch deutlich erhöht würde. Die buchhalterischen Abwertungen hätten die Beklagten ausschliesslich im Eigeninteresse, nämlich zur Verminderung der eigenen verursachten und verschuldeten Schäden und Nachteile und ohne Rücksicht auf die Interessen von ***** *****, der Klägerin und der ***** Foundation vorgenommen. Diese Abwertungen würden weitere latente Schadensrisiken zu Lasten der genannten Personen, insbesondere Reputationsschäden gegenüber Geschäftspartnern, Risiken im Zusammenhang mit einem potentiellen Verkauf der ***** Gruppe, Bonitätsrisiken etc verursachen. Bis zur Beendigung der Klägerin und ***** Foundation sei zudem mit weiteren Verwaltungskosten zu rechnen. Zur Absicherung dieser potentiellen Schäden sei das Feststellungsbegehren berechtigt und notwendig.

Mit Abtretungsvereinbarung vom 05.09.2018 hätten ***** ***** und die ***** Foundation ihre Ansprüche an die Klägerin zur Einziehung abgetreten. Die Klägerin sei insoweit aktivlegitimiert.

3. Die Beklagten bestritten und wendeten im Wesentlichen ein:

Es habe zwischen ***** ***** und den ihm wirtschaftlich zuzurechnenden liechtensteinischen Rechtsträgern ***** Foundation sowie ***** AG einerseits

und den Erst-, Zweit- und Drittbeklagten andererseits zu keiner Zeit ein einheitliches Auftragsverhältnis gegeben. Die Klägerin vermöge nicht darzustellen, welche der beklagten Parteien durch welche konkrete Handlung oder Unterlassung welchen Teil des behaupteten angeblichen Schadens auf Grundlage welchen Rechtsverhältnisses in zurechenbarer Weise und rechtswidrig verursacht haben solle. Das Klagebegehren sei insoweit un schlüssig. Zudem sei die chronologische Schilderung in der Klage lückenhaft und unvollständig.

Von Anbeginn sei offenkundig gewesen, dass ***** ***** mit der Errichtung einer neuen Holdingstruktur Ziele erreichen habe wollen, die er mit seiner damals bestehenden Struktur nicht erreichen habe können, insbesondere die Sicherung der Beteiligung an der ***** ***** ***** SA, Luxembourg, sowie die Nachlassplanung.

Anlässlich der Besprechung vom 12.11.2013 seien sämtliche bisherigen Strukturierungsvorschläge der ***** Rechtsanwälte von ***** *****, ***** und ***** ***** verworfen worden. Diese hätten einen völlig neuen Vorschlag präsentiert, den sie ohne Mitwirkung des Zweit- oder des Drittbeklagten bereits vor dem Besprechungstermin ausgearbeitet hätten. Dieser Plan habe die Gründung einer liechtensteinischen Stiftung vorgesehen, die ihrerseits eine liechtensteinische Aktiengesellschaft errichten sollte. Die Aktiengesellschaft sollte von ***** ***** zwei Vermögenswerte erwerben, nämlich die Beteiligung im Ausmass von 75% der von ***** ***** nunmehr direkt gehaltenen Anteile an der

***** ***** ***** SA, Luxembourg, gegen Begebung von sogenannten Participating Bonds an ***** ***** sowie die Markenrechte an der Wort- und Bildmarke „*****“, wiederum gegen Ausgabe von Anleihen, diesmal von sogenannten Income Sharing Bonds. Um ***** ***** die absolute Kontrolle über die so von der liechtensteinischen Aktiengesellschaft erworbenen Vermögenswerte zu ermöglichen, sollte ihm das Recht eingeräumt bleiben, diese Vermögenswerte durch Ausübung von Kaufoptionen wieder an sich zu ziehen.

Der Zweit- und der Drittbeklagte hätten zwar anlässlich der Sitzung vom 12.11.2013 diesen Strukturierungsvorschlag für ungewöhnlich gehalten, jedoch aus stiftungs-, gesellschafts- wie auch zivilrechtlicher Perspektive für umsetzbar gehalten. Jedenfalls sei der neue Strukturierungsvorschlag nicht sinnlos gewesen.

Zum Zeitpunkt der Errichtung der liechtensteinischen Holdingstruktur sei angedacht gewesen, dass die Klägerin sowohl Erträge aus der Verwertung der Markenrechte als auch die Dividendenerträge erzielen sollte. In den Jahren nach Errichtung der Struktur seien jedoch ausschliesslich Erträge aus der Verwertung der Markenrechte in die Struktur geflossen. Hätte die Klägerin auch Dividendenerträge vereinnahmt, so wären diese auf Ebene der Klägerin steuerfrei gewesen. Gleichzeitig wären Zinszahlungen aus dem Participating Bond an ***** ***** bis zu einer Höhe von 2% des Nominalbetrags des Participating Bond als Aufwand steuerlich voll abzugsfähig

gewesen. Da Dividendenzahlungen in den Jahren 2014 bis 2016 jedoch ausgeblieben seien, habe sich dies nicht verwirklicht. Dies könne jedoch nicht den Beklagten angelastet werden. Allein daraus lasse sich ersehen, dass eine bestimmte ertragsteuerliche Behandlung der liechtensteinischen Holdingstruktur seitens der Beklagten nicht zugesichert worden sei. Dies sei auch unmöglich, weil dies von der nicht vorhersehbaren Ertragslage der Klägerin abhängig gewesen sei. Für die seitens ***** angestrebte Nachlassregelung sei die Struktur jedenfalls brauchbar gewesen.

Zusammengefasst bestünden die Leistungsbegehren nicht zu Recht. Die Beklagten hätten die behaupteten Schäden weder kausal, adäquat oder schuldhaft herbeigeführt. Letztlich fehle auch der Rechtswidrigkeitszusammenhang. Hinsichtlich des Feststellungsbegehrens bestehe gar kein Feststellungsinteresse.

In weiten Teilen fehle auch die Passivlegitimation.

Im Zeitpunkt der Einreichung der Klagebeantwortung würden Rechnungen der Erstbeklagten gegenüber der Klägerin sowie gegenüber der ***** Stiftung in Höhe von insgesamt CHF 51'571.45 trotz Fälligkeit zur Gänze unberechtigt aushaften. Auch die Viertbeklagte habe noch offene Forderungen gegenüber der Klägerin und der ***** Stiftung in Höhe von CHF 10'874.70. Diese Beträge würden gegenüber einer allenfalls zu Recht bestehenden Klagsforderung compensando eingewendet werden.

4. Im zweiten Rechtsgang brachte die Klägerin ergänzend und zusammengefasst vor: Der Zweit- und Drittbeklagten hätten gegenüber ***** im Rahmen der erbrachten Dienstleistungen nie unterschieden, ob sie in ihrer Eigenschaft als Vertreter von ***** Rechtsanwälte oder der Erstbeklagten aufgetragen seien. Es sei auch nicht erklärt worden, wer welche Honorare wofür bezahlen müsse. Die Beklagten seien bis heute nicht dem gestellten Editionsbegehren nachgekommen, es würden auch keine schriftlichen Mandatsverträge vorliegen. Damit sei die Zuordnung der Verantwortlichkeit soweit als möglich erschwert worden. In einem solchen Fall liege Solidarhaftung aller als Verursacher in Betracht kommenden Personen im Sinn der §§ 1302, 1303 ABGB vor. Das Risiko der Unaufklärbarkeit würden dabei mehrere Schädiger gemeinsam tragen.

Am 31.05.2011 habe ***** den Zweit- und Drittbeklagten von der Rechtsanwaltskanzlei ***** damit beauftragt, zu prüfen, ob eine Überführung der bestehenden Offshore-Struktur (Anguilla) in eine Onshore-Struktur (Liechtenstein) möglich sei, ohne die damals bestehenden Steuervorteile der Offshore-Struktur zu verlieren. Die Erstbeklagte sei ab 07.01.2014 mit der treuhänderischen Gründung und Verwaltung der Klägerin der ***** Foundation beauftragt worden. ***** und die Klägerin hätten jene Leistungen beauftragt, die für die Gründung und Verwaltung der Klägerin notwendig gewesen seien. ***** und die ***** Foundation hätten jene Leistungen beauftragt, die die Gründung und Verwaltung der ***** Foundation mit sich gebracht hätten. Die Viertbeklagte sei von der Klägerin ab dem 03.02.2014 mit

Buchhaltungs-, Revisions- und Bilanzdienstleistungen und von der ***** Foundation ab 03.02.2014 ebenfalls mit Buchhaltungs-, Revisions- und Bilanzdienstleistungen beauftragt worden. Die Viertbeklagte habe darüber hinaus auch anlassbezogene ***** erbracht.

Aufgrund der rechtswidrigen und schadensverursachenden Geschäftsgebarung durch die Beklagten sei ***** ***** gezwungen gewesen, die Verwaltung der Klägerin und der ***** Foundation auf einen anderen Dienstleister zu übertragen, nämlich auf die *****_***** AG Mauren.

Das Fehlverhalten der Beklagten betreffe insbesondere die fehlende Aufklärung über die Stempelsteuer, die Ertragssteuer sowie die sachlich nicht gerechtfertigte Abschreibung des Beteiligungswerts um CHF 95 Millionen. Die Klägerin und ***** ***** hätten die Erstellung und Verwaltung der Struktur nie in Auftrag gegeben, wären sie über die Stempelsteuer und über die wahre Höhe der Ertragssteuern aufgeklärt worden. Aufgrund der schuldhaft unterlassenen Aufklärung über die Stempelsteuerpflicht sowie die Ertragssteuerbelastung hätten der Zweit- und der Drittbeklagte jene Honorare in Höhe von CHF 54'375.20 an die Klägerin zurückzuerstatten, die sie über die Rechtsanwaltskanzlei ***** vereinnahmt hätten, da die zugrundeliegenden Leistungen wert- und nutzlos gewesen seien. Darüber hinaus würden diese auch solidarisch aufgrund der schuldhaften Fehlberatung, insbesondere aus dem Titel des Schadenersatzes für alle Folgeschäden der Fehlberatung, haften. Darüber hinaus würden auch die bei der

Erstbeklagten angefallenen Honorare von CHF 194'198.26 Folgeschäden der schuldhaften Fehlberatung darstellen, für die der Zweit- und der Drittbeklagte solidarisch einzustehen hätten. Der Zweitbeklagte sei Mitglied des Verwaltungsrats der Erstbeklagten gewesen und habe alle Leistungen, die er über die Erstbeklagte fakturiert habe, über die Infrastruktur der ***** erbracht. Der Drittbeklagte habe auch nach dem 31.12.2013 Leistungen erbracht, die über die Erstbeklagte fakturiert worden seien, die er aber über die Infrastruktur der ***** erbracht habe. Weder der Zweit- noch der Drittbeklagte hätten ihre Funktionen bei der Erbringung der gegenständlichen Dienstleistungen getrennt.

Sämtliche Handlungen und Unterlassungen des Zweit- und des Drittbeklagten seien aufgrund deren Doppelfunktion bei der ***** einerseits und bei der Erstbeklagten andererseits schon aus diesem Grund der Erstbeklagten zuzurechnen. Damit seien die Honorare der Erstbeklagten von CHF 194'198.26 an die Klägerin zurückzuerstatten, weil die zugrundeliegenden Leistungen wert- und nutzlos gewesen seien. Darüber hinaus hafte die Erstbeklagte infolge der Zurechnung des Zweit- und Drittbeklagten insbesondere aus dem Titel des Schadenersatzes für alle Folgeschäden der Fehlberatung.

Die Viertbeklagte verantworte die schuldhafte rechtswidrige und ohne sachlichen Grund durchgeführte Abwertung der Beteiligung der Klägerin an der *****
***** SA Luxembourg um CHF 95 Millionen. Damit seien von der Viertbeklagten die Honorare von CHF 61'231.55 an die Klägerin zurückzuerstatten, weil die

suggerieren, es bestünde seitens der Beklagten eine Solidarhaftung für alle behaupteten Schäden. Der Versuch der Klägerin, die Solidarhaftung der Beklagten durch das Konzept des Folgeschadens zu untermauern, scheitere bereits aus rechtlichen Gründen, zumal einzelne der Beklagten auch für Folgeschäden solidarisch haften sollen, für die die betreffende Partei gar nicht ursächlich gewesen sein könne.

Entgegen den Behauptungen der Klägerin habe der Drittbeklagte im Rahmen seiner Besprechungen mit *****
***** in Zürich sehr wohl eine Differenzierung zwischen den Funktionen der einzelnen voraussichtlich in die Auftragsabwicklung eingebundenen Dienstleister vorgenommen. Er habe erklärt, in welchem Verhältnis die Rechtsanwaltssozietät *****
***** die Erstbeklagte und die Unternehmen der ***** Gruppe zueinander stünden. Aus dieser Vorstellung sei klar hervorgegangen, dass die *****
***** Rechtsanwälte Rechtsberatungsdienstleistungen gegenüber ihrem Mandanten *****
***** erbringen würde, dass die Erstbeklagte Auftragnehmerin von *****
***** für die Errichtung der Stiftung sein würde und dass Dienstleistungen ab dem Zeitpunkt der Errichtung einer Struktur im Rahmen der jeweiligen Zuständigkeiten entweder von der *****
***** Rechtsanwälte oder von der Erstbeklagten erbracht würden. Dementsprechend seien in weiterer Folge die Honorarnoten der Einzeldienstleister ausgestellt worden.

Eine Verantwortlichkeit des Zweit- und des Drittbeklagten sei schon deshalb nicht gegeben, weil zu keinem Zeitpunkt der Auftrag bestanden habe, dass die

***** Rechtsanwälte oder der Zweit- und/oder der Drittbeklagte persönlich die steuerlichen Folgen der Errichtung der Struktur zu prüfen hätten. Selbst wenn dem so gewesen wäre, würde sich ein allfälliger Rückforderungsanspruch in Bezug auf die von ***** Rechtsanwälte fakturierten und vereinnahmten Honorare nur auf jene Honorare erstrecken, die im Zeitraum von 12.11.2013 bis 31.12.2013 angefallen seien. Hinsichtlich aller übrigen Honorare bestünde keinerlei Rückforderungsanspruch.

Weder bei den Kosten für die Drittdienstleister noch bei der Umsatzabgabe, der Ertragssteuer und den Honoraren bei der Erstbeklagten und der Viertbeklagten handle es sich um Folgeschäden, für die den Zweit- und den Drittbeklagten irgendeine Haftung treffe. Bei keiner der genannten Positionen handle es sich um einen Schaden im Rechtssinn, sondern um einen betrieblichen Aufwand. Um einen Folgeschaden würde es sich nur dann handeln, wenn ***** selbst infolge einer Fehlberatung ein weiterer Schaden entstanden wäre, was hier aber gerade nicht der Fall sei.

Der Erstbeklagten sei weder im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden liechtensteinischen Rechtsträger noch im Zusammenhang mit deren Verwaltung ein Vorwurf zu machen. Die Aushandlung und Unterfertigung der Kaufverträge über die Aktien an der ***** SA und über die Markenrechte seien in der alleinigen Verantwortung des Verwaltungsrats der Klägerin gestanden, ebenso der Abschluss der Verträge über Call-Optionen und die Begebung des Participating

und des Income Sharing Bond sowie die Beauftragung der Viertbeklagten oder auch der Revisionsstelle, der *****
***** AG.

