Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.445/2004 /ast

Urteil vom 7. Juni 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Gemeinde A._____,
Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, Obergrundstrasse 46, 6002 Luzern.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 8. Juli 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ erwarb mit Vertrag vom 31. August 1999 - eingetragen im Grundbuch mit Datum vom 16. November 2000 - eine 4½-Zimmer-Wohnung in B._____ zum Eigengebrauch. Sein vorher bewohntes Einfamilienhaus in A._____ verkaufte er am 13. Februar 2002 (Tagebucheintrag am 25. Februar 2002) zum Preis von Fr. 1'550'000.–. Dafür veranlagte die Gemeinde A._____ am 25. Juni 2003 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 97'427.10.
B.
In seiner Einsprache vom 25. Juli 2003 machte X._____ geltend, der Verkauf sei gesundheitsbedingt und nicht spekulativ erfolgt. Es liege eine Ersatzbeschaffung vor. Mit Rücksicht auf den Gesundheitszustand seiner Ehefrau habe er vor dem Verkauf des Einfamilienhauses ein Ersatzobjekt suchen müssen. Die einjährige Frist für eine vorgezogene Ersatzbeschaffung sei im Vergleich zur doppelt so langen und um zwei weitere Jahre verlängerbaren Frist für die nachträgliche Ersatzbeschaffung verfassungswidrig.
Die Gemeinde wies die Einsprache am 10. Dezember 2003 ab, weil der Verkaufsgrund nicht relevant sei und die gesetzliche Frist nicht verlängert werden könne.
C.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, (nachfolgend: Verwaltungsgericht) wies am 8. Juli 2004 die von X._____ erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Wesentlichen mit Verweis auf sein Urteil vom 18. März 1998, publ. in LGVE 1998 II Nr. 36, ab: Die vom Luzerner Gesetzgeber gesetzte knappe Frist bei vorgängiger Ersatzbeschaffung solle den Steueraufschub bei blosser Reserveanschaffung im Rahmen längerfristiger Vermögensbildung oder -umschichtung verhindern. Der Beschwerdeführer mache weder geltend, die Veräusserung des bisherigen Grundstückes habe nicht früher erfolgen können, weil das Ersatzgrundstück nicht termingerecht habe bezogen werden können, noch bringe er vor, weshalb die Veräus-

serung des bisherigen Grundstückes aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen innert Jahresfrist seit Erwerb des Ersatzgrundstückes unmöglich gewesen sei. Das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer sowie dessen Besteuerungs- und Aufschubstatbestände seien bundesgesetzlich durch das Steuerharmonisierungsgesetz vorgegeben. Die andere steuerliche Behandlung von Eigentümern beweglicher Güter beruhe auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung und verletze den Grundsatz der Gleichbehandlung nicht. Die Argumentation des Beschwerdeführers sei denn auch eher rechtspolitischer Natur.

D.

X._____ beantragt dem Bundesgericht mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 11. August 2004, den Veranlagungsentscheid der Gemeinde A._____ vom 25. Juni 2003 und das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 8. Juli 2004 aufzuheben sowie von der Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer abzusehen. Ihm seien vom Verwaltungsgericht die Kosten von Fr. 2'000.– und von der Gemeinde A._____ der Betrag von Fr. 97'427.10 zuzüglich Zins zurückzuerstatten.

Vorausbeschaffung und nachträgliche Ersatzbeschaffung müssten gleich behandelt werden. Eine Ersatzbeschaffung strebe immer das gleiche Ziel an. Unterschiedliche Fristen mit einer Zeitdifferenz von 300 % für die vorgängige und die nachträgliche Ersatzbeschaffung seien "extrem, unverhältnismässig und diskriminierend", verstiessen "eindeutig in krasser Weise gegen die in der Bundesverfassung verankerte rechtsgleiche Behandlung", gegen "den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung aller Personen" und könnten "mit keinem vernünftigen Grund gerechtfertigt werden".

Um die notwendigen baulichen Veränderungen und Einrichtungen an der neuen Wohnung dem Gesundheitszustand seiner Frau anpassen zu können, habe er vorab das Ersatzobjekt kaufen müssen. Aus Gründen, die er nicht zu vertreten habe (Konjunktur, Immobilien- und Arbeitsmarkt, Bankenpraxis bei der Hypothekengewährung, etc.), sei die Altliegenschaft erst im Februar 2002 und damit fünfzehn Monate nach der Vorausbeschaffung im November 2000 zu einem vertretbaren Preis verkauft worden. Der Verkauf sei weder durch einen Phantasiepreis noch durch unmögliche Auflagen hinausgezögert worden.

