

## Steuerrechtsänderungen zum 1.1.2010

### Die wichtigsten Maßnahmen im Überblick

#### 1. Einkommensteuer

##### ▪ **Versicherungsabzug**

Künftig sind Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für die Grundversorgung in voller Höhe Sonderausgaben. Im Gegenzug zählt Schutz wie Arbeitslosen- und Haftpflichtversicherungen nicht mehr mit. Die Kosten dafür sind nur noch Sonderausgaben, wenn Steuerzahler für die Grundversorgung in der Kranken- und Pflegeversicherung weniger als diese Beträge ausgeben:

- 1.900 Euro beträgt der Höchstbetrag für Angestellte, Rentner, Beamte, Pensionäre und mitversicherte, nicht berufstätige Partner.
- 2.800 Euro beträgt der Höchstbetrag für Selbständige, für nicht berufstätige, privatversicherte Partner oder Partner von Beamten ohne eigenen Beihilfeanspruch.

Diese Versicherten können Schutz wie Arbeitslosen- und Haftpflichtversicherungen mit abrechnen, bis sie ihre Höchstbeträge von 1.900 Euro oder 2.800 Euro im Jahr ausgeschöpft haben. **Alte Vorteile:** Wer eine Steuererklärung macht, erhält den alten Versicherungsabzug aus der Zeit vor 2005, wenn er günstiger ist.

##### ▪ **Steuertarif**

Künftig beträgt der Grundfreibetrag für Alleinstehende 8.004 Euro und für Ehepaare 16.009 Euro im Jahr. Bis zu dieser Höhe sind Einkommen steuerfrei. Außerdem sind die Steuersätze bei gleichem Einkommen niedriger als 2009.

##### ▪ **Steuerpflicht für Rentner**

2010 beginnt die Steuerpflicht später. Rentner, die ihre Privat-, Firmenrenten und anderen Einnahmen ohne Steuerkarte beziehen, müssen erst eine Steuererklärung abgeben, wenn ihre Einkünfte höher als 8 004 (Rentnerehepaare: 16.009) Euro im Jahr sind.

- **Kindergeld und Freibeträge**

Das Kindergeld und die Kinderfreibeträge sind 2010 erst verloren, wenn - Jugendliche über 18 Jahre Einkünfte und Bezüge über 8.004 Euro haben.

- **Unterhalt an geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner**

2010 berücksichtigt das Finanzamt Unterhalt großzügiger. Wer über die Grenze von 13.805 Euro hinaus Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge für die Grundversorgung des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehepartners übernimmt, kann diese ebenfalls als Sonderausgaben absetzen. Derjenige, der die Versicherungsbeiträge erhält, muss sie versteuern. Im Gegenzug erkennt das Finanzamt die Beiträge auch bei ihm als Sonderausgaben an. Wer von beiden Versicherungsnehmer ist, spielt keine Rolle.

- **Unterhalt an bedürftige Angehörige oder Lebensgefährten**

2010 können Angehörige und Lebensgefährten mehr Unterhalt absetzen: Der neue Höchstbetrag beträgt 8 004 Euro. Zahlen sie darüber hinaus die Kranken- und Pflegeversicherung für die Grundversorgung ihres Angehörigen oder Lebensgefährten, sind die Beiträge ebenfalls außergewöhnliche Belastungen.

- **Familienförderung**

Am Ehegattensplitting soll festgehalten, das System aber über eine Familienkomponente aufgestockt werden. Hierzu sollen ab 2010 Kindergeld und -freibetrag steigen und zu einem sog. Familiensplitting führen.

Das **Kindergeld** wird erhöht, nachdem es durch das Familienleistungsgesetz bereits ab 2009 angestiegen war. Der Betrag steigt zunächst ab 2010 um weitere 20 EUR.

	<b>bis 1998</b>	<b>1999 - 2001</b>	<b>2002 -2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
1. und 2. Kind je	112,48	138,07	154	164	184
3 Kind	153,39	153,39	154	170	190
ab dem 4. Kind je	178,98	178,98	179	195	215

(Werte in EUR)

Die **steuerlichen Freibeträge** werden erhöht, nachdem sie durch das Familienleistungsgesetz bereits ab 2009 um 216 EUR pro Kind angestiegen waren. Ab 2010 soll der Freibetrag pro Sprössling von 6.024 EUR um weitere 984 EUR auf 7.008 EUR steigen. Hierzu steigen der Kinderfreibetrag von 1.932 auf 2.244 EUR und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder

Ausbildungsbedarf von 1.080 auf 1.260 EUR pro Elternteil (§ 32 Abs. 6 S. 1 EStG-E).