Die der Viertbeklagten von der Klägerin zur Last gelegte Abwertung der Beteiligung an der *****
***** SA habe nie stattgefunden. Im Übrigen wäre dies auch nicht der Viertbeklagten, sondern der *****
***** AG als Revisionsstelle zuzurechnen. Unrichtig sei die Annahme einer Haftung der Viertbeklagten für Folgeschäden und für die entstandene Ertragssteuerbelastung. Zwischen der Abwertung, selbst wenn diese erfolgt wäre, und der Ertragssteuerbelastung bestehe kein kausaler Zusammenhang. Auch für die Umsatzabgabe, die ausschliesslich aufgrund der Call-Option des *****
***** verursacht worden sei, könne die Viertbeklagte nicht haften. Vollkommen unschlüssig und unklar bleibe zudem, warum die Viertbeklagte etwa für Verwaltungskosten der *****
***** Foundation oder für die Beauftragung Schweizer Anwälte durch *****
***** haften solle.

6. Das Fürstliche Landgericht wies mit Urteil vom 12.06.2021 sämtliche Klagebegehren ab und verpflichtete die Klägerin zum Kostenersatz.

Es legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

6.1. „Die Geschäftsbeziehung zwischen *****
Rechtsanwälte und *****
***** wurde über Initiative des Schweizer Rechtsanwalts *****
***** angebahnt und fand die erste Besprechung am 31.05.2011 in Vaduz statt. *****
***** wünschte entsprechend des Schreibens von *****
***** die Gründung einer

Stiftung zur Einbringung seines beruflichen Vermögens, damit die von ihm geleitete *****gruppe über seinen Tod hinaus verwaltet werden kann (Beilagen 1 und 2). ***** war bereits seit 1995 für ***** ***** anwaltlich tätig. Beim Erstgespräch wurde der persönliche, familiäre und wirtschaftliche Hintergrund von ***** ***** thematisiert und insbesondere auch die Struktur der von ihm damals direkt wie auch indirekt gehaltenen Beteiligungen sowie deren jeweilige Geschäftsfelder und Aktivitäten erörtert. Hintergrund der Kontaktaufnahme war der Wunsch des ***** ***** , die über die ***** Ltd., Anguilla, gehaltene Beteiligung an der ***** ***** ***** SA, Luxembourg, rechtlich und wirtschaftlich abzusichern und für diese Beteiligung eine neue On-Shore-Holding Struktur zu schaffen. Deren Zweck sollte in erster Linie darin bestehen, diese Beteiligung für sich und seine Familie ungeteilt zu erhalten und seinen Kindern die Möglichkeit zu eröffnen, bei Interesse in einer der Beteiligungsgesellschaften der ***** ***** ***** SA mitzuwirken. Seine Kinder sollten, so die weitere Zielsetzung, Begünstigte der neuen Holding Struktur sein, jedoch lediglich am Ertrag, nicht jedoch am Kapital. Weiters beabsichtigte ***** ***** die neue Holding Struktur auch als ein Nachlassplanungsinstrument zu nützen. Dies alles unter der Prämisse, dass ihm auch nach Liquidation der ***** Ltd. Zeit seines Lebens die ***** über die von der neuen Holding Struktur gehaltenen Vermögenswerte erhalten bleibt. Der Drittbeklagte teilte ***** ***** mit, wie seitens ***** die Verrechnung erfolgen würde, nämlich derart, dass bis zur Errichtung der Struktur ***** Beratungsdienstleistungen abrechnen würde, dies gegenüber ***** ***** persönlich. Anschliessend würde ausschliesslich die Erstbeklagte, welche für die Errichtung zuständig sei, Rechnungen an die Strukturen stellen, wobei diese wiederum Rechtsberatungsdienstleistungen von ***** einholen und diese dann weiterfakturieren würde. Die Erstbeklagte habe zwei Arten von Verrechnungen. Die Verwaltungshonorare werden regelmässig verrechnet, dies für die Einsitznahme von Personen in den Strukturen. Dazu kommen Sonderabrechnungen, zu welchen

auch Rechtsberatungsdienstleistungen gehören, welche immer zum 31.12. abgerechnet werden (PV Drittbeklagte). Im Sinne dieser Überlegungen erteilte ***** ***** ***** Rechtsanwälte einen Rechtsberatungsauftrag zur Prüfung, ob eine Überführung der bestehenden Off-Shore-Struktur (Anguilla) in eine On-Shore-Struktur (Liechtenstein) möglich ist (Beilage 9).

Ein weiterer Wunsch des ***** ***** war es, die Steuern möglichst gering zu halten. Eine bestimmte „akzeptable“ Steuerhöhe wurde nicht genannt, jedenfalls wurde weder von ***** ***** gefordert, noch vom Zweit- und/oder Drittbeklagten zugesichert, dass wie bei der bestehenden anguillischen Gesellschaft ***** Ltd. in der neuen liechtensteinischen Holdingstruktur keine Steuern anfallen dürften.

Im Rahmen der ersten Besprechung stellten der seitens ***** Rechtsanwälte auftretende Zweit- und Drittbeklagte die stiftungs- und gesellschaftsrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in Liechtenstein, die Rechtsnatur und Ausgestaltung von Zuwendungen an Stiftungen und deren zivil- und erbrechtliche Rechtsfolgen im ***** Kontext, die Instrumente der Foundation und der Corporate Governance, den Inhalt von Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden, die für die Einbringung von Vermögenswerten in Stiftungen massgeblichen Vorschriften, die Möglichkeiten der Einflussnahme eines Stifters auf die Administration einer Stiftung sowie die sich im Zusammenhang mit einer Stiftungserrichtung stellenden pflichtteilsrechtlichen Fragen vor. Auch steuerlich relevante Fragestellungen wurden (ganz allgemein) im Hinblick auf die liechtensteinischen Besonderheiten diskutiert. Das Ergebnis dieser Besprechung wurde vom Drittbeklagten in einem Memorandum zusammengefasst und gemeinsam mit Entwürfen einer Stiftungsurkunde, einer Stiftungszusatzurkunde, eines Letter of Wishes und einer Zuwendungsvereinbarung an ***** ***** übermittelt (Beilagen 3 und 85; PV Drittbeklagter).

Bis zur Errichtung des ersten liechtensteinischen Rechtsträgers, der ***** Stiftung, am 07.01.2014, fanden sechs weitere Besprechungen statt, und zwar am 14.10.2011, am 25.09.2012, am 10.01.2013, am 12.11.2013, am 02.12.2013 und am 07.01.2014. Bei diesen Besprechungen ging es in erster Linie um Entwürfe der Stiftungsdokumentation, des Letter of Wishes, der Zuwidmungsvereinbarung sowie der Ausgestaltung der Foundation Governance, unter Einschluss der personellen Besetzung der Stiftungsorgane. Weiters erstattete der Zweit- und Drittbeklagte verschiedene Strukturierungsvorschläge. Bis zur Besprechung am 12.11.2013 wurde die Möglichkeit der Begebung von Bonds oder die Einräumung von Kaufoptionen nicht besprochen (Beilage 4 bis 11) und wurden bis zu diesem Zeitpunkt vom Zweit- und Drittbeklagten erbrachte Rechtsberatungsdienstleistungen von ***** ***** und seinen Vertretern nicht bemängelt. Diese Dienstleistungen rechneten ***** gegenüber ***** ***** mit Honorarnote 106841.2011/1763 vom 31.12.2011 in Höhe von CHF 11'448.00, mit Honorarnote 105841.2012/1784 vom 31.12.2012 in Höhe von CHF 12'288.65 und mit Honorarnote 105841.2013/1768 vom 31.12.2013 in Höhe von CHF 30'638.55, gesamt sohin CHF 54'375.20 ab, welche dieser auch vollständig bezahlte. Im Einzelnen wurden nachstehende Leistungen abgerechnet, wobei das Kürzel in der letzten Spalte jeweils für den Sachbearbeiter von ***** steht. ***** für ***** ***** (Drittbeklagter), ***** für ***** ***** (Zweitbeklagter) und ***** für ***** *****.

XXX

Mit Email vom 15.10.2013 ersuchte der zweite Schweizer Rechtsanwalt des ***** *****, nämlich ***** ***** den Zweitbeklagten um einen Besprechungstermin im November 2013 (Beilage 12). ***** ***** hatte ***** ***** im Mai 2013 über einen gemeinsamen Bekannten, nämlich ***** ***** kennengelernt und war in der Folge mit der privaten Nachlassplanung des ***** ***** beauftragt worden. ***** ***** stellte zuerst ein schweizerisches Stiftungsmodell vor, es

wurde jedoch recht schnell klar, dass die schweizerische Rechtsordnung für die gewünschten Zwecke zu eng war. Aus diesem Grund ersuchte ***** eine Besprechung mit ***** zu organisieren und daran teilnehmen zu können (ZV *****).

In der daraufhin für den 12.11.2013 anberaumten Besprechung wurden sämtliche bisherigen Strukturierungsvorschläge der ***** Rechtsanwälte verworfen. Es wurde ein völlig neuer Vorschlag diskutiert, wobei nicht festgestellt werden kann, wer diesen präsentierte, nämlich entweder ***** in Abstimmung mit ***** und ***** oder der Zweit- und Drittbeklagte. Dieser Plan sah die Gründung einer liechtensteinischen Stiftung vor, die ihrerseits eine liechtensteinische Aktiengesellschaft errichten sollte. Diese Aktiengesellschaft sollte sodann von ***** zwei Vermögenswerte erwerben, nämlich die Beteiligung im Ausmass von 75 % der von ***** nunmehr direkt gehaltenen Anteile an der ***** SA, Luxembourg, gegen Begebung von sogenannten Participating Bonds an ***** sowie die Markenrechte an der Wort- und Bildmarke „*****“, wiederum gegen Ausgabe von Anleihen, diesmal von sogenannten Income Sharing Bonds. Um ***** die absolute ***** über die so von der liechtensteinischen Aktiengesellschaft erworbenen Vermögenswerte zu ermöglichen, sollte ihm das Recht eingeräumt bleiben, diese Vermögenswerte durch Ausübung von Kaufoptionen wieder an sich zu ziehen. Der Drittbeklagte wurde im Weiteren mit der schriftlichen Ausarbeitung dieses Vorschlages betraut.

Bei dieser Besprechung am 12.11.2013 lag bereits das seitens ***** aus Eigenem in Auftrag gegebene Gutachten der ***** AG, Zürich über die Bewertung der ***** Gruppe vom 01.11.2013 vor. Dieses hatte ***** bereits mit Email vom 8.11.2013 unter anderem ***** und dem Drittbeklagten zur Verfügung gestellt. Nach diesem Gutachten wurde die ***** Gruppe, insbesondere auch aufgrund des

prognostizierten starken Wachstums innerhalb der nächsten zehn Jahre bis 2019, mit CHF 140 bis 170 Millionen bewertet (Beilage 15). Mit Email vom 6.12.2013 stellte ***** unter anderem den oben Genannten weiters das Bewertungsgutachten der ***** AG, Zürich vom 29.11.2013 betreffend der Markenrechte der ***** Gruppe zur Verfügung. Deren Wert wurde mit CHF 19 Millionen eingeschätzt (Beilage 16).

***** war es äusserst wichtig, dass „seine“ *****-Gruppe möglichst hoch und werthaltig eingeschätzt wird, dies wusste selbstverständlich auch seine Auftragnehmerin, die Gutachterin *****. ***** zeigte sich in Anbetracht der eingeschätzten Werte freudig überrascht und stand in keiner Weise im Raum, diese Bewertungen in Zweifel zu ziehen. Ganz im Gegenteil hätte ***** sehr ungehalten reagiert, falls diese Werte angezweifelt worden wären.

Gestützt auf diese Bewertungen war es der ausdrückliche Wunsch von ***** , dass die Beteiligung an der ***** SA in der ursprünglichen Bilanz der ***** AG in Liechtenstein mit CHF 105 Mio und die Markenrechte mit CHF 13 Mio ausgewiesen werden und dass diese Beträge die Grundlage für die jeweiligen Kaufpreise bilden. Eine Verhandlung über den Kaufpreis fand nicht statt.

Grundsätzlich war geplant, dass die Struktur in ihrer neu vorgeschlagenen Form auf unbestimmte Zeit Bestand haben sollte, allerdings wollte ***** die volle ***** über die Vermögenswerte behalten. Um dies zu gewährleisten wurden sowohl betreffend der übertragenen Aktien als auch der Markenrechte Call Optionen eingerichtet. Auch dies war Teil des am 12.11.2013 vorgeschlagenen neuen Konzepts. Ob in diesem Zusammenhang oder im Rahmen der Folgebesprechungen bis 07.01.2014 die Schweizerische Umsatzabgabe „Stempelsteuer“ besprochen wurde, kann nicht festgestellt werden. Nicht festgestellt werden kann zudem, ob zum damaligen Zeitpunkt konkret die voraussichtlich anfallende Höhe der

liechtensteinischen Ertragssteuerbelastung der neu zu errichtenden liechtensteinischen Struktur besprochen wurde. ***** erklärte gegenüber ***** , dass er neben den Lizenzeinnahmen für Markenrechte in Höhe von jährlich etwa CHF 2 Millionen auch Dividendenzahlungen erwarte. ***** bzw. der Zweit- und/oder Drittbeklagte erhielten seitens ***** ***** bzw. seiner Vertreter auch nicht den Auftrag, die voraussichtlich anfallenden Ertragssteuer konkret zu berechnen.

Für den Fall, dass ***** ***** bereits zum damaligen Zeitpunkt darüber aufgeklärt worden wäre, dass im Fall der Ausübung einer Call Option eine Umsatzabgabe fällig werden würde und sich diese prozentuell an der Höhe des Aktienwertes orientieren würde, hätte dies keinen Einfluss auf seine Entscheidung gehabt, die geplante Struktur in dieser Form abzuschliessen. Dass Ertragssteuern anfallen könnten wusste ***** ***** . Sein Wunsch insoweit bestand darin, diese so gering wie möglich zu halten. In welcher Höhe konkret diese anfallen würden, war kein Thema. Es gab insoweit keinen Auftrag. Eine konkrete Einschätzung der Höhe der voraussichtlich anfallenden Ertragssteuern war zum Zeitpunkt der Errichtung der Strukturen noch gar nicht möglich, da zu diesem Zeitpunkt noch unklar war, in welcher Höhe tatsächlich Lizenzgebühren sowie allenfalls auch steuermindernde Dividendenzahlungen fliessen würden. Unter der Prämisse, dass es zu jährlichen Lizenzgebühren von CHF 2 Millionen gekommen wäre (was sich aber in der Folge nicht bewahrheitet hat), dies ohne steuermindernde Dividendenzahlungen wäre zum damaligen Zeitpunkt die jährliche Ertragssteuer mit CHF 43'500.00 ohne Abzug der Anschaffungskosten der Markenrechte von CHF 13 Millionen berechenbar gewesen. Diese Anschaffungskosten konnten steuermindernd über 10 Jahre abgeschrieben werden, sodass bei der Annahme von jährlichen Lizenzgebühren von CHF 2 Millionen die ersten zehn Jahre jährliche Ertragssteuern von CHF 11'000.00 pro Jahr errechenbar gewesen wären (Beilagen BC und AM). Eine jährliche Ertragssteuer von CHF 43'500.00 bzw.

die ersten zehn Jahre von CHF 11'000.00 hätte ***** ***** bei entsprechender Aufklärung jedenfalls akzeptiert.

In der Folgebesprechung am 02.12.2013 sowie der Folgekorrespondenz ging es um die Finalisierung der Gründungsdokumente für die liechtensteinische Stiftung und die liechtensteinische Aktiengesellschaft sowie die Formulierung der Kaufverträge, Kaufoptionen, Bond-Dokumentation und Bewertung der Markenrechte.

