



## Entscheid

4. Februar 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Rekurrenten,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Dienstleistungen,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 2010**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2010 ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 145'000.-. U.a. machten sie für die früher als Kinderarzhelferin tätige Ehefrau berufliche Wiedereinstiegskosten von Fr. 6'540.- für die Umschulung zur musikalischen Früherzieherin geltend. Mit Einschätzungsentscheid vom 8. Juni 2012 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die Steuerperiode 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 14'500.- (zum Satz von Fr. 151'500) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0 ein. Dabei würdigte es die geltend gemachten Umschulungskosten nach einer steueramtlichen Untersuchung als Zweitausbildungskosten und liess stattdessen nur den Weiterbildungspauschalabzug von Fr. 500.- zum Abzug zu.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtigen den vollumfänglichen Abzug der Umschulungskosten geltend machten, wies das kantonale Steueramt am 17. August 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 30. August 2012 erneuerten die Pflichtigen ihren im Einspracheverfahren gestellten Antrag. Ferner beanstandeten sie den Einspracheentscheid in redaktioneller Hinsicht. Er enthalte lange und komplizierte Satzkonstruktionen und sei schwer verständlich.

Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 27. September 2012 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden laut § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind u.a. die mit dem Beruf zusammenhängenden Kosten für Weiterbildung und Umschulung mit Einschluss der Wiedereinstiegskosten (§ 26 Abs. 1 lit. d StG). Nicht abzugsfähig sind Ausbildungskosten (§ 33 lit. b StG).

b) Weiterbildung im Sinn des Gesetzes besteht in denjenigen Bildungsmaßnahmen, die ein Steuerpflichtiger auf sich nimmt, um in einem Beruf, in dem er tätig ist, auf dem Laufenden und den steigenden Anforderungen seiner beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 96 f.; Felix Richner, Bildungskosten, ZStP 2002, 189 und 264). Die Ausgaben der Weiterbildung dienen der Erhaltung und Verbesserung der für die gegenwärtige Berufsausübung erforderlichen Sachkenntnisse oder der Erhaltung/Sicherung der gegenwärtigen Berufsstellung (vgl. Michael Beusch, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, "zsis", Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Aufsätze, www.zsis.ch, Ziff. 10; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 26 N 64 und 71 ff. StG), aber auch dem Erwerb besonderer Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung (RB 2004 Nr. 92). Abzugsfähige Weiterbildungskosten stellen auch die sogenannten Berufsaufstiegskosten dar, sofern die getätigten Aufwendungen im Hinblick auf den Aufstieg im angestammten Beruf erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 95 ff. StG). Zielen die Aufwendungen aber auf einen Anstieg in eine von der bisherigen Berufstätigkeit zu unterscheidende höhere Stellung oder gar in einen anderen Beruf, so sind die betreffenden Aufwendungen als solche für die Ausbildung zu einem neuen Beruf zu würdigen und demzufolge zu den grundsätzlich nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten zu rechnen (RB 2004 Nr. 92; RB 1996 Nr. 34 = StE 1997 B 27.6 Nr. 12 und VGr, 23. Februar 2000 = StE 2000 B 22.3 Nr. 71 E. 3d; BGr, 6. Juli 2005 = StE 2006 B 22.3 Nr. 86 mit weiteren Hinweisen; BGE 113 Ib 114 E.3 S. 120 f.). Als Weiterbildungsmassnahmen gelten beispielsweise Sprachkurse, PC-Kurse, branchenspezifische Auffrischungs- und Fortbildungs-

kurse, Seminare, Kongresse etc., soweit ein Zusammenhang mit der gegenwärtigen beruflichen Tätigkeit besteht bzw. die Fortbildungsmassnahmen für diese berufliche Tätigkeit nützlich sind und im Rahmen des Üblichen liegen (siehe Beispielkatalog in Ziffer 8 des Merkblattes des kantonalen Steueramts über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmassnahmen vom 11. November 2009, ZStB I Nr. 17/400, [www.steuern.ch](http://www.steuern.ch); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 74 ff.).

c) Unter nicht abziehbarer Ausbildung im Sinn von § 33 lit. b StG sind diejenigen Bildungsvorgänge zu verstehen, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit zusammenhängen, insbesondere die Ausbildung, die der erstmaligen Erlangung eines Berufs oder der ersten Erwerbstätigkeit dient (RB 2004 Nr. 92; Funk, S. 95; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 8 StG). Sie bilden mangels eines qualifizierten engen und wesentlichen Zusammenhangs mit einer vorbestehenden, sogenannten angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten. Als Kosten der Ausbildung gelten aber auch diejenigen einer Zweitausbildung, die im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel absolviert wird und deren Kosten nur unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig sind (§ 26 Abs. 1 lit. d StG; Umschulung). Als Ausbildung gelten beispielsweise – unter Vorbehalt des nachfolgenden Absatzes – Lehrgänge zur Erlangung der Matura, Berufslehren, mehrjährige Lehrgänge an (Fach) Hochschulen etc. (siehe Beispielkatalog in Ziffer 8 des Merkblattes des kantonalen Steueramts über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmassnahmen vom 11. November 2009, ZStB I Nr. 17/400).