Die Gemeinde A._____ verzichtet auf eine Vernehmlassung. Ebenso verzichten die kantonale Steuerverwaltung und das Verwaltungsgericht, die, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung, die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Nach Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Die Grundstückgewinnsteuer, um die es im vorliegenden Fall geht, ist im zweiten Titel dieses Gesetzes geregelt (Art. 12 StHG). Die interessierende Veräusserung mit Gewinnerzielung fand nach Ablauf der den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumten Frist statt. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich daher als zulässiges Rechtsmittel, obwohl sich der angefochtene Entscheid unmittelbar auf kantonales Recht stützt (BGE 130 II 202 E. 1 S. 204).

1.2 Vorab als unzulässig erweist sich der Antrag des Beschwerdeführers, auch den Veranlagungsentscheid der Gemeinde vom 25. Juni 2003 aufzuheben. Dieser ist durch den Entscheid des Verwaltungsgerichts ersetzt worden (Devolutiveffekt) und gilt als mitangefochten; seine selbständige Beanstandung ist ausgeschlossen (BGE 129 II 438 E. 1 S. 440 mit Hinweisen).

1.3 Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid des Luzerner Verwaltungsgerichts (Art. 98 lit. g OG). Als betroffener Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist insoweit grundsätzlich einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).

1.4 Nach Art. 73 Abs. 3 StHG hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Harmonisierungsbereich lediglich kassatorische Wirkung. Erweist sich die Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Soweit der Beschwerdeführer mehr verlangt, ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten.

1.5 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserhebli-

chen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer auch geltend machen, der angefochtene Entscheid verletze Bundesverfassungsrecht, weil dieses zum Bundesrecht im Sinn von Art. 104 lit. a OG gehört (BGE 128 II 259 E. 1.5 S. 264 mit Hinweis). Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268 mit Hinweisen).
Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellungen gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erhoben worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
2.
2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen von Bundesrechts wegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Besteuerung wird aufgeschoben unter anderem bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG).
2.2 Nach § 1 des Luzerner Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 31. Oktober 1961 (GGStG/LU) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken oder von Anteilen an solchen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 GGStG/LU). Bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Ausnahme von Ferien- und Zweitwohnungen) wird die Besteuerung aufgeschoben, soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG/LU, in der Fassung gemäss Steuergesetz vom 22. November 1999, in Kraft seit dem 1. Januar 2001). Wird ein solcher Aufschub gewährt, kann nach § 4 Abs. 3 GGStG/LU die Frist von zwei Jahren in begründeten Fällen auf höchstens vier Jahre erstreckt werden.
2.3 Seit dem Ablauf der den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumten Frist (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG) findet auf Steuersachverhalte, die ab 2001 steuerbar sind, das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (vgl. Art. 72 Abs. 2 StHG). Damit ist zunächst zu klären, ob und inwieweit das Steuerharmonisierungsgesetz verbindliche Regelungen enthält. Das Bundesgericht kann sodann mit freier Kognition prüfen, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit der Bundesgesetzgeber dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts allerdings nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen, auch wenn die Verwaltungsgerichtsbeschwerde das richtige Rechtsmittel ist (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.).
3.
3.1 Im vorliegenden Fall ist nicht bestritten, dass es sich um die Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft handelt, und dass der Verkauf der "Altliegenschaft" fünfzehn Monate nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft erfolgte. Fraglich ist jedoch, ob der Kanton Luzern bei der Reinvestition des Verkaufserlöses in eine Ersatzliegenschaft für die vorgängige und die nachträgliche Ersatzbeschaffung unterschiedliche Fristen setzen durfte, und ob diese Fristen "angemessen" im Sinn von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sind.
3.2 Nach Ansicht des Verwaltungsgerichts sind das luzernische Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer sowie dessen Besteuerungs- und Aufschubstatbestände bundesgesetzlich durch das Steuerharmonisierungsgesetz vorgegeben. Der Luzerner Gesetzgeber habe konkrete Fristen sowohl für die vorgängige wie die nachträgliche Ersatzbeschaffung (mit der Erstreckungsmöglichkeit bei nachträglicher Ersatzbeschaffung) gesetzt. An diese klare gesetzliche Regelung hätten sich die rechtsanwendenden Behörden zu halten. Die nachträgliche Ersatzbeschaffung sei nach dem Harmonisierungsrecht der Regelfall. Daraus könne nicht abgeleitet werden, dass eine Ungleichbehandlung der vor- und rückwärts gerichteten Fristen unzulässig sei. Die Vorausbeschaffung müsste nach den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes vom kantonalen Gesetzgeber gar nicht zugelassen werden. Daher gelte die für den unüblichen Fall der Vorausbeschaffung gewährte Einjahresfrist als angemessen. Diese knapp bemessene Frist solle den Steueraufschub bei blosser Reserveanschaffung verhindern.