Am 12.12.2013 schrieb ***** ***** die Assistentin des Drittbeklagten mit dem Ersuchen an, ihm alle Honorare zukommen zu lassen, falls er sich entscheide, auch in Zukunft mit ***** zusammen zu arbeiten. Es sei ihm wichtig, dass er von Anfang an ein klares Bild von der Kostenstruktur habe. Der Drittbeklagte habe ihm dies schon mehrfach versprochen. Darauf teilte ihm ***** ***** gleichentags mit Email mit, dass bei der Stiftung einmalig Gründungskosten in Höhe von CHF 5'000.00, jährliche Verwaltungskosten in Höhe von CHF 5'000.00, eine jährliche Domizilgebühr von CHF 600.00, eine jährliche KYC in Höhe von CHF 300.00 und eine jährliche Versicherung von CHF 46.00 anfallen. Bei der Aktiengesellschaft seien es einmalig Gründungskosten in Höhe von CHF 5'000.00, jährliche Verwaltungskosten in Höhe von CHF 7'500.00, eine jährliche Domizilgebühr von CHF 600.00, eine jährliche KYC in Höhe von CHF 300.00 und eine jährliche Versicherung von CHF 46.00. Zudem würden jeweils Steuern anfallen, nämlich jeweils mindestens CHF 1'200.00 jährlich (Mindeststeuer). Da bei der Stiftung kein Status als private Anlagestruktur erlangt werde, werde diese mit 12.5% besteuert (abzüglich 4% fiktiver Zinsabzug). Die Aktiengesellschaft habe ebenfalls eine Besteuerung von 12.5% abzüglich 4% fiktiven Zinsabzug. Es gelte die IP-Box-Regelung, das heisst es werden nur 20% des Einkommens zu einem Satz von 12.5% besteuert. Zu beachten sei weiters, dass juristische Dienstleistungen nicht inbegriffen seien. Diese würden zu Stundensätzen von CHF 600.00 (*****) bzw.

CHF 450.00 (Assistent) berechnet. Dies alles inklusive Mehrwertsteuer (Beilage 86).

Bei der Schlussbesprechung am 07.01.2014 waren neben dem Zweit- und dem Drittbeklagten auch ***** , ***** , ***** , ***** und ***** anwesend. Die Entwürfe wurden finalisiert und die Besetzung der Organfunktionen im Stiftungsrat, im Protektorenrat sowie im Verwaltungsrat festgelegt. An diesem Tag wurde zudem die ***** Stiftung von ***** im eigenen Namen errichtet. Am 04.02.2014 wurden noch die Kaufverträge über den Erwerb der Aktien sowie den Erwerb der Markenrechte abgeschlossen. Des Weiteren wurden die Optionsverträge, der Participating Bond und der Income Sharing Bond unterfertigt.

Mit Abschluss der Schlussbesprechung am 07.01.2014 endete das Auftragsverhältnis zwischen ***** und ***** . Die erste Phase (Rechtsberatungsdienstleistungen durch den Zweit- und Drittbeklagten) war damit abgeschlossen. Es kann nicht festgestellt werden, dass es in diesem Zusammenhang zu Beratungsfehlern gekommen ist bzw. dass sich ***** bzw. der Zweit- und Drittbeklagte nicht auftragskonform verhalten hätten.

Im zweiten Schritt wurde die Erstbeklagte von ***** mit der Gründung der Klägerin beauftragt, dies am 07.01.2014. Unter § 19 der Statuten der Klägerin wurde festgehalten, dass die erste Revisionsstelle bei Gründung der Gesellschaft von den Gründern bestellt wird, anschliessend erfolgt die Wahl durch die Generalversammlung (Beilage 26). Mit der Erstellung von Buchhaltung und Abschluss erstmals per 31.12.2014 und Steuererklärung erstmals per 31.12.2014 beauftragte die ***** Stiftung am 03.02.2014 die *****- und Revisions AG (Viertbeklagte), welche dieses Mandat am 20.02.2014 annahm (Beilage 33). Mit der Erstellung von Buchhaltung und Abschluss erstmals per 31.12.2014 und Steuererklärung erstmals per 31.12.2014 beauftragte die Klägerin am 03.02.2014 die *****- und Revisions AG (Viertbeklagte), welche dieses Mandat

am 20.02.2014 annahm (Beilage 34). Mit der Revision wurde seitens der Klägerin die ***** AG betraut. Dortiger Ansprechpartner war ***** (siehe Beilage 43 Email 12.01.2016). Im Zuge der regulären Administration der Klägerin begann deren Verwaltungsrat im Mai 2015 gemeinsam mit der Viertbeklagten mit der Erstellung der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2014. Um die Richtigkeit des von ***** gewünschten Bewertungsansatzes für die Beteiligung in Höhe von CHF 105 Mio prüfen zu können, forderte die Viertbeklagte von der Klägerin die Jahresrechnung der ***** Holding ***** SA für das Geschäftsjahr 2014 an. Diese wurde am 27.05.2015 per E-Mail übermittelt und wies für das Jahr 2014 eine Bilanzsumme in Höhe von EUR 4'073'481.98, Einnahmen in Höhe von EUR 2'177'638.85 und Ausgaben in Höhe von EUR 1'394'943.30 aus (Beilagen 35 und 36). Zumal sich daraus der vorgenommene Bewertungsansatz der Klägerin nicht ableiten liess, setzte entsprechende Korrespondenz ein. In deren Zuge übermittelte ***** dem Zweitbeklagten am 25.06.2015 einen Bericht von ***** dem Geschäftsführer der ***** Schweden, der damals grössten und bedeutendsten operativen Tochtergesellschaft der ***** Gruppe. Im Begleitschreiben von ***** wurde mitgeteilt, dass die ***** Gruppe wohl hinter ihrem Geschäftsplan zurückbleiben würde, was für die Einschätzung des Vermögens der Klägerin von Bedeutung sein könnte (Beilagen 37 und 38).

Am 01.09.2015 übermittelte ***** eine weitere Nachricht an den Zweitbeklagten, in der er seine Erwartung zum Ausdruck brachte, dass die ***** Gruppe ihre für den Zeitraum bis zum Jahr 2019 gesteckten Ziele selbst bei substanziellem Wachstum nicht werde erreichen können (Beilage 39). Mit weiterem Schreiben vom 07.12.2015 räumte ***** gegenüber dem Drittbeklagten ein, dass der Entwurf der konsolidierten Jahresrechnung der ***** SA eine bedeutende Differenz zwischen dem Wert der von der Klägerin gehaltenen Beteiligung an der *****

SA und dem Nominalwert der Participating Bond erwarten lasse. Er fragte an, welche Art von Erklärung der Abschlussprüfer benötigen würde, um zu akzeptieren, dass das Unternehmen nicht verschuldet ist (Beilage 40).

Dies alles hatte zur Folge, dass sich der Verwaltungsrat der Klägerin die Frage stellte, ob der Beteiligungsansatz berichtigt werden sollte, gegebenenfalls in welchem Ausmass. Am 14.12.2015 übermittelte die Viertbeklagte im Hinblick darauf einen Entwurf der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2014, wobei die Beteiligung an der ***** SA auf den Betrag von CHF 59'616.42, nämlich auf 75% des Eigenkapitals der konsolidierten Bilanz der ***** SA, sowie die Markenrechte auf den Betrag von CHF 1.00 wertberichtigt wurden. Begleitend wurde mitgeteilt, dass damit die Gesellschaft überschuldet und ein Rangrücktritt von ***** erforderlich sei (Beilage 41).

Mit dieser Wertberichtigung war ***** nicht einverstanden. Es wurden daraufhin alternative Lösungsmöglichkeiten diskutiert und letztlich seitens der Revisionsgesellschaft (***** AG) signalisiert, dass für das Geschäftsjahr 2014 auf eine Einschränkung zur Werthaltigkeit der Beteiligung verzichtet werden könne, falls der Verwaltungsrat sich diesbezüglich mittels eines Management Letter erkläre (Beilagen 43 und 44).

Auf Basis des am 26.02.2016 an die Viertbeklagte weitergeleiteten Management Letter wurde schliesslich der Revisionsbericht seitens der ***** AG, unterfertigt vom Wirtschaftsprüfer ***** sowie dem Buchhalter und leitenden Abschlussprüfer ***** zur Jahresrechnung 2014 der Klägerin mit den ursprünglichen Bilanzansätzen von CHF 105 Mio für die Beteiligung und CHF 13 Mio für die Markenrechte am 15.06.2016 erstellt (Beilagen V, 45 und 46). Inhaltlich wurden im Management Letter der Kaufpreis hinsichtlich der Aktien und Markenrechte gestützt auf die *****-Gutachten sowie die

Kenntnis der konsolidierten Jahresrechnung der *****
***** SA bestätigt und dazu wörtlich angemerkt: „Vor dem Hintergrund des Vorstehenden ist es gerechtfertigt, dass sowohl die Aktien als auch die Marken im Jahresabschlussbericht der Gesellschaft für das Geschäftsjahr 2014 zu Anschaffungskosten bewertet werden, zumal die Gesellschaft keine externen Gläubiger hat und die Gesellschaft im Falle der Ausübung der Kaufoption in Bezug auf die Aktien oder Marken ihre Verpflichtungen aus dieser Option erfüllen kann, indem sie die Aktien oder gegebenenfalls die Marken direkt an den Inhaber der jeweiligen Kaufoption überträgt“ (Beilage 44).

Diese Jahresrechnung bildete die Basis für die Steuererklärung für das Jahr 2014. Im Rahmen der Aktionärsversammlung der Klägerin vom 21.04.2016 wurde die Jahresrechnung 2014 abgenommen und dem Verwaltungsrat sowie dem Abschlussprüfer für dieses Geschäftsjahr die Entlastung erteilt. Als Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr 2015 wurde neuerlich die ***** AG bestellt (Beilage 47). Bereits zu diesem Zeitpunkt gab es Bestrebungen auch die Bilanz 2015 fertigzustellen. Die ***** AG machte insoweit klar, dass sie für das Geschäftsjahr 2015 den Wertansatz bloss gestützt auf einen Management Letter nicht mehr akzeptieren würde (PV Drittbeklagter).

Mit Email vom 08.06.2016 übermittelte der Drittbeklagte ***** den Entwurf des Jahresabschlusses der ***** Foundation und der Klägerin für das Geschäftsjahr 2015. Er merkte dazu an, dass die Revisionsstelle angekündigt habe, unabhängig von den Bestätigungen im Management Letter einen Vorbehalt zu den Revisionsberichten 2014 und 2015 anzubringen, da die Beurteilung des Wertes der Anteile an der ***** SA sowie des Wertes der Marken nicht möglich sei (Beilage 48).

Am 16.06.2016 fand eine Aktionärsversammlung der Klägerin in Anwesenheit des Zweitbeklagten, *****, des Revisors ***** seitens der ***** AG, ***** und ***** statt. An diesem Tag hätte eigentlich die Jahresrechnung der

Klägerin für das Geschäftsjahr 2015 abgenommen werden sollen. Zu diesem Zeitpunkt lag der konsolidierte Jahresabschluss der ***** ***** ***** SA für das Bilanzjahr 2015 vor, dieser war mit Email vom 8.06.2016 unter anderem auch dem Drittbeklagten übermittelt worden (Beilagen 50 und 51). Aus diesem Grund deutete die Revisionsstelle an, in ihrem finalen Bericht entsprechende Einschränkungen vorzunehmen. Es wurde kein Beschluss über die Abnahme der Jahresrechnung gefällt und man einigte sich derart, nach Alternativen betreffend die Bewertungsproblematik zu suchen.

Mit Schreiben vom 20.06.2016 teilte ***** dem Zweitbeklagten mit, dass er mit ***** ***** überlegt hätte, welche Änderungen an der Struktur vorgenommen werden könnten, um die Bilanzierungsprobleme zu vermeiden. Sie hätten hauptsächlich zwei Ideen gehabt. Die erste Idee war, die Stiftung aufzulösen und das nackte Vermögen der Aktien und der Klägerin auf die Frau des ***** ***** und seine Kinder zu übertragen, während er Niessbrauch und Kaufoption behalten würde. Die zweite Idee war, die Stiftung zu behalten und die Aktien an Frau und Kinder weiterzugeben. In beiden Fällen sollten die Bücher der Klägerin exakt in Übereinstimmung mit den Büchern der ***** Holding ***** SA mit einem Beteiligungswert von EUR 3.5 Millionen geführt werden (Beilage 52).

Am 13.07.2016 fand eine weitere Besprechung in Gegenwart des Zweitbeklagten, ***** , ***** ***** , ***** ***** und ***** ***** (beides Mitarbeiter der Viertbeklagten) statt. Es wurde folgender Plan ausgearbeitet. Zunächst sollte ***** ***** seine Call Option rückwirkend per 31.12.2015 unter dem überarbeiteten Call Option Agreement ausüben. Im nächsten Schritt wären die von ***** ***** so zurückerworbenen Aktien an der ***** ***** ***** SA in eine neu zu errichtende liechtensteinische Aktiengesellschaft, die ***** Participations AG einzubringen. Die Klägerin sollte bestehen bleiben und die Markenrechte weiter halten bzw verwalten. Zur Beurteilung des Risikos der

Umsatzabgabe (Stempelsteuer) sei eine gutachterliche Bewertung der 75 % ige Anteile an der ***** Holding ***** SA notwendig, welche von ***** ***** einzuholen sei. Aufgrund der rückwirkend ausgeübten Call Option wäre es möglich, die Jahresrechnung für 2015 anzupassen und die Bewertungsproblematik für 2015 zu lösen, da die Beteiligung nicht mehr auf der Aktivseite und die Verpflichtung aus der Anleihe nicht mehr auf der Passivseite aufscheinen würde. Voraussetzung der Realisierung am 16.09.2016 seien die folgenden kumulativ vorliegenden Voraussetzungen: Das Vorliegen der Jahresrechnung 2015 für die Klägerin, die Vorlage eines Revisionsstellenberichtes zur Jahresrechnung 2015 der Klägerin, die Genehmigung der Jahresrechnung 2015 durch die Aktionärsversammlung der Klägerin, das Vorliegen der Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2015 für die Klägerin, die Analyse der steuerlichen Auswirkungen der geplanten Transaktion, das Vorliegen eines Bewertungsgutachtens der ***** ***** ***** SA, das Vorliegen der gesamten Gründungsdokumentation für die ***** Participations AG und das Vorliegen eines Prüfberichtes für die Sacheinlage (Beilage 53).

***** ***** nahm in der Folge mit der ***** Kontakt auf, welche sich bereit erklärt hatte, eine einfache Bewertung der 75 % Anteile an der ***** Holding ***** SA unter Zugrundelegung des Nettovermögens und des Ertragswertes auf Basis der Abschlüsse in der Vergangenheit zu erstellen. In diesem Zusammenhang forderte die ***** auf, die Jahresabschlüsse der ***** ***** Schweden (auf konsolidierter Basis) und der ***** ***** ***** SA (auf eigenständiger Basis) zum 31.12.2015 sowie jeweils eine Zwischenbilanz auf derselben Basis zum 30.06.2016 vorzulegen. Dies teilte ***** ***** unter anderem ***** und ***** ***** mit Email vom 11.08.2016 mit. In Einem verwies er darauf, dass auf Grundlage der eingereichten Steuererklärung 2014 die Klägerin die Steuerveranlagung 2014 erhalten habe und dass auf

Grundlage der nunmehr zu erfolgenden Anpassungen, diese Steuerveranlagung 2014 rückwirkend angefochten werden könnte. ***** sah darin die Möglichkeit, die Bewertung der Beteiligung an der ***** SA bereits für das Geschäftsjahr 2014 zu korrigieren, um einen kohärenten Ausweis der Vermögenswerte der Klägerin in den Jahresrechnungen für die Geschäftsjahre 2014 und 2015 sicherzustellen (Beilage 54).