Das Verwaltungsgericht verweist in seiner Rechtsprechung zur Abgrenzung von Aus- und Weiterbildungskosten auf Art. 30 lit. a und b des Bundesgesetzes über die Berufsbildung vom 13. Dezember 2002 (BBG; SR 412.10) und hält fest, die Bestimmung enthalte insofern ein taugliches Kriterium für den Weiterbildungsbegriff, als die berufsorientierte Weiterbildung primär dazu dient, "durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualitäten zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern" (RB 2004 Nr. 92). Indessen schliesst die in Art. 30 lit. a und b BBG erwähnte Zwecksetzung auch Elemente der Umschulung bzw. Ausbildung mit ein ("neue berufliche Qualifikationen" bzw. "berufliche Flexibilität"), welche über die steuerlich abzugsfähige Weiterbildung hinausgehen. Ob die Kosten eines Lehrgangs als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann daher nicht allgemein gesagt werden, sondern beurteilt sich

aufgrund der konkreten Umstände, indem es namentlich auf den im Lehrgang vermittelten Stoff einerseits und die berufliche Tätigkeit oder die Grundausbildung des Absolventen andererseits ankommt. Somit kann je nach beruflicher Grundausbildung und beruflicher Tätigkeit und der besonderen konkreten Umstände derselbe Bildungsgang für einen Steuerpflichtigen Ausbildung und für einen anderen Steuerpflichtigen Weiterbildung darstellen.

d) Umschulung ist – im Gegensatz zur Weiterbildung – auf die Erlangung der für die Ausübung eines anderen Berufs erforderlichen Kenntnisse gerichtet (Felix Richner, Bildungskosten [Teil 2], ZStP 2002, 287 f.). Kosten der Umschulung sind demnach keine Gewinnungskosten im steuerrechtlichen Sinn, sondern grundsätzlich nicht abzugsfähige Kosten einer (Zweit-) Ausbildung (vgl. § 33 Abs. 1 lit. b StG). Aus Rücksichtnahme auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen hat sie der Gesetzgeber dennoch für abzugsfähig erklärt (BGr, 12. Februar 2013, 2C.618/2012, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Die Abzugsmöglichkeit besteht jedoch nicht schlechthin, sondern nur unter der Voraussetzung, dass der – für alle Berufs- und Bildungskosten erforderliche (BGE 113 Ib 114) – Zusammenhang mit einer angestammten Berufstätigkeit besteht. Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (insbesondere RB 1996 Nr. 34 = StE 1997 B 27.6 Nr. 12, auch zum Folgenden) ist mit dem "Zusammenhang mit dem Beruf" nicht ein fachlicher, inhaltlicher gemeint. Vielmehr ist diese Rechtsprechung dahingehend zusammenzufassen, dass der Grund für die Umschulung in der bisherigen Tätigkeit liegen muss. Dieser – in der bisherigen Tätigkeit liegende – Grund muss zudem objektiv gewichtig sein, d.h. auch einen Dritten in derselben Situation zu einer Umschulung bewegen. Der erforderliche Zusammenhang zur bisherigen Berufstätigkeit ist danach etwa dann gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen die körperliche oder geistige Verrichtung der bisherigen Tätigkeit nicht mehr möglich ist und deshalb ein Berufswechsel in Angriff genommen wird. Dass eine eigentliche Zwangslage oder äussere Umstände (z.B. Betriebsschliessung) eine Umschulung veranlassen, ist indes nicht notwendig. Die Gründe müssen aber objektiv erheblich, d.h. auch für einen Dritten als sachbezogen erscheinen. Liegen keine derartigen Gründe vor, gelten die entsprechenden Kosten als solche der Lebenshaltung bzw. als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten, da diesfalls die Umschulung nicht durch den bisherigen Beruf indiziert wird, sondern durch das Bestreben des Steuerpflichtigen, sein wirtschaftliches Fortkommen in einem neuen Beruf zu sichern bzw. zu verbessern. Zudem

sind nur solche Kosten einer Umschulung abzugsfähig, die im Hinblick auf eine spätere hauptberufliche Erwerbstätigkeit aufgewendet werden.