Kinderfreibeträge wirken sich erst bei einem Grenzsteuersatz von 31,5 % und damit einem zu versteuernden Elterneinkommen ab 60.000 EUR aus. Bei Singles reicht dafür die Hälfte. Die Erhöhung des Kinderfreibetrags macht sich im Lohnsteuerabzugsverfahren zwar nicht bei der Höhe der Lohnsteuer, wohl aber bei der Höhe der Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, Lohnkirchensteuer) bemerkbar.

#### ▪ **Geringwertige Wirtschaftsgüter**

Über das Unternehmensteuerreformgesetz mussten geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) bei Nettopreisen ohne Umsatzsteuer bis 150 EUR beim Erwerb ab 2008 zwingend sofort als Betriebsausgabe abgesetzt werden (§ 6 Abs. 2 EStG). Kostet das Anlagegut zwischen 150,01 und 1.000 EUR, gibt es gem. § 6 Abs. 2a EStG eine zwingende Poolbewertung über 5 Jahre mit jeweils 20 % AfA.

Hier soll bei den Gewinneinkünften ab 2010 ein **Wahlrecht** eingeführt werden:

- Die Sofortabschreibung für GwG bis 410 EUR ist alternativ zur Höhe von 150 EUR möglich. Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 EUR übersteigt, sind in einem laufend zu führenden Verzeichnis zu erfassen.
- Die Poolabschreibung für alle Wirtschaftsgüter zwischen 150,01 und 1.000 EUR gilt nur, wenn die Sofortabschreibung für GwG bis 150 EUR gewählt wird.

#### **Erstmalige Anwendung**

Die Neuregelung ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 angeschafft, hergestellt oder ins Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 14 EStG-E).

Für die **einheitliche Wahlrechtsausübung** gibt es eine wirtschaftsjahrbezogene Betrachtungsweise.

Durch das Wahlrecht werden Unternehmer, bei denen die Sammelposten-Regelung zu einer spürbaren Reduzierung der Aufzeichnungspflichten geführt hat, nicht gezwungen, sich erneut umzustellen.

#### **Hinweis**

Die Regelung bei den Überschusseinkünften gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 2 EStG bleibt inhaltlich erhalten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter bis zu 410 EUR können weiterhin sofort als Werbungskosten abgezogen werden.

## 2. Körperschaftsteuer

### ▪ Zinsschranke

Die Regelungen der Zinsschranke wurden durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführt (ausführlich: BMF, Schreiben v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 718). Über die neuen §§ 4h EStG, 8a KStG sind Zinsaufwendungen in Höhe des Zinsertrags desselben Wirtschaftsjahrs als Betriebsausgaben abziehbar, darüber hinaus nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns.

Durch die Zinsschranke soll die Möglichkeit deutscher Tochterunternehmen eingeschränkt werden, sich über Kredite ihrer ausländischen Konzernmütter fremdzufinanzieren und die Zinsen in Deutschland steuerlich geltend zu machen.

Zinsaufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (Zinsvortrag). Sie erhöhen die Zinsaufwendungen dieser Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn.

Über das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung wurde die Freigrenze bei der Zinsschranke gem. §§ 4h EStG, 8a KStG von 1 auf 3 Mio. EUR angehoben, aber nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 25.5.2007 beginnen und vor dem 1.1.2010 enden (§ 52 Abs. 12d EStG). Damit soll erreicht werden, dass mittelständische Unternehmen i. d. R. nicht von der Zinsschranke betroffen sind.

Diese höhere **Freigrenze** von 3 Mio. EUR wird nun dauerhaft eingeführt (§ 52 Abs. 12d Satz 3 EStG-E).

Rückwirkend ab dem Jahr 2007 wird für einen Zeitraum von jeweils 5 Jahren ein Vortrag des **EBITDA** (Ertrag vor Zinsen, Steuern, AfA auf Sachanlagen und immaterielle Vermögensgegenstände) eingeführt, um den Zinsabzug für die Unternehmen auch bei Konjunkturschwankungen zu verstetigen. Nunmehr sind Zinsaufwendungen abziehbar bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA, welches 30 % des um die Zinsaufwendungen und um AfA-Beträge (GWG, Poolbewertung, AfA nach § 7 EStG) erhöhten Gewinns. Mit einem solchen Vortrag können Betriebe den für ihren Zinsabzug nicht genutzten Teil des EBITDA auf 5 Wirtschaftsjahre vortragen. Die Änderung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 enden (§ 52 Abs. 12d Satz 4 und 5 EStG-E).