Mit Schreiben vom 22.08.2016 teilte ***** dem Zweitbeklagten mit, dass ***** sich entschieden habe, seine Call Option auf 75 % der Aktien der ***** SA (ohne Erfüllung der am 13.07.2016 geplanten Voraussetzungen) rückwirkend auf den 31.12.2015 auszuüben. Zumal es nach Auskunft von ***** nicht möglich sei, den Vorgang nur auf Grundlage des Abschlusses zum 31.12.2015 durchzuführen, sondern eine Bewertung auf Grundlage des Abschlusses zum 30.06.2016 nötig sei, was bedeute, dass der Wert der Aktien zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Ausübung der Kaufoption nicht mehr mit dem Wert übereinstimmen würde, zu welchem sie in die Gesellschaft eingebracht wurden, habe sich ***** dazu entschlossen. Er wolle seinen Kindern eine Schenkung im Wert von Dezember 2015 machen. Die Klägerin solle nur noch die Markenrechte halten und daraus die Einnahmen ab 1. Oktober/Jänner 2016 empfangen. Die Bilanz und Erfolgsrechnung der Klägerin für das Jahr 2015 möge nun ***** erstellen, dies unter der Berücksichtigung der Tatsache, dass die Aktien an der ***** Holding SA ihr zum 31.12.2015 nicht mehr gehören und unter Einbeziehung nur der Markenrechte und der damit verbundenen Einnahmen. Gleichzeitig wurde um Übermittlung der zu unterzeichnenden Ausübungserklärung zur Unterfertigung durch ***** ersucht (Beilage 55).

Eine weitere Beratung/Aufklärung auch im Hinblick auf allfällig damit verbundene steuerlichen Folgen wünschte ***** nicht mehr. Der am 24.08.2016 übermittelte Entwurf der

Ausübungserklärung wurde von ***** noch am selben Tag unterfertigt und ausgeübt (Beilage 56).

Mit Schreiben vom 6.10.2016 reagierte ***** ablehnend auf den Vorschlag des Zweitbeklagten und ***** , dass die Aktionärsversammlung der Klägerin eine Neufassung des Jahresabschlusses 2014 annimmt, im Zuge welcher die Aktien an der ***** Holding ***** AG bereits für das Geschäftsjahr 2014 herausgenommen werden. Erklärend führte er aus, dass „****** gegenüber Dritten erklärt hat, dass im Jahr 2014 75% der Aktien der ***** Holding Lux von der ***** AG FL gehalten wurden, die wiederum von der ***** Foundation gehalten wurde*“. Es sei „*nicht möglich diese Aussagen nachträglich zu annullieren oder neue Erklärungen abzugeben. Eine nachträgliche Änderung der Jahresabschlüsse 2014 würde dazu führen, dass diese Erklärungen unwahr sind*“. Des weiteren habe er und der Zweitbeklagte bereits einen Management Letter unterzeichnet, in welchem die Bewertung erläutert werde. Dies sei bereits der Steuerverwaltung vorgelegt worden und sei es seiner Meinung nach nicht möglich, dies nachträglich zu ändern. ***** wünsche, dass der Jahresabschluss 2014 unverändert bleibt (Beilage 57).

Aufgrund dieses Schreibens führte der Zweitbeklagte am 7.10.2016 mit ***** und ***** ein Telefonat. Die beiden Letztgenannten bestätigten neuerlich, dass sie kein Restatement der Bilanz 2014 wollen, weil diese Bilanz bereits Banken und anderen vorgelegt worden sei und es daher nicht angehe, wenn man jetzt ein völlig anderes Bild zeige. Dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass man eine erhebliche Steuerbelastung resultierend aus der Wertschriftenumsatzabgabe in Kauf nehmen müsse. Dies wurde nochmals anlässlich dieses Telefonates ausdrücklich vom Zweitbeklagten angesprochen, diskutiert wurden die möglichen Konsequenzen einer Umsatzabgabe „Stempelsteuer“ bei Ausübung der Call Option bereits ausführlich ab 13.07.2016 (PV Zweitbeklagter; Beilagen P und 58).

Im Schreiben an ***** vom 11.10.2016 hielt der Zweitbeklagte nochmals schriftlich fest, dass die Ausübung der Call Option durch ***** ***** zu einer Umsatzabgabeschuld (Stempelsteuer) in Höhe von 3 ‰ des Beteiligungswertes führen wird. Unter Zugrundelegung eines (reduzierten) Beteiligungswertes von CHF 10 Mio würde sich eine Steuerschuld von CHF 30'000.00 errechnen. Zwei Tage später bestätigte ***** , dass ***** ***** mit der Zahlung der Umsatzabgabe in Höhe von CHF 30'000.00 einverstanden sei, zumal sich die Beteiligung an der ***** ***** ***** SA Luxembourg schwer bewerten lassen (Beilage 59).

Ausgehend von diesem Wunsch des ***** ***** schlug ***** ***** gegenüber dem Zweitbeklagten am 14.10.2016 vor, die Bilanz 2014 zu belassen und für 2015 die Beteiligung um CHF 95 Millionen abzuschreiben, sohin den Preis der Ausübung der Call Option mit CHF 10 Millionen zu bewerten. Die Markenrechte sollten unverändert mit 13 Millionen belassen bleiben, auch wenn dies für einen Nettoertrag von CHF 20'000 bis CHF 40'000 pro Jahr (gemäss 2014 und 2015) sicher auch bedeutend zu viel sei. Darauf basierend würde er die Klägerin als Effektenhändlerin melden und eine Umsatzabgabe auf CHF 10 Millionen abrechnen. Der Steuerverwaltung würde er mitteilen, dass die Einsprache für 2014 (diese wurde entsprechend der ursprünglichen Überlegungen im Juli 2016 von ***** ***** eingereicht) zurückgezogen werde, da kein Restatement gemacht würde. Diese Vorgehensweise wurde vom Zweitbeklagten in seiner Funktion als Verwaltungsrat der Erstbeklagten mit Email vom 17.10.2016 abgesehnet (Beilage R).

Am 16.12.2016 zog die Viertbeklagte die Einsprache gegen den Steuerbescheid 2014 zurück. Für den Fall, dass diese Einsprache erfolgreich gewesen wäre und im Wege einer Neueinreichung der Beteiligungsansatz bereits mit Wirkung für das Jahr 2014 korrigiert hätte werden können, hätte die Ausübung der Call Option durch ***** ***** zu keiner Umsatzabgabepflicht auf Ebene der Klägerin geführt, da diesfalls die Klägerin nicht als Effektenhändlerin qualifiziert worden wäre. Diese Qualifikation ist abhängig davon, ob die Aktiven zu mehr als CHF 10 Mio aus

Aktien bestehen. Dies war ***** aufgrund der zahlreichen Gespräche ab Juli 2016 bekannt.

Nach Ausübung der Call Option auf die Aktien stellten die Markenrechte den einzig verbliebenen Vermögenswert der Klägerin dar. Auf dieser Basis wurde die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2015 erstellt, dies unter Ausweis der ursprünglichen Bewertung von CHF 13 Mio. Die Jahresrechnung 2015 wurde von der Aktionärsversammlung der Klägerin am 09.12.2016 abgenommen und bei dieser Gelegenheit dem Verwaltungsrat für das Geschäftsjahr 2015 die Décharge erteilt (Beilagen 62 und 63). Eine weitere Aktionärsversammlung fand am 19.01.2017 statt, in welcher die Jahresrechnung der Klägerin zum 31.12.2016 abgenommen und dem Verwaltungsrat für das Jahr 2016 die Décharge erteilt wurde (Beilage 64).

Am 20.01.2017 kam es zu einem Telefonat zwischen ***** seitens der Viertbeklagten mit ***** und *****, in welchem ***** neuerlich die steuerlichen Risiken für die Klägerin wie folgt zusammenfasste:

*Zum einen bestehe die Gefahr, dass die Zinsaufwendungen auf die von ***** gehaltene Schuldverschreibung in Höhe von CHF 13'000'000.00 nicht in vollem Umfang steuerlich abzugsfähig sei, da die Liechtensteinische Steuerbehörde nur an Beteiligte gezahlte Zinsen in Höhe von CHF 2% im Jahr 2015 und 1.5% im Jahr 2016 als den Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend ansehe. Darüber hinaus geleistete Zinszahlungen würden als verdeckte Ausschüttungen eingeordnet und seien voraussichtlich steuerlich nicht abzugsfähig. Sollte die Liechtensteinische Steuerbehörde eine solche steuerliche Korrektur bezüglich der Zinsaufwendungen vornehmen, läge der steuerliche Gewinn der Klägerin für das Jahr 2015 bei CHF 172'420.00, woraus sich eine Körperschaftsteuerschuld von CHF 21'553.00 ergäbe. Für das Jahr 2016 läge der steuerliche Gewinn bei CHF 193'104.00 und errechne sich daraus die Körperschaftsteuerschuld mit CHF 24'138.00. Dieses Risiko könne durch Buchung einer*

Abschreibung auf die Immaterialgüterrechte reduziert werden, da eine solche Abschreibung in voller Höhe steuerlich abzugsfähig wäre. Der Nachteil wäre hier die Tatsache, dass bei einer späteren Übertragung der Immaterialgüterrechte die Differenz zwischen dem Buchwert und dem Marktwert zum Zeitpunkt der Übertragung wieder zu versteuern wäre. Aus diesem Grund ergäbe eine solche Abschreibung nur dann Sinn, wenn die Liechtensteinische Steuerbehörde einen Marktwert akzeptiere, der unter dem aktuellen Buchwert von CHF 13'000'000.00 liege.

*Das zweite Risiko bestehe im Zusammenhang mit der Stempelabgabe (Umsatzabgabe). Die Umsatzabgabe werde bei der endgültigen Übertragung des Eigentums an steuerpflichtigen Wertschriften unter Beteiligung eines Effekthändlers als Vertragspartei oder als Vermittler fällig. Effekthändler seien Gesellschaften, deren steuerpflichtige Wertschriften nach Massgabe der letzten Bilanz einen steuerbaren Buchwert von mehr als CHF 10'000'000.00 haben. Bei der Übertragung ausländischer Wertschriften betrage die Umsatzabgabe 0.3 %. Der Bewertung werde der marktübliche Wert der übertragenen Wertschriften zu Grunde gelegt. Gegenständlich würde die Erklärung zur Stempelabgabe über einen Transaktionswert von CHF 10'000'000.00 eingereicht werden, woraus sich eine Stempelabgabepflicht in Höhe von CHF 30'000.00 ergebe. Der schlimmste Fall wäre, wenn die Steuerbehörde CHF 105'000'000.00 als Marktwert ansetze (den Wert, der ursprünglich als Akquisitionskosten für die Tochtergesellschaft ***** Holding S.A. erklärt wurde). In diesem Fall läge die Stempelabgabe zwischen CHF 420'000.00 und 510'000.00 (Beilage S; PV *****).*

Dies wurde mit E-Mail vom 30.01.2017 nochmals bestätigt und in Einem der Entwurf des Schreibens an die Steuerbehörde beigelegt, mit welchem eine Umsatzabgabeerklärung über einen Wert der Aktien der ***** Holding ***** S.A. in Höhe von CHF 10'000'000.00 angesetzt wurde. Der Steuerbehörde sollten auch

die Jahresrechnungen für 2015 mitübermittelt werden, wonach die Beteiligung 2015 um CHF 95'000'000.00 abgeschrieben wurde (Beilage S).

Nachdem ***** ***** insoweit die Zustimmung gab, erfolgte am 06.02.2017 das angekündigte Schreiben an die Liechtensteinische Steuerverwaltung (Beilage T).

Wenig später übte ***** ***** mit Schreiben vom 14.02.2017 die Call Option auf die Markenrechte aus (Beilage 65).

Ab diesem Zeitpunkt verfügte die Klägerin über keine nennenswerten Vermögenswerte mehr und demissionierte der Zweitbeklagte auf Wunsch von ***** ***** am 27.03.2017 sowohl als Mitglied des Stiftungsrates der ***** Stiftung als auch als Mitglied des Verwaltungsrates der Klägerin (Beilage 66 und 67). Ab diesem Zeitpunkt waren die Erstbeklagte und der Zweitbeklagte inhaltlich nicht mehr befasst gewesen, der Drittbeklagte war dies bereits ab 15.06.2016 nicht mehr. Lediglich die Viertbeklagte blieb mit der Buchführung betraut.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Erstbeklagte im Zusammenhang mit der Errichtung und/oder Betreuung der Klägerin sich nicht auftragsgemäss verhalten oder Fehler bei der Abwicklung gemacht hätte. Dies trifft vollinhaltlich auch auf den Zweitbeklagten in seiner Funktion als Verwaltungsrat der Erstbeklagten zu. Es kann zudem nicht festgestellt werden, dass die seitens der Klägerin an ***** Rechtsanwälte in Auftrag gegebenen Rechtsberatungsdienstleistungen nicht auftragsgemäss oder fehlerhaft erbracht worden wären. Letztlich kann auch nicht festgestellt werden, dass die Viertbeklagte im Rahmen der seitens der Klägerin in Auftrag gegebenen Buchhaltungsarbeiten Fehler gemacht bzw. sich nicht an den Auftrag gehalten hätte. Dies trifft auch auf die ***** ***** AG zu, welche im Auftrag der Klägerin Revisionsdienstleistungen erbracht hat. Auch dieser kann weder eine fehlerhafte Beratung noch ein nicht auftragsgemässes Agieren vorgeworfen werden.

Mit Abtretungsvereinbarung vom September 2018 traten *****
***** und die ***** Stiftung sämtliche ihrer mutmasslichen
Forderungen und Ansprüche gegenüber der Anwaltssozietät *****
und ***** Rechtsanwälte (einschliesslich deren
*****/Gesellschafter), der Erstbeklagten, der Viertbeklagten
sowie gegenüber der ***** ***** AG, insbesondere ihre
Schadenersatz-, Verantwortlichkeits- und
Bereicherungsansprüche einschliesslich ihre Ansprüche auf
Rückforderung von bezahlten Honoraren zur Einziehung an die
Klägerin ab, welche diese Abtretung annahm (Beilage AH).

Seitens der Liechtensteinischen Steuerverwaltung wurde die
Stempelabgabe in Höhe von CHF 30'000.00 am 06.02.2017
vorgeschrieben und von der Klägerin am 13.02.2017 bezahlt
(Beilagen AK und AL).

Für das Jahr 2015 errechnete sich die Ertragssteuer der Klägerin
letztlich mit CHF 6'166.00, für das Jahr 2016 mit CHF 9'342.00.
Diese Beträge wurden jeweils mit Steuerrechnung vom 10.05.2017
vorgeschrieben und seitens der Klägerin bezahlt (Beilagen AN und
AO).

Die Ursache dafür, dass im Gegensatz zum Jahr 2014 in den Jahren
2015 und 2016 Ertragssteuern anfielen lag darin, dass *****
***** im August 2016 einseitig die Call Option auf die Aktien,
nicht jedoch auf die Markenrechte gezogen hatte, sodass den
Einnahmen keine abzugsfähigen Zinsaufwendungen mehr
gegenüber standen (Beilage S, PV ***** *****).

Zum Zeitpunkt der Errichtung der Liechtensteinischen Holding
Struktur war angedacht, dass die Klägerin sowohl Erträge aus der
Verwertung der Markenrechte als auch die Dividendenerträge
erzielen könnte. In den Jahren nach Errichtung der Struktur
flossen ausschliesslich Erträge aus der Verwertung der
Markenrechte in die Struktur. Hätte die Klägerin auch
Dividendenerträge vereinnahmt, so wären diese auf Ebene der
Klägerin steuerfrei gewesen. Gleichzeitig wären Zinszahlungen
aus dem Participating Bond an ***** ***** bis zu einer Höhe von

2% des Nominalbetrages des Participating Bond als Aufwand steuerlich voll abzugsfähig gewesen. Da Dividendenzahlungen in den Jahren 2014 – 2016 ausblieben, hat sich dies nicht verwirklicht (PV Zweit- und Drittbeklagter).