e) Zu den abzugsfähigen Weiterbildungs- resp. Umschulungskosten im dargelegten Sinn (E. 1b und 1 d) gehören auch die Wiedereinstiegskosten. Darunter sind solche Kosten zu verstehen, die eine steuerpflichtige Person aufwendet, um nach längerer Zeit beruflicher Abstinenz wieder in den angestammten bzw. erlernten Beruf zurückzukehren. Wiedereinstiegskosten sind somit nicht schlechthin abzugsfähig, sondern nur dann, wenn der für alle abzugsfähige Weiterbildungs- bzw. Umschulungskosten erforderliche Zusammenhang mit einer angestammten beruflichen Tätigkeit im dargelegten Sinn besteht (vgl. hierzu E. 1b und 1d). Kehrt die steuerpflichtige Person in den gleichen Beruf zurück, den sie bereits früher ausgeübt hatte, sind – soweit eigene Erwerbseinkünfte in der betreffenden Steuerperiode vorhanden sind – alle im Rahmen des Üblichen liegenden Aufwendungen zur Erneuerung und Erweiterung der für diesen Beruf aktuell erforderlichen oder nützlichen Kenntnisse als Wiedereinstiegskosten anrechenbar. Anders verhält es sich, wenn die steuerpflichtige Person beim Wiedereinstieg ins Erwerbsleben einen anderen Beruf auswählt. In diesem Fall sind die zur Ausübung des neuen Berufs ergriffenen Bildungsmaßnahmen nur dann abzugsfähige Wiedereinstiegskosten, wenn die besonderen Voraussetzungen für den Abzug von Umschulungskosten erfüllt sind, d.h. aufgrund gewichtiger objektiver Umstände (Betriebsschliessung, Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall) eine Rückkehr in den früher ausgeübten Beruf unmöglich oder unzumutbar ist (siehe E. 1.d).

2. a) Die Pflichtige ist ausgebildete Kinderarthelferin und übte diesen Beruf bis in den Anfang der Kinderphase (Geburt des ersten Kindes am ... .. 1996) aus. Danach leistete sie hauptsächlich Familienarbeit. Nebenher arbeitete sie in der Arztpraxis des Ehemanns mit. Ihre dortige Tätigkeit beschränkte sich allerdings auf Raumpflege, Dekoration und organisatorisch-praktische Aufgaben. Im Jahr 2010 begann sie an der C in D eine dreijährige berufsbegleitende Ausbildung zur Lehrperson für musikalische Früherziehung und Grundschule. Streitig ist im vorliegenden Verfahren ausschliesslich die Abzugsfähigkeit der dafür im Jahr 2010 aufgewendeten Ausbildungskosten von Fr. 6'540.-. Ausserdem machen die Pflichtigen verfahrensrechtliche Mängel geltend, weil der Einspracheentscheid aufgrund langer und komplizierter Satzkonstruktionen nur schwer verständlich und unklar sei. Es fehlten positive Beispiele, aus denen er-

sichtlich sei, in welchen Fällen ein Anspruch auf Berücksichtigung von Umschulungskosten bestehe.

b) Was die verfahrensrechtlichen Rügen betrifft, ist anzumerken, dass sich das kantonale Steueramt bei der Redaktion seines Einspracheentscheids weitgehend an die publizierte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung anlehnte (RB 1996 Nr. 34 = StE 1997 B 27.6 Nr. 12 = ZStP 1996, 208) und dabei die Textblöcke des Verwaltungsgerichts übernahm. Diese Form der Redaktion lässt sich nicht beanstanden. Positive oder negative Beispiele, in welchen Fällen abziehbare oder nicht abziehbare Umschulungskosten vorliegen, müssen nicht unbedingt im Entscheid aufgeführt werden. Dennoch wurden im angefochtenen Entscheid in knapper Form Beispiele erwähnt. So wurde in E. 2 (Seite 6) erwähnt, dass abzugsfähige Umschulungskosten nur dann vorliegen, wenn die steuerpflichtige Person den angestammten Beruf (hier Kinderarzt-helferin) aufgrund objektiv gewichtiger Beweggründe bzw. aufgrund eines äusseren Zwangs (Arbeitslosigkeit, keine berufliche Zukunft mehr, Krankheit oder Unfall) nicht mehr ausüben kann. Wenn die Pflichtigen dies nicht verstehen, liegt dies möglicherweise an der Schwerverständlichkeit der Materie, weil bei der Umschulung stets eine Abgrenzung zur nicht abzugsfähigen Zweitausbildung vorzunehmen ist. Jedenfalls ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall kein Begründungsmangel besteht.