Die **Escape-Klausel** wird überarbeitet und für deutsche Konzerne besser anwendbar gemacht. Die Escape-Klausel greift derzeit, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote zumindest gleich hoch ist wie die des Konzerns (Eigenkapitalvergleich). Ein Unterschreiten der Eigenkapitalquote des Konzerns bis zu 1 % ist unschädlich.

Bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote des Betriebs ist das Eigenkapital um bestimmte Beträge zu bereinigen. Das sind gem. § 4h Abs. 2 Satz 1c Satz 5 EStG

+ ein im Konzernabschluss enthaltener Firmenwert, soweit er auf den Betrieb entfällt;

+ die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 273 HGB);

- Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt mit Ausnahme von Vorzugsaktien;

- das auf die Anteile an anderen Konzerngesellschaften entfallende anteilige Eigenkapital dieser anderen Konzerngesellschaften;

- Einlagen der letzten sechs Monate vor dem maßgeblichen Abschlussstichtag, soweit ihnen Entnahmen oder Ausschüttungen innerhalb der ersten 6 Monate nach dem maßgeblichen Abschlussstichtag gegenüberstehen.

#### Erstmalige Anwendung

Die Neuregelung gilt erstmals für nach dem 31.12.2009 endende Wirtschaftsjahre und schafft eine Erleichterung für die betroffenen Unternehmen dadurch, dass nunmehr lediglich das auf die Anteile entfallende Eigenkapital zu kürzen ist. Die stillen Reserven und ein Firmenwert werden damit in die Kürzung nicht mehr einbezogen.

#### ▪ Mantelkauf

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Vorschrift des § 8 Abs. 4 KStG durch § 8c Abs. 1 KStG abgelöst. Nun kommt es für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 zu einem partiellen bzw. vollständigen Wegfall von Verlusten und Verlustvorträgen einer Körperschaft, wenn innerhalb von 5 Jahren ein schädlicher Beteiligungserwerb von mehr als 25 % bzw. mehr als 50 % der Anteilsrechte erfolgt. Die Rechtsfolgen gelten entsprechend für gewerbesteuerliche Fehlbeträge der Körperschaft bzw. einer nachgeordneten Mitunternehmerschaft (§ 10a Satz 10 GewStG).

Die Verlustabzugsregel wurde für 2008 und 2009 über eine **Sanierungsklausel** in § 8c Abs. 1a KStG entschärft. Diese Änderung durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung wird über 2009 hinaus zeitlich unbeschränkt fortgeführt. Damit ist der Untergang von Verlustvorträgen bei einem Besitzerwechsel auf sanierungswillige Investoren ausgeschlossen, wenn der Erwerber eine Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung verhindern oder beseitigen will und die wesentlichen Betriebsstrukturen erhält.

Leistungen der Kapitalgesellschaft, die innerhalb von 3 Jahren nach der Zuführung des neuen Betriebsvermögens erbracht werden, führen zu einer Verminderung des zugeführten Betriebsvermögens (§ 8c Abs. 1a Satz 3 Nr. 3 Satz 5 KStG-E). Kommt es dadurch zu einem Unterschreiten der erforderlichen Betriebsvermögenszuführung, liegen die Voraussetzungen von Anfang an nicht vor. Die Vorschrift schränkt damit den Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Zuführung von Betriebsvermögen ein und verhindert damit Missbrauchsfälle.

Der Abzug von Verlusten bei Umstrukturierungen innerhalb verbundener Unternehmen (**Konzernklausel**) wird durch § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG-E wieder zugelassen. Von der Verlustverrechnungsbeschränkung ausgenommen werden danach Beteiligungserwerbe bei der Verkürzung von Beteiligungsketten, bei denen es nicht zu einer Veränderung der Beteiligungsquote kommt. Dabei stellt die Regelung auf steuerneutrale Verschmelzungen nach dem UmwStG ab. Damit sind auch entsprechende Vorgänge außerhalb Deutschlands erfasst.

Die nicht genutzten Verluste bleiben in Höhe der **stillen Reserven** erhalten, die auf den anteiligen Beteiligungserwerb entfallen. Das bewirkt, dass über die vorhandenen stillen Reserven hinaus kein zusätzliches Verlustverrechnungspotenzial übergeht.

Die Bewertung der stillen Reserven ist durch Gegenüberstellung des auf den erworbenen Anteil entfallenden steuerlichen Eigenkapitals der Körperschaft und des gemeinen Werts der erworbenen Anteile zu ermitteln (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E). Hierdurch bleiben Verluste in dem Umfang erhalten, in dem stille Reserven im Fall der Aufdeckung das inländische zu versteuernde Einkommen erhöhen. Eine vergleichbare Regelung gibt es bereits über das Wagniskapitalbeteiligungsgesetz in § 8c Abs. 2 KStG bei der Übernahme von Anteilen an einer Zielgesellschaft.