Auf Basis des Zollvertrages Schweiz - Liechtenstein ist das schweizerische Bundesgesetz über die Stempelabgaben in Liechtenstein anwendbar. Die darin geregelten Stempelabgaben des Bundes bestehen aus der Emissionsabgabe, der Umsatzabgabe und der Abgabe auf Versicherungsprämien. Gegenstand der Umsatzabgabe ist die entgeltliche Übertragung des Eigentums an steuerbaren Urkunden unter Einbezug eines inländischen Effekthändlers. Steuerbare Urkunden sind unter anderem in- und ausländische Aktien. Steuersubjekt und somit Abgabeschuldner ist deren geschäftsbeteiligter inländischer Effekthändler. Als Effekthändler qualifizieren sich unter anderem Kapitalgesellschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als CHF 10'000'000.00 aus steuerbaren Urkunden bestehen. Die Abgabe wird aus dem Entgelt oder, falls dieses nicht in einer Geldsumme besteht, aus dem Verkehrswert der vereinbarten Gegenleistung berechnet und beträgt 1,5 ‰ für eine inländische Urkunde und 3 ‰ für eine ausländische Urkunde. Gegenständlich sah die geplante Struktur im Zeitpunkt der Implementierung die entgeltliche Übertragung der ***** Holding ***** SA-Aktien an die Klägerin zum Kaufpreis von CHF 105'000'000.00 vor, sodass grundsätzlich die Qualifikation der Klägerin als Effekthändlerin im Sinne dieses Gesetzes vorlag. Durch die Implementierung einer Struktur mit Call Option, sohin dem Recht des ***** ***** auf entgeltliche Rückübertragung der Aktien an ***** Holding ***** SA in sein Eigentum gegen Tilgung des Darlehens bzw Rückgabe der Obligation entstand bereits bei der Implementierung der Struktur eine voraussehbare latente Umsatzabgabepflicht, welche jederzeit durch die Ausübung der Option ausgelöst werden konnte. Zumal es sich dabei um ausländische Aktien handelt, lag der Abgabesatz bei 3 ‰ und wäre sohin die Abgabenhöhe unter Heranziehung des Aktienwertes von

CHF 105'000'000.00 bei CHF 315'000.00 gelegen. Wäre der Verkehrswert im Sinne des *****-Gutachtens bei CHF 127'500'000.00 gelegen, dann hätte sich die Umsatzabgabe mit CHF 382'500.00 errechnet (Gutachten Dr. *****-*****, Beilage AM).

Grundsätzlich spricht steuerrechtlich nichts dagegen, dass eine Kapitalgesellschaft und ihr Anteilsinhaber respektive diesem nahestehende Personen miteinander Darlehensverträge abschliessen. Dies unter dem Vorbehalt, dass die vereinbarten Bedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz gemäss Art 49 Steuergesetz standhalten. Dort ist festgehalten, dass wenn Erträge und Aufwendungen eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit nahestehenden Personen dadurch verhindert werden, dass hierbei andere Bedingungen zugrunde gelegt werden, als sie voneinander unabhängige Dritte oder sonst gleichen Verhältnisse vereinbart hätten, so sind diese Erträge und Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages so anzusetzen, wie sie bei einer Beziehung zwischen unabhängigen Dritten angefallen wären. Bei der konkreten Ausgestaltung der Darlehensbedingungen kommt den verbundenen Personen ein gewisser Ermessensspielraum zu, welcher von der Steuerverwaltung als den Fremdvergleichsgrundsatz genügend anerkannt wird. Für Darlehen einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem Aktionär wird ein Höchstzinssatz von 2 % der Verbindlichkeit in Schweizer Franken anerkannt. Gewährt die Kapitalgesellschaft aufgrund eines Rechtsgeschäftes, etwa einem Darlehensvertrages, einen über die 2 % an Zinsen hinausgehenden Betrag an Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Personen, wird grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen. Solche verdeckten Gewinnausschüttungen unterliegen der Ertragssteuer. Als Gegenleistung für den Verkauf diverser Markenrechte erhielt ***** Income Sharing Bonds, respektive eine Darlehensforderung im Umfang des Kaufpreises in Höhe von CHF 13'000'000.00. ***** ist wirtschaftlich Berechtigter der Aktionärin ***** Foundation. *****

qualifiziert sich somit als eine der Klägerin nahestehende Person. Bei Implementierung der Struktur konnte daher nicht ausgeschlossen werden, dass maximal ein Zins von 2 % der Darlehenssumme, sohin CHF 260'000.00 (2 % von CHF 13'000'000.00) als abzugsfähige Gewinnungssteuer von der Steuerverwaltung akzeptiert wird. Für den Fall, dass die Klägerin jährliche Lizenzeinnahmen in Höhe von CHF 2'000'000.00 erhalten hätte, wäre die Steuerbelastung im Jahre 2014 bei CHF 43'500.00 gelegen, dies ohne Berücksichtigung allfälliger abzugsfähiger Dividendeneinnahmen (Gutachten Dr. *****-*****, Beilage AM).

Die Erstbeklagte rechnete ihre gegenüber der Klägerin erbrachten Leistungen mit Honorarnote 110133.2014/101811 vom 14.5.2014 in Höhe von CHF 16'021.05, Honorarnote 110133.2014/105359 vom 31.12.2014 in Höhe von CHF 25'829,95, Honorarnote 110133.2015/100120 vom 8.1.2015 in Höhe von CHF 9'543.36, Honorarnote 110133.2015/106120 vom 31.12.2015 in Höhe von CHF 20'545.25, Honorarnote 110133.2016/100156 vom 5.1.2016 in Höhe von CHF 11'300.30, Honorarnote 110133.2016/105275 vom 31.12.2016 in Höhe von CHF 32'479.25, Honorarnote 110133.2017/100162 vom 4.1.2017 in Höhe von CHF 9'332.40 und Honorarnote 110133-000 vom 3.4.2017 in Höhe von CHF 8'315.30, gesamt CHF 133'369.86, ab (Beilage Y).

Dabei wurden im Einzelnen nachfolgende Leistungen entsprechend Leistungsaufstellung verrechnet.“

6.2 Im Weiteren implementierte das Erstgericht in seinen Feststellungen auf den S. 85-101 die Rechnungen, Leistungsaufstellungen der ***** , auf welche verwiesen wird und stellte weiter fest:

„Die Erstbeklagte verrechnete der ***** Foundation mit Honorarnote 110107 vom 7.3.2014 den Betrag in Höhe von CHF 12'743.05, Honorarnote 110107.2014/105361 vom 31.12.2014 den Betrag in Höhe von CHF 14'079.65, Honorarnote

110107.2015.100121 den Betrag in Höhe von CHF 6'469.00, Honorarnote 110107.2015/103312 vom 25.8.2015 den Betrag in Höhe von CHF 648.00, Honorarnote 110107.2015/106116 vom 31.12.2015 den Betrag in Höhe von CHF 1'846.80, Honorarnote 110107.2016.100157 vom 5.1.2016 den Betrag in Höhe von CHF 7'125.00, Honorarnote 110107.2016/105277 vom 31.12.2016 den Betrag in Höhe von CHF 2'561.40, Honorarnote 110107.2017/100163 vom 4.1.2017 den Betrag in Höhe von CHF 7'140.00 und Honorarnote 100856/2017 vom 4.4.2017 den Betrag in Höhe von CHF 8'215.50, sohin insgesamt CHF 60'828.40 (Beilage Z).

Im Einzelnen wurden folgende konkreten Leistungen abgerechnet.“

6.3 Im Folgenden sind auf den S. 102 bis 116 die Rechnungen der ***** an die ***** Foundtion aufgeführt (vgl. wiederum dort) und weiter:

„Die Viertbeklagten verrechnete der Klägerin mit Rechnung Nr. 18/64-15 vom 20.2.2015 CHF 97.20, Rechnung Nr. 110113.2015/2650 vom 31.12.2015 CHF 6'102, Rechnung Nr. 1964-16 vom 19.2.2016 CHF 97.20, Rechnung Nr. 110133.2016/1351 vom 12.12.2016 CHF 16'851.10, Rechnung Nr. 110133.2016/3110 vom 31.12.2016 CHF 16'993.80, Rechnung Nr. 110133.2017/1018 vom 31.1.2017 CHF 1'812.25, Rechnung Nr. 12/64-17 vom 22.2.2017 CHF 97.20 und Rechnung Nr. CFT-110133-000/1683/2017 vom 1.8.2017 CHF 17'037.00, sohin insgesamt CHF 59'087.75 (Beilage AA).

Im Einzelnen wurden folgende konkreten Leistungen abgerechnet.“

6.4 Die diesbezüglichen Rechnungen der ***** führte das Erstgericht auf den Urteilsseiten 117-126 in Form von Rechnungskopien ein und stellte weiter fest, dass die Viertbeklagte der ***** Foundation insgesamt CHF 2'143.80 (vgl. Beilage AB) verrechnet hätte und fügte eine Kopie dieser Rechnung ebenso in die Urteilsfeststellungen ein (S. 127).

Weiters stellte das Erstgericht Folgendes fest:

„***** stellte der Klägerin im Leistungszeitraum 2014 bis 2016 insgesamt einen Betrag in Höhe von CHF 23'100.00 in Rechnung (Beilage AC). Welche Leistungen damit konkret abgerechnet wurden kann nicht festgestellt werden.

*****, ***** und ***** (***** *****) stellten ***** ***** für die Teilnahme an den Sitzungen am 04.06.2014 samt Vor- und Nachbereitung, 03.06.2015 samt Vorbereitung, 15.06. und 27.06.2016 samt Vorbereitung, 13.07.2016 samt Nachbereitung einen Gesamtbetrag in Höhe von CHF 10'768.00 in Rechnung (Beilage AC).

Die Anwälte ***** in Luxemburg stellten der ***** Foundation im Zeitraum vom 07.01.2014 bis 31.12.2017 Honorare in Höhe von insgesamt CHF 8'455.10 in Rechnung, welche die ***** Foundation auch bezahlte (Beilage AC). Welche Leistungen damit konkret abgerechnet wurden kann nicht festgestellt werden.

Die ***** ***** stellte der ***** Foundation für den Leistungszeitraum vom 18.05.2017 bis April 2018 einen Betrag in Höhe von CHF 7'063.90 in Rechnung, welchen Betrag die ***** Foundation tatsächlich bezahlte. Weiters stellte die ***** ***** der Klägerin für den Leistungszeitraum 01.06.2017 bis April 2018 einen Betrag in Höhe von CHF 8'683.30 in Rechnung, welchen Betrag die Klägerin auch tatsächlich bezahlte (Beilage AC).

Nach Beendigung der Geschäftsbeziehung sind noch nachstehende Rechnungen der Erstbeklagten, Viertbeklagten und ***** ***** AG (Revisionsgesellschaft) offen:

Die Klägerin hat die Rechnungen der Revisionsgesellschaft ***** ***** AG vom 12.12.2016 in Höhe von CHF 16'851.10 sowie vom 31.01.2017 in Höhe von CHF 1'812.25 bis dato nicht bezahlt (Beilagen 69 und 71).

Weiters hat die Klägerin die Rechnungen der Viertbeklagten vom 31.12.2016 in Höhe von CHF 16'993.80, 06.11.2018 in Höhe von

CHF 9'235.50 und 01.08.2017 in Höhe von CHF 17'037.00, insgesamt CHF 43'266.30 nicht bezahlt (Beilagen 70, 72 und 81).

Die Klägerin hat zudem die Rechnungen der Erstbeklagten vom 31.12.2016 in Höhe von CHF 32'479.25 und vom 03.04.2017 in Höhe von CHF 8'315.30, gesamt CHF 40'794.55 nicht bezahlt (Beilagen 77 und 78).

Die ***** Foundation hat die Rechnung der Viertbeklagten vom 06.11.2018 in Höhe von CHF 1'639.20 nicht bezahlt (Beilage 82).

Zudem hat die ***** Foundation die Rechnungen der Erstbeklagten vom 31.12.2016 in Höhe von CHF 2'561.40 sowie vom 04.04.2017 in Höhe von CHF 8'215.50, gesamt CHF 10'776.90 nicht bezahlt (Beilagen 79 und 80).

Mittlerweile entschied sich ***** ***** dafür, dass die Aktien der ***** Holding ***** SA von seiner Frau und ihm persönlich im Verhältnis von 77% zu 23% gehalten werden. 77% hält seine Frau und 23% ***** ***** persönlich. Daraus folgend werden 93% des 4%igen Umsatzes der ***** Holding ***** SA direkt an die Frau von ***** ***** ausbezahlt, da diese wirtschaftlich Berechtigte ist. Diese Auszahlung ist aufgrund der Pauschalbesteuerung in der Schweiz mitumfasst. Die schwedische Steuerverwaltung akzeptiert diese Konstruktion zwar nicht offiziell, es ist allerdings gängige Praxis. Hintergrund der Aufteilung von 77% zu 23% sind nach Auskunft von ***** ***** keine steuerlichen Aspekte, sondern seine Nachlassplanung. Zumal diese nicht mehr über eine Struktur geregelt werden kann, sondern lediglich über ein Testament, hält es ***** ***** als für die Nachlassplanung zielführender, dass seine Frau 77% des Eigentums hält und er lediglich 23%. Er hat fünf Kinder, teilweise auch aus einer früheren Beziehung. Er vertraut seiner Frau, dass sie dies nach seinem Tod in seinem Sinn regelt (ZV ***** *****).

Die gemeinsamen Kinder von ***** ***** und seiner Frau sind aktuell 10 und 14 Jahre alt. Es ist nicht auszuschliessen, dass auch diese einmal in Schweden leben. ***** ***** selbst hat Eigentum

in Schweden und möchte nicht ausschliessen, dass er selbst einmal wieder dort leben möchte. In diesem Fall würde sein Status von den schwedischen Steuerbehörden neu geprüft und es ist derzeit vollkommen offen, wie seine nunmehr bestehende Konstruktion dann von den schwedischen Steuerbehörden beurteilt würde.“

6.2. In rechtlicher Hinsicht führte das Erstgericht aus, es sei liechtensteinisches Recht anzuwenden. Alle Beklagten hätten ihren Sitz oder ihre Büroanschrift in Liechtenstein, ebenso die Klägerin. Der in der Schweiz domizilierte ***** habe Beratungsdienstleistungen in Liechtenstein in Anspruch genommen, dort habe die charakteristische Leistung stattgefunden.

In der Sache selbst erweise sich das Klagebegehren aus verschiedenen Gründen als un schlüssig bzw nicht berechtigt und sei daher zur Gänze abzuweisen. Es sei auf die Negativfeststellung zu verweisen, wonach nicht festgestellt werden habe können, dass ***** bzw der Zweit- und/oder Drittbeklagte sich nicht auftragsgemäss verhalten hätten oder es im Zuge des Auftrags zu einer Fehlberatung gekommen wäre. Ebenso habe nicht festgestellt werden können, dass die Erstbeklagte, die Viertbeklagte und die ***** AG im Zusammenhang mit der Errichtung und/oder Betreuung der Klägerin sich nicht auftragsgemäss verhalten oder Fehler bei der Abwicklung gemacht hätten. Die Behauptungen der Klägerin, sämtliche Handlungen und Unterlassungen des Zweit- und des Drittbeklagten seien aufgrund deren Doppelfunktion bei der ***** einerseits und der Erstbeklagten andererseits der Erstbeklagten zuzurechnen und darüber hinaus hafte die Erstbeklagte infolge der

Zurechnung des Zweit- und Drittbeklagten insbesondere aus dem Titel des Schadenersatzes für alle Folgeschäden der Fehlberatung, könnten rechtlich nicht nachvollzogen werden. Schliesslich habe auch die Behauptung der Klägerin, wonach sich die Viertbeklagte in die Bewertung der Beteiligung der Klägerin an der ***** Luxembourg eingemengt habe und zur sachlich nicht begründbaren Abwertung dieser Beteiligung im Ausmass von CHF 95 Millionen beigetragen hätte, nicht festgestellt werden können.