c) Aufgrund der Abgrenzungsproblematik zwischen abzugsfähigen Umschulungs- und nicht abzugsfähigen Zweitausbildungskosten ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Begriff der Umschulung eng auszulegen (BGr. 3. November 2005, 2A.183/2005, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Die Auslegung des Begriffs der Umschulung darf nicht zu einer Umgehung der eingeschränkten Abzugsfähigkeit der Ausbildungskosten führen (RB 1996 Nr. 34). Ein Abzug von Bildungskosten ist gemäss der verständlicheren bundesgerichtlichen Begriffsbestimmung – auch im Falle von Wiedereinstiegskosten – nur dann zuzulassen, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund äusserer Umstände, etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall, umschulen lassen muss. Dabei müssen die Beeinträchtigungen infolge Krankheit, Unfall oder aus einem anderen Grund derart sein, dass eine Weiterbeschäftigung im angestammten Beruf nicht mehr möglich ist. Verlagerungen der persönlichen Fähigkeiten und Interessen, die im Leben einer Person und bei der Berufswahl ebenfalls eine bedeutende Rolle spielen, reichen allein nicht aus, um mit einer beruflichen Neuorientierung verbundene Bildungskosten steuerlich in Abzug bringen zu

können. In diesem Sinn anerkannte das Bundesgericht im Fall eines ausgebildeten Ökonomen, der bis 2004 als Controller tätig war und danach krank wurde und Rentenleistungen bezog, die Erkrankung nicht als einen ausreichenden Grund für eine Berufsumstellung zum Juristen. Dementsprechend würdigte es das Rechtsstudium als Zweitausbildung (BGr, 12. Februar 2013, 2C.618/2012, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). In einem weiteren Fall würdigte es eine Betriebsschliessung, aufgrund der ein Bauleiter seine Stelle verlor, nicht als einen genügenden Grund für den Abzug der Kosten eines Nachdiplomstudiums zum Wirtschaftstechniker, da der betreffende Steuerpflichtige nach 10-monatiger Arbeitslosigkeit bereits während des Studiums wieder als Bauleiter arbeiten konnte. Schliesslich liess das Bundesgericht im Falle einer ausgebildeten Töpferin, die nach Abschluss der Lehre vier Jahre als Töpferin arbeitete, und danach während fünf Jahre diverse Jobs (Telefonistin, Aussendienstmitarbeiterin, Restaurateurin) ausübte, weitere 12 Jahre als Hausfrau tätig war, danach die Handelsschule absolvierte und in der Folge als Betriebsleiterin arbeitete und zuletzt mehrere Kurse zum Thema psychologische Astrologie und Feng Shui besuchte, die Kosten für die zuletzt besuchten Kurse nicht als abzugsfähige Umschulungskosten zu, da die besonderen Gründe für die Berufsumstellung zur psychologisch-astronomischen Beraterin nicht gegeben waren (BGr, 8. August 2002, 2A.130/2002, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Aus dem gleichen Grund würdigte das zürcherische Verwaltungsgericht im Falle einer ausgebildeten Laborantin, die mehrere Jahre in der Anwaltspraxis ihres Ehemanns und nach der Scheidung zwei Jahre am Universitätsspital Zürich arbeitete, einen Lehrgang zur Erlangung der Eidgenössischen Maturität, dem später ein Medizinstudium folgte, nicht als steuerlich zu berücksichtigende Umschulung (RB 1996 Nr. 34 = StE 1997 B 27.6 Nr. 12 = ZStP 1996, 208). Weiter würdigte es Stress und Mobbing am Arbeitsplatz, die einen Bundesbeamten mit einem lic. phil. 1 Titel (Englisch und Französisch) veranlassten, ein Psychologiestudium an einer Hochschule aufzunehmen, nicht als zureichenden Grund für den Abzug der mit der beruflichen Neuorientierung zusammenhängenden Bildungskosten (VGr, 28. April 2004, SB.2003.00071).