### 3. Gewerbesteuer

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz kam es ab 2008 nach § 8 GewStG zu erweiterten Hinzurechnungsvorschriften von Zinsen, Mieten, Pachten, Leasing- und Lizenzgebühren zur Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer, wobei es einen Freibetrag von jährlich 100.000 EUR gibt (Ausführlich: Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 4.7.2008, BStBl 2008 I S. 730). Bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen wird der Finanzierungsanteil bei Mieten und Pachten für unbewegliche Wirtschaftsgüter von bisher 65 auf 50 % herabgesetzt.

#### Erstmalige Anwendung

Der reduzierte Finanzierungsanteil gilt gem. § 36 Abs. 1 GewStG-E erstmals für den Erhebungszeitraum 2010.

### 4. Umsatzsteuer

Ab dem 1.1.2010 reduziert sich der Tarif für Beherbergungsleistungen im Hotel- und Gaststättengewerbe gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG-E auf 7 %. Das betrifft sowohl die Umsätze des klassischen Hotelgewerbes als auch kurzfristige Beherbergungen in Pensionen, Fremdenzimmern und vergleichbaren Einrichtungen. Dies ist möglich, da sich die EU-Finanzminister am 10.3.2009 darauf geeinigt hat-

ten, den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes u. a. auf die Hotel- und Gastronomiebranche zu erweitern.

#### Hinweis

Für hierdurch begünstigte Unternehmer im Hotel- und Gaststättengewerbe ist rechtzeitig eine **Anpassung der Buchhaltung** vorzunehmen, sodass die Rechnungserstellung ab Neujahr 2010 und besonders in der Silvesternacht korrekt ablaufen kann.

#### Erstmalige Anwendung

Der ermäßigte Steuersatz von 7 % ist auf die sonstigen Leistungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 bewirkt werden. Maßgebend für die Anwendung ist stets der Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung oder der Rechnungserteilung.

## 5. Erbschaftsteuer

### ▪ Tarif

Die Steuerbelastung insbesondere für Geschwister und Geschwisterkinder (Zuwendungen von Bruder, Schwester, Onkel oder Tante) in der Steuerklasse II sinkt ab 2010 durch einen neuen Steuertarif zwischen 15 bis 43 %.

#### Erstmalige Anwendung

Der neue Tarif ist gem. § 37 Abs. 1 ErbStG erstmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach 2009 entsteht.

Durch die Erbschaftsteuerreform 2009 fällt bei ihnen nach Abzug des Freibetrags von 20.000 EUR sofort eine Steuer i. H. v. 30 % bis 50 % an, was eine drastische Tarifierhöhung im Vergleich zum Rechtsstand 2008 bedeutet.

#### Steuersätze in der Steuerklasse II

Vermögen	bis	2008	2009	2010
52.000 EUR	75.000 EUR	12 %	30 %	15 %
256.000 EUR	300.000 EUR	17 %	30 %	20 %
512.000 EUR	600.000 EUR	22 %	30 %	25 %
5.113.000 EUR	6.000.000 EUR	27 %	30 %	30 %
12.783.000 EUR	13.000.000 EUR	32 %	50 %	35 %
25.565.000 EUR	26.000.000 EUR	37 %	50 %	40 %
ab 26.000.000 EUR		40 %	50 %	43 %

Die verminderten Tarife liegen aber durchweg immer noch um 3 Prozentpunkte höher als 2008. Da die Freibeträge gleich bleiben, kostet eine unentgeltliche Zuwendung von 50.000 EUR künftig 4.500 EUR Erbschaft- oder Schenkungsteuer statt bisher 9.000 EUR.

<b>Tipp</b>
-------------

Angedachte Vermögensübertragungen an Personen der Steuerklasse II sollten über den Jahreswechsel hinaus verschoben werden.
--

▪ **Unternehmensnachfolge**

Die Bedingungen für die Unternehmensnachfolge im Wege der Erbschaft oder Schenkung werden krisenfest ausgestaltet. Die Zeiträume von 7 bzw. 10 Jahren, innerhalb derer das Unternehmen weitergeführt werden muss, werden verkürzt und die erforderlichen Lohnsummen abgesenkt.