Abgesehen davon, dass den Beklagten kein schadenstiftendes Verhalten nachgewiesen werden habe können und folglich das auf Schadenersatz gestützte Klagebegehren erfolglos zu bleiben habe, hätte ***** ***** die steuerlichen Nachteile problemlos selbst verhindern können. Es könne letztlich auch dahingestellt bleiben, ob der Zweit- und der Drittbeklagte überhaupt passivlegitimiert seien oder ob ***** als einfache Gesellschaft geklagt werden hätte müssen. Schliesslich erübrige sich im Hinblick auf die vollständige Klagsabweisung ein Eingehen auf die – im Übrigen berechtigten – Gegenforderungen der Beklagten.

7. Das Fürstliche Obergericht gab der dagegen erhobenen Berufung der Klägerin keine Folge und verpflichtete die Klägerin zum Kostenersatz des Berufungsverfahrens.

7.1. Das Berufungsgericht erachtete die den Schwerpunkt der Berufung bildende Beweisrüge als nicht gerechtfertigt. Zentrales Argument in den mannigfaltigen Beweisrügen sei es gewesen, nicht den Darlegungen des

Zweit- und des Drittbeklagten, sondern den Aussagen der Zeugen *****,***** und ***** zu folgen. Das Erstgericht habe das jeweilige Ergebnis seines Meinungsbildungsprozesses umfassend und denklogisch erläutert, den Beweistrüben sei es nicht gelungen, die diesbezüglichen Überlegungen des Erstgerichts zu erschüttern.

7.2. Das Berufungsgericht erachtete das Verfahren auch als mängelfrei und verwarf die Verfahrensrüge.

7.3. In rechtlicher Hinsicht bestätigte das Berufungsgericht die rechtliche Beurteilung des Erstgerichts, der Zweit- und/oder der Drittbeklagte hätten sich auftragskonform verhalten und es sei im Zuge der Auftrags erledigung zu keiner Fehlberatung gekommen. Die letztlich aufgesetzte Struktur sei gemäss den Feststellungen im Einvernehmen zwischen dem Zweit- und dem Drittbeklagten, ***** ***** und seinen schweizerischen Rechtsanwälten ***** und de ***** erfolgt. In dieser Konstruktion seien die Wünsche des ***** ***** jedenfalls in einem Masse erfüllt worden, dass von einer Schlechterfüllung des Mandats mit einer Kürzung des Honorars nicht auszugehen sei.

Die letztlich angefallenen Steuern hätten sich als äusserst moderat erwiesen. Eine Feststellung, wonach vereinbart worden sei, es dürften überhaupt keine Steuern anfallen, sei zu Recht nicht getroffen worden. Auf der Grundlage der Feststellungen liege im Zusammenhang mit dem Ziehen der Call-Option und der dadurch fällig werdenden Stempelsteuer auch keine Falschberatung vor. Ebenso wenig bestehe ein hinreichendes Substrat für die

Annahme eines auftragswidrigen Verhaltens oder eines Fehlers bei der Abwicklung durch die Erstbeklagte, die Viertbeklagte und die ***** ***** AG. Sämtliche Dienstleistungen der Beklagten seien weder wert- noch nutzlos gewesen.

Die Rechtsrüge setze sich mit keinem Wort mit der vom Erstgericht vorgenommenen rechtlichen Beurteilung auseinander, sie sei nicht gesetzmässig ausgeführt und bleibe erfolglos. Soweit sie eine Vielzahl von sekundären Feststellungsmängeln geltend mache, stellten diese einerseits einen untauglichen Versuch dar, vom Erstgericht als fehlerfrei erachtete Feststellungen auszuhebeln; andererseits erschliesse sich aus den diesbezüglichen Ausführungen nicht, aufgrund welcher unrichtigen Rechtsansicht es das Erstgericht unterlassen habe, die gewünschten Feststellungen zu treffen und welche rechtliche Relevanz diesen als fehlerfrei erachteten Feststellungen zukomme.

8. Diese Entscheidung bekämpft die Klägerin mit einer rechtzeitig erstatteten, auf die Revisionsgründe der Mangelhaftigkeit des Berufungsverfahrens und der unrichtigen rechtlichen Beurteilung gestützte Revision. Sie mündet in den Antrag, die obergerichtliche Entscheidung im Sinn einer Klagsstattgebung abzuändern, hilfsweise die angefochtene Entscheidung des Obergerichts aufzuheben und die Rechtssache an das Fürstliche Obergericht, hilfsweise an das Fürstliche Landgericht zur neuerlichen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen. Ein Kostenantrag wird gestellt.

Die Beklagten bestreiten in ihrer ebenfalls fristgerecht erstatteten Revisionsbeantwortung das Vorliegen der geltend gemachten Revisionsgründe und beantragen, der Revision keine Folge zu geben und die Klägerin zum Ersatz der Kosten des Revisionsverfahrens zu verpflichten.

9. Die Klägerin bringt in ihrer Revision zusammengefasst und im Wesentlichen vor; von einer ausführlichen Darstellung des Revisionsvortrags wird Abstand genommen, vielmehr wird auf die einzelnen Argumente im Rahmen der Erörterung der geltend gemachten Revisionsgründe Stellung genommen:

Die Klägerin stütze ihre Begehren zusammengefasst auf eine Falschberatung der Beklagten im Zusammenhang mit der Umsatzabgabe („Stempelsteuer“), der Ertragssteuerbelastung und einer unsachlichen Abwertung der Beteiligung um den Betrag von CHF 95 Millionen. Der erstinstanzliche Sachverhalt sei massiv zu Lasten der Prozessposition der Klägerin festgestellt worden. Der Beweisrüge in der Berufung sei eine zentrale Bedeutung zugekommen. Die Beweisrüge sei nicht prozessordnungsgemäss und auch qualifiziert unrichtig erledigt worden, sodass sie im Rahmen der Revision – jedenfalls ausnahmsweise im Rahmen des verfassungsrechtlichen Willkürasters – reversibel (richtig: revisibel) sei. Die Erledigung der Beweisrüge sei zum einem deshalb mangelhaft geblieben, weil das Berufungsgericht die Erwägungen im Privatgutachten des Dr. *****_***** nicht berücksichtigt habe. Zum anderen habe das Berufungsgericht die eingeschränkte

Glaubwürdigkeit der Beklagten nicht berücksichtigt. Die Beklagten hätten nämlich entgegen ihren berufsrechtlichen Vorschriften die Klägerin an der Aufklärung des Sachverhalts von Beginn an gehindert und seien dem Editionsbegehren der Klägerin bis heute nicht nachgekommen. Das Berufungsgericht habe diesem Umstand bei der Prüfung der Glaubwürdigkeit der Beklagten keine Bedeutung beigemessen. Die Verfahrensmängel würden ausdrücklich auch unter dem Berufungsgrund der unrichtigen rechtlichen Beurteilung geltend gemacht. Die Klägerin sei dazu wegen der Überschneidung der Rechtsmittelgründe berechtigt.

10. Die Beklagten setzen in ihrer Revisionsbeantwortung den Revisionsausführungen zusammengefasst entgegen:

Die geltend gemachten Revisionsgründe lägen nicht vor. Die Revision sei zur Gänze unberechtigt. Die Beklagten hätten in ihrer Klagebeantwortung wie auch in ihrer Berufungsbeantwortung ausgeführt, warum sie das Vorbringen der Klägerin im allgemeinen und ihr Klagebegehren im besonderen als unschlüssig und in sich widersprüchlich erachten würden. Die Vorinstanzen seien in ihren jeweiligen Entscheidungen diesen Begründungen gefolgt. Der Revision liege über weite Teile ein feststellungswidriger Vortrag zugrunde. Die Klägerin bekämpfe in ihrer Revision unzulässigerweise Akte der Beweiswürdigung. Ausserdem habe sich das Berufungsgericht nicht mit jedem einzelnen Beweisergebnis und mit jedem Argument der Klägerin auseinandersetzen müssen. Vor diesem Hintergrund sei die

Revision nicht gesetzmässig ausgeführt. Dies gelte auch für die eigentliche Rechtsrüge der Klägerin. Wenn nämlich eine Rechtsrüge in zweiter Instanz versäumt oder nicht gesetzmässig ausgeführt worden sei, könne diese in der Revision nicht nachgeholt werden.

11. Die Revision ist gemäss § 471 Abs 2 ZPO zulässig. Sie ist aber nicht berechtigt.

Entscheidungsgründe:

Der Fürstliche Oberste Gerichtshof hat erwogen:

11.1. Zur Mangelhaftigkeit des Berufungsverfahrens

11.1.1. Das Berufungsgericht muss sich im Rahmen der Überprüfung der erstgerichtlichen Beweiswürdigung nicht mit jedem einzelnen Beweisergebnis und mit jedem Argument des Berufungswerbers auseinandersetzen (1 Ob 128/18g; RIS-Justiz RS0043150 [T 2]; RS0040180 [T 1]; EFSlg 44.104, 55.108). Die Entscheidung des Berufungsgerichts über eine Beweisrüge ist aber nur dann mängelfrei, wenn es sich mit dieser befasst, die Beweiswürdigung des Erstgerichts überprüft und nachvollziehbare Überlegungen über die Beweiswürdigung anstellt und in seinem Urteil festhält (*Lovrek in Fasching/Konecny*³ IV/1 § 503 ZPO Rz 77 unter Hinweis auf 8 Ob 9/19k; RIS-Justiz RS0043150; vgl *Becker in Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.17 mwN aus der lieJudikatur).

Es kommt nicht auf die Länge der Ausführungen des Berufungsgerichts bei Erledigung der Beweisrüge, sondern darauf an, ob das Berufungsgericht den wesentlichen Argumenten der Beweisrüge eigene Überlegungen – seien sie auch mit jenen des Erstgerichts identisch – entgegensetzt. Die mängelfreie Erledigung einer Beweisrüge erfordert somit wenn auch knappe, so doch logisch nachvollziehbare Erwägungen, die sich mit den Kernargumenten des Rechtsmittelwerbers inhaltlich befassen, ohne dass ein Eingehen auf jedes einzelne Argument erforderlich wäre. Aus den Entscheidungsgründen muss jedoch hervorgehen, dass das Berufungsgericht seiner Pflicht, die Beweiswürdigung des Erstgerichts zu überprüfen, nachgekommen ist. Ob die Begründung des Berufungsgerichts inhaltlich überzeugend ist, betrifft hingegen die irrevisible Beweiswürdigung des Berufungsgerichts (*Lovrek in Fasching/Konceny*³ IV/1 § 503 ZPO Rz 79 mwN aus öJudikatur; vgl *Becker in Schumacher*, HB LieZPR 26.17 unter Hinweis auf LES 2000/44).

11.1.2. Schon die Bezugnahme in § 472 Z 2 ZPO (= § 503 Z 2 öZPO) auf die „Eignung“ des Mangels als Voraussetzung für den Revisionserfolg zeigt, dass der geltend gemachte Mangel geeignet sein muss, die erschöpfende Erörterung und gründliche Beurteilung der Streitsache verhindert zu haben. Um die Mängelrüge gesetzmässig auszuführen, muss der Revisionswerber zwar keine konkrete Nachteiligkeit des Mangels für seinen Prozessstandpunkt nachweisen. Er muss jedoch die abstrakte Eignung des gerügten Gerichtsfehlers, das ihn belastende Ergebnis verursacht zu haben, aufzeigen, es sei

denn, eine solche Erheblichkeit wäre offenkundig (*Lovrek* in *Fasching/Konecny*³ IV/1 § 503 ZPO Rz 45 mwN aus der öJudikatur und öLehre). Infolgedessen muss der Rechtsmittelwerber gewöhnlich behaupten, welche Ergebnisse ohne den Mangel als Stütze für seinen Prozesstandpunkt hätten erzielt werden können (*Becker* in *Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.19; *Delle-Karth* ÖJZ 1993, 19; RIS-Justiz RS0043039).

11.2.1. Soweit die Klägerin mit ihrer Mängelrüge versucht, die erstgerichtliche Beweiswürdigung zu bekämpfen, ist die Mängelrüge unzulässig (*Becker* in *Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.16; *Neumayr* in *Höllwerth/Ziehensack*, ZPO-TaKom § 503 ZPO Rz 3). So bedeutet zB die Rüge der Klägerin, das Berufungsgericht habe sich mit den Zeugenaussagen von ***** und ***** iZm der Ertragssteuerthematik nicht auseinandergesetzt (s Pkt. 2.3.2.3 Rz 56 S 22 in der Revision) nur eine Bekämpfung der Beweiswürdigung (vgl GE 2011, 18). Gleiches gilt für den Hinweis auf die eingeschränkte Glaubwürdigkeit der Beklagten (vgl LES 2006, 493).

Darüber hinaus ist den Revisionsausführungen der Klägerin entgegen zu halten, dass das Berufungsgericht ihre Beweisrügen nachvollziehbar erledigt hat.

11.2.1.a) Die Klägerin kritisiert, das Berufungsgericht habe sich mit ihrer Beweisrüge betreffend den Feststellungsblock nicht auseinandergesetzt, wonach die Aufklärung von ***** über das Fälligwerden einer Umsatzabgabe im Fall der Ausübung einer Call Option keinen Einfluss auf seine Entscheidung, die

geplante Struktur in dieser Form abzuschliessen, gehabt hätte und er auch über den möglichen Anfall von Ertragssteuern gewusst habe.

11.2.1.b) Die Klägerin übersieht, dass sich das Berufungsgericht unter Punkt 9.2 seiner Entscheidung mit ihrer diesbezüglichen Beweisrüge befasst hat. Es führte zusammengefasst aus, dass die bekämpfte Feststellung zu Recht getroffen wurde. Es verwies einerseits darauf, dass die Beweisrüge versuche, der Steuerthematik eine Bedeutung beizumessen, die sie offensichtlich gar nicht gehabt habe, und andererseits auf die unbekämpft gebliebenen Feststellungen über den wahren Hintergrund der Kontaktaufnahme von ***** ***** mit ***** Rechtsanwälte und seine Zielsetzungen im Zusammenhang mit der Überführung der bestehenden Offshore-Struktur in eine Onshore-Struktur. Alleine mit diesen Ausführungen hat das Berufungsgericht den wesentlichen Argumenten der Beweisrüge eigene Überlegungen entgegengesetzt. Dazu kommt, dass die Feststellung, es sei ein weiterer Wunsch des ***** ***** gewesen, die Steuern möglichst gering zu halten, unbekämpft geblieben ist. Aufgrund dieser Feststellung war ***** ***** bewusst, dass grundsätzlich Steuern anfallen können. Wenn ihm dieser Umstand aber bewusst war, liegt es zwangsläufig auf der Hand anzunehmen, dass er die geplante Struktur unabhängig von einer allfälligen Steuerlast anstrebte.

In diesem Sinn zeigte sich gemäss den weiters unbekämpft gebliebenen Feststellungen ***** ***** mit der Zahlung der Umsatzabgabe von CHF 30'000.00 auch tatsächlich einverstanden. ***** bestätigte nämlich zwei

Tage nach dem Schreiben des Zweitbeklagten vom 11.10.2016, indem dieser nochmals auf die Umsatzabgabeschuld (Stempelsteuer) von 3‰ des Beteiligungswerts im Falle der Ausübung der Call Option hinwies, das Einverständnis des ***** zur Zahlung einer Steuer von CHF 30'000.00. Auch unter diesem Gesichtspunkt erweist sich daher die Erledigung der Mängelrüge durch das Obergericht als mängelfrei.

Schliesslich darf auch nicht übersehen werden, dass das Berufungsgericht insgesamt die Beweiswürdigung des Erstgerichts als sorgfältig und nachvollziehbar im Sinne des § 272 ZPO erachtet hat (OG-Entscheidung ON 126 Pkt 9. S 92).