Der Beschwerdeführer mache auch nicht geltend, weshalb im konkreten Fall die Veräusserung des bisherigen Grundstückes aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen innert dieser Jahresfrist unmöglich gewesen wäre.
3.3 Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich dieser Meinung an. Die vorgängige Ersatzbeschaffung rechtfertige sich nur in Ausnahmefällen, und Ausnahmen wie hier seien restriktiv auszulegen. Zudem hätten auch andere Kantone eine gleiche Regelung mit einjähriger Frist gewählt.
3.4 Aus der Sicht des Beschwerdeführers streben Vorausbeschaffung und nachträgliche Ersatzbeschaffung dasselbe Ziel an, weshalb eine unterschiedliche Frist nicht zu rechtfertigen sei. Zudem habe er im konkreten Fall nicht zu verantworten, dass es bis zum Verkauf seiner "Altliegenschaft" fünfzehn Monate gedauert habe.
4.
4.1 Der Bundesrat hatte in der Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung (BBl 1983 III S. 1 ff.) nur die Ersatzbeschaffung bei selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vorgesehen (BBl 1983 III 102, 296; Art. 15 Abs. 3 lit. d StHG-Entwurf) und sie bei privatem Wohnungs- und Hauseigentum ausdrücklich abgelehnt (BBl 1983 III 50, 102 f.). Diese Ersatzbeschaffung wurde erst in der parlamentarischen Beratung ins Gesetz aufgenommen (Amtl.Bull. S 1986 S. 141; N 1989 S. 45; S 1989 S. 575; N 1990 S. 442; S 1990 S. 726). Weder in der Botschaft noch im Parlament wurde aber erörtert, wie lange "eine angemessene Frist" zur Ersatzbeschaffung sein soll (Art. 15 Abs. 3 lit. d StHG-Entwurf; Art. 12 Abs. 3 lit. d und e StHG; vgl. Amtl.Bull. und Botschaft, a.a.O., sowie BBl 1983 III 48).
4.2 In der Literatur zum Steuerharmonisierungsgesetz wird die Meinung vertreten, es bleibe den Kantonen offen, den Begriff der "angemessenen Frist" selbständig zu definieren. Die unterschiedlichen Ausgestaltungen der zeitlichen Beschränkung lägen im harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsspielraum der Kantone (Paul Scherer/Priska Rösli, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, in: Der Schweizer Treuhänder, ST 2001 S. 257-266, 261). Es sei ihnen anheim gestellt, ob sie die Ersatzbeschaffungsfrist explizit regeln oder ob sie dies der Auslegung überlassen wollten (Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N. 79 zu Art. 8 StHG; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Aufl., Lausanne 1998, S. 499). Insbesondere sei es auch möglich, den Kauf des neuen Grundstückes vor dem Verkauf als zulässig zu bezeichnen (Bernhard Zwahlen, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
[StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N. 72 zu Art. 12 StHG; Reich, a.a.O., N. 80 zu Art. 8 StHG).
4.3 Die Kantone haben Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht einheitlich umgesetzt. Zum Teil übernahmen sie in ihre kantonalen Gesetze den Wortlaut des Steuerharmonisierungsgesetzes oder lehnten sich daran an und verlangen für die Ersatzbeschaffung eine "angemessene" Frist. Einige dieser Kantone überlassen die Fristbestimmung vollständig der Praxis, andere haben in Ausführungsverordnungen zu den kantonalen Steuergesetzen die Fristen konkretisiert. Daneben gibt es Kantone, welche die Fristen nicht auf Verordnungs-, sondern auf Gesetzesstufe konkretisiert haben.
Bei den Kantonen, welche die Frist konkretisiert haben, reicht die zeitliche Spanne von einem bis zu fünf Jahren. Der Kanton Schwyz beispielsweise nennt im Gesetz zunächst eine angemessene Frist als massgebend und konkretisiert anschliessend, dass die angemessene Frist in der Regel vier Jahre vor oder nach der Veräusserung beträgt.
Gewisse Kantone räumen den Steuerpflichtigen ausdrücklich eine Verlängerungsfrist ein, wenn sie nachweisen, dass sie die Verzögerung nicht zu vertreten haben.
Ebenso vielfältig sind die kantonalen Regelungen in Bezug auf die Unterscheidung zwischen vorgängiger und nachträglicher Ersatzbeschaffung. Die Frage ist teils auf Gesetzesstufe behandelt, teils in einer Verordnung oder gar nicht ausdrücklich beantwortet, wobei gewisse Kantone einfach den Wortlaut des Steuerharmonisierungsgesetzes übernommen haben oder diesen leicht modifizierten.
5.
5.1 Das Steuerharmonisierungsgesetz ist ein Rahmen- bzw. Grundsatzgesetz, das es dem kantonalen Gesetzgeber überlässt, im Rahmen seines Steuergesetzes die Normen zu erlassen, welche direkt anwendbar sind. Das Steuerharmonisierungsgesetz weist in Bezug auf die einzelnen Materien jedoch eine unterschiedliche normative Dichte auf (Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 3 mit Hinweisen).
5.2 Die Länge der Frist wurde, wie erwähnt, in der Gesetzesberatung nicht diskutiert (vgl. E. 4.1). Wenn der Bundesgesetzgeber im vorliegenden Zusammenhang den offenen Begriff der angemessenen Frist in einem