Durch die Erbschaftsteuerreform 2009 wurde dem Betriebsnachfolger eine unwiderrufliche Wahl eingeräumt. Er muss mit Abgabe der Steuererklärung wählen, ob er eine Verschonung zu 85 % oder zu 100 % des begünstigten Vermögens in Anspruch nehmen will. Die Wahl ist bindend und kann nicht nachträglich revidiert werden. Dies gilt für nach § 13b ErbStG begünstigtes Vermögen im EU- und EWR-Raum (ausführlich: Koordinierter Ländererlass v. 25.6.2009 zu den geänderten Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, BStBl 2009 I S. 713).

Nach § 13a Abs. 4 ErbStG bleiben **85 %** des begünstigten Betriebsvermögens **steuerfrei**, wenn

- das Unternehmen 7 Jahre fortgeführt wird. **Ab 2010** sind es 5 Jahre,
- die Lohnsumme am Ende des gesamten Zeitraums nicht unter 650 % der Ausgangssumme gesunken ist (bei Betrieben mit mehr als 10 Mitarbeitern). **Ab 2010** sind es 400 % und die Lohnsummenregelung gilt nur bei mehr als 20 Beschäftigten.
- das unschädliche Verwaltungsvermögen maximal 50 % beträgt. Dies bleibt **unverändert**.

Die **vollständige Steuerfreiheit** muss beantragt werden. Nach § 13a Abs. 8 ErbStG bleiben 100 % des begünstigten Betriebsvermögens steuerfrei, wenn

- das Unternehmen 10 Jahre fortgeführt wird. **Ab 2010** sind es 7 Jahre,
- die Lohnsumme am Ende des gesamten Zeitraums nicht unter 1.000 % der Ausgangssumme gesunken ist (bei Betrieben mit mehr als 10 Mitarbeitern). **Ab 2010** sind es 700 % und die Lohnsummenregelung gilt nur bei mehr als 20 Beschäftigten,
- das unschädliche Verwaltungsvermögen maximal 10 % beträgt. Dies bleibt **unverändert**.

Der geänderte § 19a Abs. 3 ErbStG-E stellt klar, dass bei der Ermittlung des Verhältnisses zwischen dem Wert des begünstigten Vermögens und dem Wert des gesamten Vermögensanfalls auch letzterer um die damit wirtschaftlich zusammenhängenden abzugsfähigen Schulden und Lasten gemindert wird.

#### **Erstmalige Anwendung**

Die Erleichterungen gelten gem. § 37 Abs. 1 ErbStG für Erwerbe, für die die Steuer nach 2009 entsteht.

## **6. Grunderwerbsteuer**

Die Umstrukturierung von Unternehmen wird durch eine Konzernklausel erleichtert. Gemeint ist damit, dass Grundstücks- oder Anteilsübertragungen im Rahmen bestimmter betrieblicher Umstrukturierungen von der Grunderwerbsteuer befreit werden, wenn sich die Beteiligungsverhältnisse mittelbar nicht verändern. Um dies zu erreichen werden Grundstücksübergänge im Rahmen von Umstrukturierungen bei Umwandlungsvorgängen grunderwerbsteuerrechtlich gem. § 6a GrEStG-E begünstigt, wenn es sich um einen Rechtsvorgang i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG handelt.

Damit die Begünstigung nicht zu einem ungewollten Mitnahmeeffekt führt, wird einerseits eine **Vorbehaltensfrist** festgelegt und andererseits eine **nachträgliche Versagung der Begünstigung** festgeschrieben. Diese greifen, wenn

- ein sich umwandelnder Rechtsträger innerhalb von 5 Jahren vor dem Umwandlungsvorgang das Grundstück erworben hat, bzw.
- der Erwerber innerhalb von 5 Jahren nach dem Umwandlungsvorgang in Bezug auf das Grundstück einen Rechtsvorgang verwirklicht oder seine Anteile an der Gesellschaft vermindert, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört.

#### **Erstmalige Anwendung**

Die geänderten Vorschriften des GrEStG sind nach § 23 Abs. 8 GrEStG erstmals auf Rechtsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2009 verwirklicht werden.

## **7. Energiesteuer**

Da der Absatz von reinen Biokraftstoffen aufgrund der besonders ungünstigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Biokraftstoffproduktion zurückgegangen ist, kommt es in den Jahren 2010 bis 2012 zum Verzicht auf die gesetzlich vorgesehene Reduzierung der Steuerentlastungssätze für Biodiesel und Pflanzenölkraftstoff.

Die Änderungen in § 50 Abs. 3 Satz 3 EnergieStG stehen nach EU-Recht unter beihilferechtlichem Genehmigungsvorbehalt.