11.2.1.c) Soweit die Klägerin den hier relevierten Verfahrensmangel auch als Rechtsrüge geltend macht, ist die darin aufgestellte Behauptung, die angefochtene Feststellung würde gegen die Denkgesetze der Logik und der Lebenserfahrung verstoßen (s dazu grundsätzlich *Becker* in *Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.51; *Neumayr* in *Höllwerth/Ziehensack*, ZPO-TaKom § 503 ZPO Rz 27), nicht nachvollziehbar. Das Gegenteil ist der Fall. Die Feststellung ist unter dem Gesichtspunkt des weiters angenommenen wahren Hintergrunds der von ***** verfolgten Ziele verständlich und logisch, dass er nämlich seine über Anguilla gehaltene Offshore-Struktur in eine Onshore-Struktur umwandeln, die Beteiligung an der ***** ***** SA rechtlich und wirtschaftlich abgesichert erhalten und die neue Struktur auch als Nachlassplanung nutzen wollte, wobei ihm auch nach Liquidation der ***** Ltd. die Kontrolle über die von der neuen Holding Struktur

gehaltenen Vermögenswerte erhalten bleiben sollte. Der Verweis der Klägerin auf das Gutachten von Dr. *****-***** ist ein unzulässiger Versuch, in die erstgerichtliche Beweiswürdigung einzugreifen.

11.2.1.d) Eine weitere Mangelhaftigkeit des Berufungsurteils sieht die Klägerin darin gelegen, dass das Berufungsgericht ihre Beweisrüge betreffend die bekämpften Feststellungen „***** bzw der Zweit- und/oder Drittbeklagte erhielten seitens ***** bzw seiner Vertreter auch nicht den Auftrag, die voraussichtlich anfallenden Ertragssteuern konkret zu berechnen“ und „Es gab insoweit keinen Auftrag“ mangelhaft erledigt habe. Das Berufungsgericht habe die Argumentation im Hinblick auf die Beilagen BC und 86 vollständig ignoriert, es liege keine nachvollziehbare Begründung vor.

11.2.1.e) Das Berufungsgericht hat sich unter Punkt 9.3 seiner Entscheidung mit dieser Beweisrüge auseinandergesetzt. Es führte aus, dass die von der Klägerin zitierten und aus dem Zusammenhang gerissenen Feststellungsteile – so habe das Erstgericht festgestellt, dass es ein Wunsch des ***** gewesen sei, die Steuern möglichst gering zu halten, dass die Beklagten von Beginn an auch steuerlich relevante Fragestellungen beantworteten, dass der Drittbeklagte mit der schriftlichen Ausarbeitung der vorgeschlagenen Struktur beauftragt worden sei, was auch steuerrechtliche Ausarbeitungen eingeschlossen hätte, und dass die Beklagten über Steuern berieten – keine Beweisergebnisse darstellten, die eine Fehlerhaftigkeit der bekämpften Feststellungen und die Richtigkeit der gewünschten Feststellung nahelegen

würden. Ein Beweisergebnis, wonach ***** bzw der Zweit- und/oder Drittbeklagte von ***** ***** bzw seinen Vertretern beauftragt worden seien, die voraussichtlich anfallenden Ertragsteuern konkret zu berechnen, lasse sich dem gesamten erstinstanzlichen Verfahren nicht entnehmen. Die Beweisrüge könne nicht aufzeigen, wann, bei welcher Gelegenheit und durch wen Derartiges vom Zweit- und/oder Drittbeklagten bzw ***** verlangt worden wäre.

11.2.1.f) Die von der Klägerin zitierten Beilagen vermögen die Erledigung der diesbezüglichen Beweisrüge der Klägerin nicht zu erschüttern. Die Beilage 86, die eine Auskunft über die Kostenstruktur der Stiftung und der Aktiengesellschaft gibt, lässt nicht den zwingenden Schluss zu, dass der Zweit- und/oder Drittbeklagte zu einer konkreten Berechnung der Ertragssteuern beauftragt wurden. Ebenso wenig lässt dies die Beilage BC (= Schreiben der Viertbeklagten an den Drittbeklagten in Bezug auf eine provisorische Steuerberechnung) zu. Mit seinem Gesamtresümee, dass die Beweisrüge der Klägerin nicht imstande sei aufzuzeigen, wann, bei welcher Gelegenheit und durch wen eine konkrete Berechnung der voraussichtlich anfallenden Ertragssteuern vom Zweit- und/oder Drittbeklagten bzw ***** verlangt worden wäre, stellte das Berufungsgericht eigenständige Überlegungen an und hielt auch fest, dass die Aussage der Zeugen *****,***** und ***** in diese Richtung keine Anhaltspunkte bieten würden. Von einer mangelhaften Erledigung der Beweisrüge kann daher nicht die Rede sein.

11.2.1.g) Der auch hier als Rechtsrüge behauptete Verstoss gegen die Denkgesetze der Logik und die Lebenserfahrung liegt unter Verweis auf die Ausführungen zu Pkt. 11.2.1.c) nicht vor.

11.2.1.h) Die Klägerin kritisiert weiters die Erledigung ihrer Beweistrüge betreffend die bekämpfte Feststellung, dass ***** eine jährliche Ertragssteuer von CHF 43'000.00 bzw die ersten zehn Jahre von CHF 11'000.00 bei entsprechender Aufklärung jedenfalls akzeptiert hätte, als mangelhaft. Die Ausführungen des Berufungsgerichts seien unangemessen kurz, es habe sich mit keinem einzigen Argument der Klägerin inhaltlich auseinandergesetzt. Insbesondere habe es unterlassen, auf die Zeugenaussagen von ***** und ***** einzugehen.

11.2.1.i) Die Argumentation der Klägerin greift zu kurz. Das Berufungsgericht beschränkte sich in der Begründung der diesbezüglichen Beweistrüge nicht allein darauf, dass es die Beweiswürdigung des Erstgerichts dazu als lebensnah und im Hinblick darauf auch als schlüssig erachtete und dass es ***** im Wesentlichen auf den Erhalt seiner Gesellschaften, auf Nachfolgeplanung und Erbfolge verbunden mit dem Wunsch, die Offshore-Gesellschaft ***** aufzulösen, ankam. Es brachte vielmehr schon am Beginn der Erörterung der Beweistrüge klar zum Ausdruck, dass es der Klägerin nicht gelinge, die Vielzahl der angefochtenen Feststellungen als zwingend unrichtig erscheinen zu lassen oder schlagkräftige Argumente dafür zu präsentieren, dass wenigstens bedeutend überzeugendere Ergebnisse für andere Feststellungen vorlägen. Jedenfalls

sind die Erwägungen des Berufungsgerichts, wenn auch identisch mit jenen des Erstgerichts, logisch nachvollziehbar, sodass auch hier eine Mangelhaftigkeit des Berufungsverfahrens nicht erkennbar ist.

11.2.1.j) Der auch hier behauptete und als Rechtsrüge geltend gemachte Verstoss gegen die Denkgesetze der Logik und die Lebenserfahrung entbehrt einer tragfähigen Grundlage; es wird auf die Erörterung unter Pkt. 11.2.1.c) verwiesen.

11.2.1.k) Die Klägerin sieht schliesslich ihre in der Berufung erhobene Beweisrüge im Zusammenhang mit den Feststellungen betreffend die ***** AG als Revisionsstelle der Klägerin vom Berufungsgericht als mangelhaft erledigt. Konkret gehe es um die bekämpfte Feststellung, dass die Klägerin die ***** AG mit der Revision betraut hat, sowie die damit in thematisch untrennbarem Zusammenhang stehenden Feststellungen, dass die ***** AG bei der Diskussion alternativer Lösungsmöglichkeiten letztlich signalisiert hat, für das Geschäftsjahr 2014 auf eine Einschränkung zur Werthaltigkeit der Beteiligungen zu verzichten, wenn sich der Verwaltungsrat diesbezüglich mit einem Management Letter erklärt. Tatsächlich sei die Viertbeklagte vor dem 15.01.2016 die Revisionsstelle der Klägerin gewesen. Die Erwägungen des Berufungsgerichts seien mit dem publizierten Stand des Handelsregisters nicht in Einklang zu bringen. Bei richtiger Erledigung der Beweisrüge hätte das Berufungsgericht zum Schluss kommen müssen, dass ausschliesslich die Viertbeklagte bis zum 01.01.2016 für die Klägerin tätig gewesen sei, und zwar auch für die

Revisionsarbeiten, und daher die Viertbeklagte eine Mitverantwortung für die sachlich nicht begründete Abwertung der Beteiligung der Klägerin an der *****
***** AG um CHF 95 Millionen trage.

11.2.1.1) Das Berufungsgericht hat sich auch mit dieser Beweisrüge inhaltlich befasst, nachvollziehbare Überlegungen über die Beweiswürdigung angestellt und diese in seiner Entscheidung festgehalten (siehe OG-Entscheidung ON 126 Pkt 9.4.4.1 S 118f). Sein Hinweis auf den Handelsregisterauszug Beilage A besticht. Der Name und die Firma der Revisionsstelle sind gemäss Art 291 Abs 1 Ziffer 10 PGR in das Öffentlichkeitsregister einzutragen. Aus dem Handelsregisterauszug Beilage A ergibt sich zwingend, dass erste Revisionsstelle der Klägerin die *****- und Revisions-Aktiengesellschaft war und seit dem 15.01.2016 die ***** AG als Revisionsstelle der Klägerin fungiert. Soweit die Klägerin auf die Abspaltung der Viertbeklagten aus der ***** AG (vormals *****- und Revisions-Aktiengesellschaft) abstellt, übersieht sie, dass der Geschäftsbereich „Buch- und Abschlussprüfungen sowie Reviews“ nicht auf die Viertbeklagte, sondern auf die zeitgleich abgespaltene ***** AG übergegangen ist (siehe Beilage D und BE).

Auf Grund dieser (belegten) Dokumentation ist das Berufungsgericht der von der Klägerin ersatzweise gewünschten Feststellung, Revisionsstelle der Klägerin sei bis zum 15.01.2016 die Viertbeklagte gewesen, denklogisch entgegengetreten. Die Klägerin geht auch mit dieser Mängelrüge fehl. Daran ändert auch die von ihr in diesem

Zusammenhang genannte E-Mail-Nachricht vom 20.01.2017 Beilage S nichts.

11.2.1.m) Die auch hier als Rechtsrüge geltend gemachte Kritik, die angezogenen Feststellungen widersprüchen den Denkgesetzen der Logik und der Lebenserfahrung, ist nicht nachvollziehbar.

11.2.1.n) Die Klägerin erachtet weiters das Berufungsverfahren als mangelhaft, weil das Berufungsgericht ihrer im Zusammenhang mit der unterlassenen Anhörung des Zeugen ***** erhobenen Verfahrensrüge nicht Rechnung getragen habe. Die diesbezüglichen Ausführungen des Obergerichts stellen eine „floskelhafte Scheinbegründung“ dar. Das Obergericht habe sich zu dem in der Berufung genannten ersten Beweisthema (zur Frage, es habe kein sachlicher Grund bestanden, den Wert der 75%-Beteiligung der Klägerin an der ***** AG SA (Luxembourg) um CHF 95 Millionen im Rahmen der Bilanz 2015 auf CHF 10 Millionen zu berichtigen) nicht geäussert, die Mängelrüge sei insoweit nicht behandelt worden.

11.2.1.o) Die Klägerin übersieht, dass das Obergericht die diesbezügliche Begründung des Erstgerichts für hinreichend erachtet, sich also insoweit die Begründung des Erstgerichts zu eigen gemacht hat (OG-Entscheidung ON 126 Pkt. 11. S 124f). Ausserdem verwies es unmissverständlich darauf, dass eine Vernehmung des Zeugen ***** sich auch deshalb erübrigt hat, weil eine Abwertung der Beteiligung der Klägerin an der ***** SA buchhalterisch offenbar zu keinem

Zeitpunkt stattgefunden hat. Damit entbehrt auch diese Mängelrüge einer tragfähigen Grundlage.

11.2.1.p) Schliesslich sieht die Klägerin das Berufungsverfahren deshalb als mangelhaft an, weil das Berufungsgericht ihren im erstinstanzlichen Verfahren gestellten Beweisantrag, ***** *****, ***** ***** und ***** ***** seien im Zusammenhang mit der Gründung und Verwaltung der Klägerin gegenüber der Klägerin und ***** ***** als Organe und/oder Arbeitnehmer der Viertbeklagten aufgetreten und hätten sämtliche Handlungen und/oder Unterlassungen für die Viertbeklagte gesetzt und/oder den Anschein dazu erweckt (Protokoll vom 26.05.2021 ON 100 S 45), zur Gänze übergangen habe.

11.2.1.q) Diese Mängelrüge ist schon deswegen verfehlt, weil ein solcher Mangel im Berufungsverfahren nicht gerügt worden ist. Das Berufungsgericht durfte diesen Mangel gar nicht wahrnehmen. Da schon ein Verfahrensmangel zweiter Instanz nicht vorliegt, kann in diesem Fall der Mangel erster Instanz nicht mehr als Revisionsgrund geltend gemacht werden (*Kodek in Rechberger/Klicka, ZPO⁵ § 503 Rz 8; RIS-Justiz RS0074223; RS0043111*).

11.3. Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung

11.3.1. Zum anzuwendenden Recht

Haben – wie hier – die Parteien schon im Berufungsverfahren die Anwendung liechtensteinischen Rechts nicht in Zweifel gezogen und hat die erste Instanz dieses angewendet, muss darauf im Revisionsverfahren

nicht weiter eingegangen werden (vgl *Klauser/Kodek*, JN-ZPO¹⁸ § 271 ZPO E 18). Ausserdem müsste in der Rechtsrüge der Klägerin zumindest ansatzweise dargelegt werden, warum nach der richtig anzuwendenden Rechtsordnung ein günstigeres als das vom Berufungsgericht erzielte Ergebnis zu erwarten ist (vgl LES 2016, 41; RIS-Justiz RS0040189 [T 15]). Dazu finden sich aber keine Ausführungen in der Rechtsrüge der Klägerin.

11.3.2. Vorbemerkungen

11.3.2.a) Prozessuales

Eine nicht gesetzmässig ausgeführte Rechtsrüge, insbesondere eine Rüge, die nicht auf dem von den Unterinstanzen festgestellten Sachverhalt aufbaut, ist einer nicht erhobenen bzw nicht vorliegenden gleichzuhalten und unbeachtlich. Dies gilt auch für eine Rechtsrüge, die sich in (unrichtigen) Rechtsbehauptungen erschöpft oder darauf beschränkt, allgemein die Unrichtigkeit der unterinstanzlichen rechtlichen Beurteilung zu behaupten, ohne dies zu konkretisieren. Auf eine solche Rechtsrüge ist „nicht weiter einzugehen“, sodass sie eine Überprüfung der dem angefochtenen Urteil zugrundeliegenden rechtlichen Beurteilung nicht bewirken kann (*Becker in Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.40 mwN aus der Rsp; RIS-Justiz RS0043312; RS0043603; RS0043654). Eine in der Berufung unterlassene oder nicht gesetzmässig ausgeführte Rechtsrüge kann in dritter Instanz nicht nachgeholt werden (*Becker in Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.43; *Lovrek in Fasching/Konecny IV/1*³ § 503 ZPO Rz 139; RS0043480, zuletzt etwa 1 Ob 3/22f; RS0043573, zuletzt etwa 6 Ob 117/22g).

Sekundäre Feststellungsmängel können dann nicht mehr geltend gemacht werden, wenn das Gericht zu jenem Beweisthema, dem sie gelten, Feststellungen getroffen hat oder wenn die Unvollständigkeit der Feststellungen nicht aus einer Verfahrensverletzung des Gerichts resultiert, sondern aus einem Parteienfehler (*Becker in Schumacher, HB LieZPR Rz 26.49*).

11.3.2.b) Materiell-Rechtliches

§ 1009 ABGB stellt die zentrale Regelung des Auftragsrechts dar. Sie umschreibt die Pflichten des Beauftragten. Als Hauptpflicht ist die sorgfältige Besorgung des aufgetragenen Geschäfts anzusehen, ohne dass jedoch in der Regel ein konkreter Erfolg herbeigeführt werden muss. Bei den Nebenpflichten steht die Interessenwahrungspflicht („Treuepflicht“) im Vordergrund: Der Beauftragte handelt für fremde Rechnung und hat schon deshalb die Interessen des Auftraggebers in den Vordergrund zu stellen und bestmöglich zu verfolgen (*P. Bydlinski in KBB⁶ § 1009 Rz 1f mzN* aus der öRsp und ÖLehre; *Rubin in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.03} § 1009 [Stand 1.3.2017, rdb.at] Rz 5ff*).

Der Vertrag eines Rechtsanwalts mit seinem Klienten hat in der Regel die entgeltliche Besorgung von Geschäften in Vertretung des Klienten zum Gegenstand. Auf ihn sind in erster Linie die Vorschriften des RAG (= öRAO) anzuwenden; hilfsweise gelten die Bestimmungen des ABGB über die Bevollmächtigung (*Engelhart/Hoffmann/Lehner/Rohregger/Vitek, RAO¹⁰ § 10 [Stand 15.09.2018, rdb.at]; LES 1999, 191; RIS-Justiz RS0038942 [T 1, T 4, T 11]*). Der Vertrag zwischen einem

Rechtsanwalt und seinem Klienten kann im Einzelfall aber auch ein Werkvertrag sein, zum Beispiel über die Erstattung eines Rechtsgutachtens oder die Errichtung eines Vertrags (RIS-Justiz RS0038942 [T8]). In der Frage der Qualifikation des Vertragsverhältnisses zwischen Rechtsanwälten und ihren Klienten als Werkvertrag, Dienstverhältnis oder Auftragsverhältnis (Geschäftsbesorgungsverhältnis) kommt es immer auf die Umstände des Einzelfalls an (RIS-Justiz RS0113156 [T 1]).

Die anwaltliche Tätigkeit ist dem Gesetz gemäss zu führen. Der Anwalt hat gemäss Art 14 RAG die Rechte seiner Partei gegen jedermann mit Treue und gewissenhaft zu vertreten. Aus der Treuepflicht wird der Vorrang des Mandats abgeleitet: Vornehmste Berufspflicht eines Rechtsanwalts ist die Treue zu seiner Partei. Interessen des Rechtsanwalts und Rücksichten auf Kollegen haben im Widerstreit zurückzutreten. Der Rechtsanwalt ist verpflichtet, die Rechte seiner Partei mit Gewissenhaftigkeit zu vertreten und das ihm durch den Bevollmächtigungsvertrag übertragene Geschäft umsichtig zu besorgen. Den Rechtsanwalt treffen unter anderem Warn-, Aufklärungs-, Informationspflichten sowie die Verpflichtung zur Wahrung der Interessen seines Mandanten und zur Rechtsbetreuung (*Engelhart/Hoffmann/Lehner/Rohregger/ Vitek*, RAO¹⁰ § 9 Rz 6ff [Stand 15.09.2018, rdb.at]; RIS-Justiz RS0112203). Der Anwalt ist aufgrund des Bevollmächtigungsvertrags für sachgemässe Vertretung seines Klienten verpflichtet, haftet aber nicht für den Erfolg. Wenn er aber die Ausführung des übernommenen Auftrags durch Verschulden vereitelt, so steht einem Entlohnungsanspruch die aufhebende Einrede

des schuldhaft nicht erfüllten Vertrags entgegen (RIS-Justiz RS0038695 [T 1]). Der Rechtsanwalt hat keinen Anspruch auf Honorar, wenn der Mandant beweist, dass und aus welchen Gründen die Leistung wertlos ist. Wenn ein Rechtsanwalt eine für den Prozessausgang wesentliche Weisung nicht befolgt, verliert er seinen Honoraranspruch, wenn er nicht beweist, dass sein weisungswidriges Handeln für den Prozesserfolg unschädlich war (*Tades/Hopf/Kathrein/Stabentheiner*, ABGB¹³⁷ § 1004 E 8a; RIS-Justiz RS0116278; RS0038731 [T 5]).

11.3.3. Die Klägerin spricht mit ihren – entgegen § 475 Abs 1 Z 2 ZPO weitläufigen – Ausführungen „zur unsachlichen Abwertung des Verkehrswerts um CHF 95 Millionen“ (Pkt 4.2 in der Revision) und „zu den einzelnen Verantwortlichkeiten“ (Pkt 4.3 in der Revision) das Thema Kausalität an und verkennt dabei die für die dritte Instanz verbindliche Sachverhaltsgrundlage der Vorinstanzen. Ihre Ausführungen sind auch deshalb nicht verständlich, weil sie in ihrer Revision auch zugesteht, dass unter Bedachtnahme auf den festgestellten Sachverhalt wenig Raum für eine Rechtsrüge bleibt (siehe Pkt 2.11 Rz 3 und 4.1.1 Rz 95).

11.3.3.a) Die Verursachung (Kausalität) ist – neben dem Schaden – die erste Haftungsvoraussetzung für eine Schadenszurechnung. Entsprechend der Äquivalenztheorie ist die Kausalität mittels der *conditio-sine-qua-non*-Formel zu prüfen. Bei einer Schädigung durch aktives Tun ist zu prüfen, ob der Schaden wegfiel, wenn man sich die schädigende Handlung wegdenkt; bei einer Unterlassung, ob ein mögliches (pflichtgemässes)

Verhalten, das man sich hinzudenkt, den Schaden verhindert hätte (*Karner in KBB*⁶ § 1295 Rz 3 mwN aus der öLehre). Der Vorteil der Formel liegt darin, dass sie für Tun und Unterlassen einen einheitlichen Prüfungsvorgang erlaubt (*Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II Rz 1369).

11.3.3.b) Die zur Frage der Kausalität massgeblichen Negativfeststellungen („es kann nicht festgestellt werden, dass ...“ gemeint im Sinne von „es kann nicht festgestellt werden, ob ...“) lauten (Ersturteil ON 105 S 81): *„Es kann nicht festgestellt werden, dass die Erstbeklagte im Zusammenhang mit der Errichtung und/oder Betreuung der Klägerin sich nicht auftragsgemäss verhalten oder Fehler bei der Abwicklung gemacht hätte. Dies trifft vollinhaltlich auch auf den Zweitbeklagten in seiner Funktion als Verwaltungsrat der Erstbeklagten zu. Es kann zudem nicht festgestellt werden, dass die seitens der Klägerin an ***** Rechtsanwälte in Auftrag gegebenen Rechtsberatungsleistungen nicht auftragsgemäss oder fehlerhaft erbracht worden wären. Letztlich kann auch nicht festgestellt werden, dass die Viertbeklagte im Rahmen der seitens der Klägerin in Auftrag gegebenen Buchhaltungsarbeiten Fehler gemacht bzw sich nicht an den Auftrag gehalten hätte.“*

11.3.3.c) Die Frage, ob auftragsgemäss erfüllt worden ist, stellt eher eine Rechtsfrage dar, die als solche nicht feststellungsfähig ist (s dazu grundsätzlich *Becker in Schumacher*, HB LieZPR Rz 26.46f; *Lovrek in Fasching/Konecny*³ IV/1 § 503 ZPO Rz 161). Letztlich kann diese Frage aber offen bleiben, weil die

Negativfeststellungen alternativ auch die Begriffe „Fehler“ oder „fehlerhaft“ verwenden. Ungeachtet dessen, ob es sich auch dabei um Rechtsbegriffe handelt, sind diese im Sinn der Rechtsprechung jedoch zulässig, weil sie Bestandteil des allgemeinen Sprachgebrauchs und daher ohnehin als Tatsachenfeststellungen zu werten sind (*Lovrek in Fasching/Konecny*³ IV/1 § 503 ZPO Rz 162 ff).

11.3.3.d) Unter Bedachtnahme auf die weiters im Ersturteil getroffenen Negativfeststellungen, dass nicht festgestellt werden kann, ob in diesem Zusammenhang [Vorschlag eines neuen Konzepts am 12.11.2013] oder im Rahmen der Folgebesprechungen bis 07.01.2014 die schweizerische Umsatzabgabe „Stempelsteuer“ und ob zum damaligen Zeitpunkt konkret die voraussichtlich anfallende Höhe der liechtensteinischen Ertragssteuerbelastung der neu zu errichtenden liechtensteinischen Struktur besprochen wurden, bleibt das Sachverhalt in punkto Kausalität unklar und liegt insoweit eine non-liquet-Situation vor. Damit greift die „allgemeine Beweislastregel“ ein, nach der jede Partei die Beweislast für das Vorliegen aller tatsächlichen Voraussetzungen der ihr günstigen Rechtsnorm trägt. Wenn eine tatbestandsrelevante Tatsache unklar bleibt, ist so zu entscheiden, als wäre festgestellt worden, dass diese Tatsache nicht eingetreten ist (*Rechberger/Klicka in Rechberger/Klicka, ZPO*⁵ Vor § 266 Rz 8 ff; *Rechberger in Fasching/Konecny*³ III/1 Vor § 266 ZPO Rz 31 ff). Ausgehend davon, dass der Geschädigte für den Kausalzusammenhang auch dann beweispflichtig ist, wenn der Schädiger gemäss § 1298 ABGB den Beweis seiner Schuldlosigkeit erbringen müsste, hätte die Klägerin hier

ein kausales Handeln oder Unterlassen der Beklagten beweisen müssen, um ihrer Beweispflicht bezüglich der anspruchsbegründenden Tatsachen nachzukommen.

11.3.3.e) Zusammengefasst fehlt es den geltend gemachten, auf den Titel des Schadenersatzes gestützten Rückforderungsansprüchen der Klägerin am Nachweis der Kausalität für ein vertragswidriges Handeln oder Unterlassen der Beklagten. Die erbrachten Beratungs- und Dienstleistungen der Beklagten waren nicht wert- und nutzlos.

Selbst wenn man im Sinn der Ausführungen in der Revision von einer Verletzung der Aufklärungspflicht des Zweit- und des Drittbeklagten betreffend die Umsatzabgabe ausgehen wollte, wäre für die Klägerin nichts gewonnen, weil nämlich festgestellt worden ist, dass eine Aufklärung über das Fälligwerden einer Umsatzabgabe im Fall der Ausübung einer Call-Option und über deren prozentuelle Orientierung an der Höhe des Aktienwerts ***** nicht von einem Abschluss in die geplante Struktur abgehalten hätte. Damit konnten der Zweit- und der Drittbeklagte beweisen, dass ihr – ohnehin nicht feststehender – Mangel an Aufklärung über die Umsatzabgabe jedenfalls unschädlich war.

11.3.4. Ausgehend von der nicht bewiesenen Kausalität haben alle Ausführungen in der Revision zur Abwertung des Verkehrswerts, zum Schaden, zum Feststellungsinteresse, zu den Verantwortlichkeiten und zur mangelnden Funktionentrennung unbeachtlich zu bleiben. Die Revision blendet nämlich die Kausalität als

primäre Haftungsvoraussetzung zur Gänze aus und geht insoweit nicht vom festgestellten Sachverhalt aus.

11.3.4.a) Entgegen der Ansicht der Klägerin wurde nicht festgestellt, dass die Beteiligung der Klägerin an der ***** SA abgewertet worden ist. In dem von der Klägerin zitierten Feststellungsteil wurde lediglich der Inhalt der Urkunden S und T wiedergegeben. Das Erstgericht stellte aber – wenngleich disloziert in der rechtlichen Beurteilung – unmissverständlich und bindend fest, dass eine buchhalterische Abwertung der Beteiligung an der ***** SA in den Jahresrechnungen der Klägerin gar nicht stattgefunden hat. Im Übrigen setzt sich die Klägerin mit ihrer diesbezüglichen Behauptung mit der Negativfeststellung, wonach nicht festgestellt werden kann, ob die Viertbeklagte im Rahmen der seitens der Klägerin in Auftrag gegebenen Buchhaltungsarbeiten Fehler gemacht bzw sich nicht an den Auftrag gehalten hätte, offensichtlich in Widerspruch. Auch aus diesem Grund hat ihre Argumentation unbeachtlich zu bleiben.

11.3.4.b) Auch die Kritik der Klägerin, es bestünde zur Abwertungsthematik keine ausreichende Sachverhaltsgrundlage, geht ins Leere. Für ihre unter dem Titel „sekundäre Feststellungsmängel“ eingeforderten Wunschfeststellungen, nämlich *„Die Abwertung der Beteiligung der Klägerin an der ***** SA Luxembourg um CHF 95 Millionen beruht ja auf einer rein persönlichen Einschätzung des Zweitbeklagten und einer blossen Vermutung sowie auf einem Bauchgefühl des Zweitbeklagten und der Viertbeklagten, wonach der Wert der ***** nicht richtig sein könne; der wahre Grund für*

*die Abwertung war die Vermeidung der Stempelsteuer“ und „Hätte ***** gewusst, dass es notwendig werden würde, den Wert der Beteiligung der Klägerin an der ***** SA Luxembourg um EUR 95 [richtig: CHF 95] Millionen abzuwerten, hätte er die Struktur in Liechtenstein niemals gegründet, weil er dies für illegal gehalten hätte; mit einer Reduktion des Beteiligungswerts um EUR 95 [richtig: CHF 95] Millionen wäre er auch dann nicht einverstanden gewesen, wenn damit die Stempelsteuerbelastung von CHF 500'000.00 auf CHF 30'000.00 reduziert werden könnte“ sowie „Es war gerade die unsachliche Neubewertung der Beteiligung der Auslöser dafür, dass ***** die Call-Option rückwirkend auf den 31. Dezember 2015 ausübte“ besteht kein Raum. Auch hier geht die Klägerin unrichtig davon aus, dass eine buchhalterische Abwertung stattgefunden hat. Solches wurde gerade nicht festgestellt, sondern ausdrücklich verneint.*

11.3.4.c) Den Feststellungsbegehren ist allein deshalb der Boden entzogen, weil die Klägerin den Kausalzusammenhang von vertragswidrigen Handlungen und Unterlassungen der Beklagten nicht nachweisen konnte (vgl. *Klauser/Kodek*, JN-ZPO¹⁸ § 228 ZPO E 342; *Frauenberger-Pfeiler in Fasching/Konecny*³ III/1 § 228 ZPO Rz 56ff). Die Feststellungsklage ist abzuweisen, wenn die zur Begründung eines Rechtsverhältnisses erforderliche Tatsache noch nicht eingetreten ist; ebenso vor Eintritt der Voraussetzungen – hier: der Kausalität -, an die das Gesetz das Entstehen eines Anspruchs knüpft (*Ziehensack in Höllwerth/Ziehensack*, ZPO-TaKom § 228 ZPO Rz 8; RIS-Justiz RS0039178).

11.4. Zusammengefasst vermag die Revision keine Fehlbeurteilung der Vorinstanzen aufzuzeigen, sie bleibt erfolglos.

12. Die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens beruht auf den §§ 50, 41 ZPO. Die Kosten der Revisionsbeantwortung waren tarifgemäss verzeichnet.

Fürstlicher Oberster Gerichtshof,

1. Senat

Vaduz, am 02. Dezember 2022

Der Präsident

Univ.Prof.iR Dr. Hubertus Schumacher

Für die Richtigkeit der Ausfertigung

Astrid Wanger



Rechtsmittel:

Gegen dieses Urteil ist kein Rechtsmittel zulässig.