Positive Beispiele für abzugsfähige Umschulungskosten sind in der Steuerpraxis eher selten anzutreffen, da echte Zwangslagen für eine Berufsumstellung wie etwa die amputierte Hand des Pianisten kaum Anlass zu Streitfällen bieten. Im Falle einer Wiedereinsteigerin, die vor der 15-jährigen Familienphase als ausgebildete kaufmännische Angestellte arbeitete, liess das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg mit Entscheidung vom 23. Juni 2006 (Regeste publiziert in StR 2006, 720) die Kosten der Um-



schulung zur Ernährungsberaterin und Walking-Leiterin zu, da die Bemühungen, im angestammten Beruf wieder Fuss zu fassen, nachgewiesenermassen scheiterten (23. Juni 2006). Ferner würdigte das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern mit Entscheidung vom 24. August 2004 ([www.gerichte.lu.ch](http://www.gerichte.lu.ch) = LGVE 2004 II Nr. 21) die Aufwendungen einer Handarbeitslehrerin für eine Zusatzausbildung zur Erweiterung der Unterrichtsbefähigung als Primarlehrerin für das 3. und 4. Schuljahr als abzugsfähige Umschulungskosten, da aufgrund der neuen Lehrer- und Lehrerinnenausbildung der Beruf der Fachlehrerin für Handarbeit in Zukunft in der bisherigen Form nicht mehr weitergeführt wird.

d) Die Pflichtige sieht die Notwendigkeit der Umschulung und damit den objektiv gewichtigen Zusammenhang zwischen der Umschulung und der früher ausgeübten Tätigkeit als Kinderarzhelferin (heute medizinische Praxisassistentin) darin, dass sie aufgrund der langen Familienphase hinsichtlich Laborpraktiken, EDV, neuer Abrechnungssysteme (Tarmed-Tarif) nicht mehr auf dem Laufenden sei und somit ihren früheren Beruf nicht mehr ausüben könne. Die lange Familienphase habe den Besuch regelmässiger Weiterbildungsveranstaltungen u.a. aus zeitlichen Gründen verunmöglicht. Dies habe schliesslich zu einer unüberwindbaren Distanz zum ursprünglichen Beruf geführt. Der Wissensrückstand könne nicht durch wenige Kurse aufgeholt werden. Die Entscheidung zum Erlernen eines neuen Berufs sei aus dieser Not getroffen worden, also im engen Bezug zum bisherigen Beruf, und sei deshalb keine "freie" Wahl gewesen. Ob die Distanz zum früheren Beruf durch Unfall, Krankheit oder durch die jahrelange Kinderbetreuung verursacht worden sei, mache in den Auswirkungen keinen Unterschied. Entscheidend sei, dass jemand unverschuldet in eine derartige Distanz geraten sei, die eine Rückkehr in denselben lebenspraktisch nicht mehr zulasse.

e) Die Distanz zum früher ausgeübten Beruf aufgrund der langen Familienphase stellt allein noch keinen objektiv gewichtigen Grund für eine Berufsumstellung dar, da der Beruf als Arzhelferin unter neuer Bezeichnung nach wie vor besteht und sich in den letzten 15 Jahren nicht grundlegend verändert hat. Der früher erlangte Fähigkeitsausweis zur Berufsausübung ist immer noch gültig. Ferner besteht nach wie vor ein Betätigungsfeld, um den erlernten Beruf ausüben zu können. Der Wandel des Arzhelferberufs und der beruflichen Anforderungen wie auch Wissenslücken im medizinischen und administrativen Bereich gebieten nicht zwingend eine Umschulung, da eine bedürfnisorientierte Grundausbildung von diversen Lehrinstituten angeboten wird und

nicht länger als die Ausbildung zur musikalischen Früherzieherin dauert. Die Pflichtige hat nicht dargelegt, dass solche Lehrgänge heute nicht mehr angeboten werden. Konkrete Bemühungen, um im bisherigen Betätigungsfeld wieder eine Anstellung zu finden, wären nützlich gewesen, um den Nachweis erbringen zu können, dass eine Rückkehr in den früheren Beruf unmöglich war. Derartige Bemühungen wurden aber nicht erwähnt und fanden offenbar auch nicht statt. Damit ist nicht nachvollziehbar dargetan und bewiesen, dass die berufliche Neuorientierung aus einem äusseren Anlass im dargelegten Sinn erfolgte, der auch eine Drittperson in der gleichen Situation zu einer Umschulung veranlasst hätte. Das Fehlen konkreter Bemühungen für eine Rückkehr in den angestammten Beruf ist zudem als Indiz zu werten, dass bei der beruflichen Neuorientierung nicht äussere Umstände, sondern in erster Linie veränderte persönliche Gründe den Ausschlag gaben. Ein Abzug der geltend gemachten Kosten ist bei dieser Sachlage nicht möglich.

Somit ist der Rekurs abzuweisen.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]