Rahmen- bzw. Grundsatzgesetz verwendet und nicht weiter konkretisiert, deutet das darauf hin, dass er keine einheitliche Bundeslösung anstrebte. Da die Frage der Angemessenheit je nach Ort und Umstand unterschiedlich beurteilt werden kann, bleibt auf diese Weise den Kantonen die Möglichkeit, auf die regionalen Unterschiede Rücksicht zu nehmen und eine ihren Bedürfnissen entsprechende Lösung auf kantonaler Ebene zu treffen oder die Konkretisierung der Praxis zu überlassen.
6.
Ist demnach davon auszugehen, dass Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG den Kantonen einen Freiraum lässt, den Begriff der "angemessenen Frist" selbständig zu definieren, so ist zu prüfen, ob der Kanton Luzern die Angemessenheit in unzulässiger Weise bzw. unverhältnismässig konkretisierte. Der Beschwerdeführer macht namentlich geltend, mit den unterschiedlichen Fristen für die vorgängige bzw. nachträgliche Ersatzbeschaffung sei der Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt (vgl. zu Willkürbegriff und Rechtsgleichheit BGE 131 I 1 E. 4.2 S. 6 f.).
6.1 Als Regelfall liegt eine Ersatzbeschaffung vor, wenn ein Objekt, das vorgängig verkauft wurde, durch eine anschliessende Neuerwerbung ersetzt wird. Da es um den Ersatz eines Objekts geht, muss das ausgeschiedene Gut möglichst rasch ersetzt werden, damit - beispielsweise im geschäftlichen Betrieb - der Leistungserstellungsprozess nur kurze Zeit ruht (vgl. Locher, a.a.O., N. 15 zu Art. 30 DBG). Damit dieser Prozess nahtlos weitergeführt werden kann bzw. ohne Zwischenlösung direkt von der alten in die neue selbstbewohnte Liegenschaft umgezogen werden kann, ist auch die Anschaffung des Ersatzgutes vor dem Ausscheiden des zu ersetzenden Objekts möglich.
6.2 Diese zweite Lösung stellt aber eher die Ausnahme dar. Für den Eigentümer bedeutet die vorzeitige Anschaffung des Ersatzgutes eine Doppelbelastung. In dieser Zeit muss er beide Güter unterhalten bzw. finanzieren. In Bezug auf das Eigenheim ist damit namentlich an die doppelte Hypothekarbelastung zu denken. Aus wirtschaftlicher Sicht hat der Eigentümer deshalb ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lässt eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts geht, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stellt das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar, sondern bildet im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve, für den Fall, dass sich auf dem Markt eine gute Verkaufsgelegenheit für das alte Objekt bietet.
6.3 Das Verwaltungsgericht weist zu Recht darauf hin, dass mit dem Steueraufschub nicht die Begünstigung solcher blosser Reserveanschaffungen bezweckt wird, sondern solche mit einer eher knapp bemessenen Frist verhindert werden sollen. Da bei der nachträglichen Ersatzbeschaffung nicht die gleiche Situation vorliegt wie bei der vorgängigen und bei dieser die Missbrauchsgefahr grösser ist, lassen sich ernsthafte, sachliche Gründe ausmachen, die es dem kantonalen Gesetzgeber erlauben, die beiden Tatbestände der Ersatzbeschaffung in Bezug auf die gewährten Fristen unterschiedlich zu behandeln.
6.4 Aus den gleichen Gründen ist es dem kantonalen Gesetzgeber auch nicht verwehrt, bei der nachträglichen (ordentlichen) Ersatzbeschaffung die Möglichkeit einer Fristverlängerung vorzusehen und beim Ausnahmefall der vorgängigen Ersatzbeschaffung eine absolute - nicht verlängerbare - Frist zu setzen.
Daran ändert nichts, dass aus der Sicht des Steuerpflichtigen häufig sowohl die vorgängige wie die nachträgliche Ersatzbeschaffung dem gleichen Zweck - der Substitution - dienen und dass im Einzelfall kein Missbrauch vorliegen mag. Die Kantone sind jedoch frei, die beiden Fälle zu differenzieren oder eine gleich lange Frist vorzusehen. Die vom Kanton Luzern gewählte Lösung ist insofern nicht zu beanstanden.
7.
7.1 Demnach erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
7.2 Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153 und 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zu entrichten (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Gemeinde A._____, der Steuerverwaltung des Kantons Luzern und dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 7. Juni 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: