

Is de toekomst van de Successiewet 1956 te destilleren uit het recente verleden?

In deze beschouwing komen verleden en toekomst van de schenk- en erfbelasting aan de orde.

1. Inleiding

NTFR Beschouwingen bestaat bijna tien jaar en de redactie heeft naar aanleiding van dat heuglijke feit besloten een special uit te brengen waarin ieder redactielid een beschouwing wijdt aan zijn aandachtsgebied. Daarbij is het de bedoeling dat bezien wordt wat er zoal is gebeurd binnen dat aandachtsgebied gedurende de afgelopen tien jaar en eveneens wat er in de toekomst zou kunnen gebeuren. Dat eerste onderdeel, het verleden, is uiteraard eenvoudiger uit te voeren dan het doen van een toekomstvoorspelling.

2. Het verleden

Sinds het verschijnen van het eerste nummer van *NTFR Beschouwingen* in maart 2007 kan stellig de herziening van de Successiewet 1956 als belangrijkste wapenfeit binnen dit aandachtsgebied worden beschouwd. De herziening trad op 1 januari 2010 in werking. Aan die herziening was al het een en ander voorafgegaan. Al eerder waren er pogingen gedaan om te komen tot een modernisering van de successiewetgeving. De laatste poging hiertoe was gedaan door de werkgroep modernisering successiewetgeving die in maart 2000 onder de bezielende leiding van prof.mr. J.K. Moltmaker een rapport uitbracht voorzien van een proeve van een Successiewet 2001.¹² Het kabinet reageerde daar bij monde van staatssecretaris Bos van Financiën ruim een jaar later op.³ Een volledige herziening van de successiewetgeving werd door het kabinet om met name budgettaire redenen niet haalbaar geacht. Uiteindelijk werd de proeve derhalve niet tot wet verheven en belandde het rapport van de werkgroep roemloos in een bureaula op het Ministerie van Financiën.

Hooggestemd zijn derhalve de verwachtingen wanneer staatssecretaris De Jager op 14 april 2008 tijdens een gastcollege aan de Universiteit van Tilburg een drastische herziening van de inmiddels 150 jaar oude successiewetgeving aankondigt. De herziening zal naar zeggen van de staatssecretaris uitmonden in de Wet schenk- en erfbelasting. Met Dickensiaanse zeggingskracht beschrijft hij de bestaande SW 1956 als een vervallen monument dat dringend aan restauratie toe is. Die restauratie valt uiteindelijk minder rigoureuus uit dan aangekondigd en er komt geen Wet schenk- en erfbelasting. De wet behoudt haar oorspronkelijke naam, hoewel de namen van de heffingen gewijzigd worden. Zo wordt het successierecht omgedoopt tot erfbelasting en het schenkingsrecht tot schenkbelasting, een overigens taalkundig ongelukkige term. De voornaamste 'ingrepen aan het monument' kunnen als volgt worden samengevat:

- De tariefstructuur en het systeem van vrijstellingen worden aanzienlijk vereenvoudigd. De vier bestaande tariefgroepen worden teruggebracht tot drie en de zeven schijven tot twee. Het hoogste tarief van 68% wordt vervangen door een maximaal tarief van 40%. Daarnaast wordt het scala aan vrijstellingen danig gereduceerd, zowel qua aantal als qua aard. Zo worden drempelvrijstellingen omgezet in voetvrijstellingen en de vrijstellingen voor minderjarige kinderen komen te vervallen. De vrijstelling voor partners wordt aanzienlijk verhoogd.
- Het partnerbegrip wordt gestroomlijnd. De meerrelatie komt te vervallen, men kan slechts één partner hebben en het partnerbegrip wordt gebaseerd op controleerbare criteria, zoals in-

1 'De warme, de koude en de dode hand', Rapport van de werkgroep modernisering successiewetgeving, Ministerie van Financiën, 13 maart 2000.

2 Overigens mag hier niet onvermeld blijven het proefschrift van W.R. Kooiman, *Uyt saecke des doots. Het belastbare feit van de erfbelasting begrepen, hervormd en toegepast*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2016,

waarin de auteur tekstvoorstellen doet voor een nieuwe vormgeving van de erf- en schenkbelasting, waarbij een economische benadering van het belastbare feit centraal staat.

3 Herziening van de Successiewet 1956, Kabinetsstandpunt inzake het rapport 'De warme, de koude en de dode hand' van de werkgroep modernisering successiewetgeving, 1 juni 2001.

schrijving in de gemeentelijke basisregistratie en het hebben van een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting. Door amendementen wordt de voorgestelde regeling nog nader versoepeld. Zo hoeven personen die voorafgaand aan het tijdstip van overlijden of de schenking gedurende een onafgebroken periode van minimaal vijf jaar staan ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie geen notarieel samenlevingscontract te hebben en wordt er een regeling getroffen voor mantelzorgers. Deze laatste regeling is inmiddels vervallen.

- De fictiebepalingen worden aangepast aan gewezen jurisprudentie, op sommige punten uitgebreid en verbeterd. Zo worden direct opeisbare, renteloze en laagrentende leningen onder een fictiebepaling ondergebracht, wordt de fictie van art. 13 SW 1956 inzake uitkeringen van levensverzekeringen enerzijds aangescherpt om constructies tegen te gaan en anderzijds versoepeld om in situaties van gemeenschap van goederen niet de gehele uitkering uit een levensverzekering in de heffing van erfbelasting te betrekken, maar slechts het deel dat kan worden toegerekend aan een onttrekking van de erflater. De meeste aandacht wordt door de wetgever echter besteed aan art. 10 SW 1956, dat zich richt op de omzetting van eigendomsrechten in genotsrechten. Daarbij wordt onder andere de werking van dit artikel uitgebreid om hieronder een aantal testamentvormen te brengen waarbij in de ogen van de wetgever op oneigenlijke wijze erfbelasting wordt bespaard, zoals het (super)turbotestament en bepaalde vormen van het ik-opa-testament.
- De bedrijfsopvolgingsregeling wordt in de woorden van de regering 'eenvoudiger, toegankelijker en evenwichtiger' gemaakt en volledig toegespitst op reële bedrijfsoverdrachten. Het vrijstellingspercentage wordt verhoogd. Met betrekking tot de eerste € 1.000.000 gaat een percentage van 100% gelden en daarboven een percentage van 83%. Daarbij wordt rechtsvormneutraliteit nagestreefd door het ondernemingsbegrip voor de inkomstenbelasting ook van toepassing te doen zijn bij de verkrijging van aandelen in een vennootschap. Onder voorwaarden geldt de regeling ook voor door de aandeelhouder ter beschikking gestelde onroerende zaken. Tevens wordt met de invoering van een bezitstermijn van één jaar een antimisbruikbe-

paling geïntroduceerd om te voorkomen dat in het zicht van overlijden belast vermogen wordt omgezet in onbelast vermogen zonder dat van een reële bedrijfsoverdracht sprake is.

- Er wordt een nieuw regime ingevoerd om te voorkomen dat particulieren hun vermogens afzonderen in Anglo-Amerikaanse trusts, buitenlandse Stiftungen, Anstalts, Treuhands, foundations en dergelijke om – gebruikmakend van een door de Hoge Raad in 1998 geformuleerde rechtsregel⁴ – belastingheffing te ontgaan. Dit is het inmiddels bekende regime voor afgezonderde particuliere vermogens (APV-regime), waarvan de kern is opgenomen in art. 2.14a Wet IB 2001 en dat in SW 1956 zijn plaats heeft gekregen in art. 16 tot en met 17a en 26a. De wettelijke basis van het systeem wordt gevormd door het negeren van het afgezonderde particuliere vermogen als separate entiteit. De achterliggende vermogensbestanddelen worden hierbij toegerekend aan de inbrenger en na diens overlijden aan zijn erfgenamen. Dit laatste element vormt de zwakke schakel in het systeem. Begunstigden van een afgezonderd particulier vermogen en erfgenamen hoeven namelijk niet dezelfde personen te zijn.
- Het fenomeen sociaal belang behartigende instelling (sbbi) wordt in het leven geroepen als een instelling die activiteiten met een grote maatschappelijke waarde ontplooit voor en met mensen. Een en ander moet leiden tot een gezondere en veerkrachtigere samenleving en tot een grotere mate van sociale cohesie.
- De criteria om te kwalificeren als algemeen nut beogende instelling (anbi) worden aangescherpt. Vanaf het jaar 2010 zal een anbi zich (nagenoeg) uitsluitend moeten richten op activiteiten in het algemeen belang. Het eerder geldende 50%-criterium wordt derhalve vervangen door een 90%-criterium. Daarnaast wordt er een integriteitstoets geïntroduceerd. De bestuurders of personen die voor de instelling werkzaam zijn mogen zich niet schuldig maken aan een zodanig misdrijf dat twijfels kunnen ontstaan over hun integriteit of hun respect voor andermans persoon of goed of de Nederlandse rechtsorde.
- Het recht van overgang, de buitenlandse belastingplicht in SW 1956, wordt afgeschaft. Deze opmerkelijke aanpassing van de wet is het gevolg van een simpele kosten-batenanalyse. De relatief geringe opbrengst van circa € 6.000.0000 per jaar staat volgens de wetgever in geen enkele

4 HR 18 november 1998, BNB 1999/35, 36 en 37.

le verhouding tot de ingewikkelde regelgeving die ook EU-rechtelijk de nodige vragen oproept.

Tot zover de belangrijkste aanpassingen in het recente verleden. Wat betekent een en ander voor de toekomst?

3. De toekomst

Het is gevaarlijk uitspraken over de toekomst te doen. Ooit zal de toekomst het heden zijn en kunnen de uitspraken uit het verleden over die toekomst getoetst worden aan dat heden. Dat is riskant. Slechts zelden zal de conclusie zijn dat men het bij het rechte eind heeft gehad. En als dat zo is, is dat meestal toeval. Ik beperk mij daarom tot het schetsen van een aantal tendensen die ge-extrapoleerd naar de toekomst wellicht indicaties kunnen opleveren voor een bepaald beeld.

Zoals bekend, wordt de erfbelasting beschouwd als een van de meest gehate belastingen. Zij wordt in dat kader zelfs weleens oneerbiedig 'sterftaks' genoemd. Vanuit dat perspectief ligt afschaffing ervan voor de hand. Een heffing dient immers door de belastingplichtigen als rechtvaardig te worden ervaren. De onrechtvaardigheid schuilt in de ogen van de gemiddelde burger in het feit dat een erflater reeds gedurende zijn gehele leven belasting heeft betaald en dat desondanks ook zijn nalatenschap nog eens aan belastingheffing wordt onderworpen. Ik vermoed dat afschaffing van de erfbelasting de komende jaren echter niet voor de hand ligt, ondanks het feit dat dit in Europa een tendens lijkt te zijn. Gedurende de afgelopen jaren werd bijvoorbeeld afscheid genomen van de erfbelasting in achtereenvolgens Zweden (2004), Rusland (2006), Oostenrijk (2008), Tsjechië (2014) en Noorwegen (2014). De erf- en schenkbelasting kunnen hier in Nederland vooralsnog budgettair niet gemist worden. De opbrengst van deze heffingen bedraagt in 2016 vermoedelijk een kleine € 1,7 miljard.⁵ Daarbij dient tevens bedacht te worden dat zowel de erf- als de schenkbelasting een economisch efficiënte belasting is. De economie wordt door deze heffingen minder verstoord dan bij belastingen op

arbeid, consumptie of winst.⁶ Bovendien lenen deze heffingen zich ervoor om een herverdeling te bewerkstelligen.⁷

De vraag die dan rijst is of een andere vormgeving van de successiewetgeving kan worden tegemoetgezien de komende jaren. Door sommigen is wel betoogd dat het raadzaam zou zijn om SW 1956 fundamenteel te herzien, daar deze op twee gedachten hinkt. Van oorsprong is de erfbelasting een boedelbelasting die zich door de tijden heen meer heeft ontwikkeld in de richting van een verkrijgingsbelasting.⁸ Bij een aanpassing van de wet zou dit laatste element meer uit de verf moeten komen. Indien de heffing uitgaat van de draagkrachtgedachte zou de vermeerdering van de draagkracht van de verkrijger centraal moeten staan. In dat verband wordt naar voren gebracht dat het onrechtvaardig is dat twee in Nederland wonende verkrijgers die eenzelfde draagkrachtvermeerdering ondergaan verschillend kunnen worden belast afhankelijk van de woonplaats van de erflater. Indien A in Nederland woont en € 1.000.000 erft van de in het buitenland wonende C⁹ en de eveneens in Nederland wonende B hetzelfde bedrag erft van de in Nederland wonende D, wordt A hier¹⁰ niet in de heffing betrokken en B wel, terwijl beiden eenzelfde draagkrachtvermeerdering ondergaan. Deze uitkomst valt inderdaad niet te rijmen met het hanteren van de draagkrachtgedachte ten aanzien van de verkrijger. Het invoeren van het woonplaats-criterium¹¹ voor de verkrijger zou zeker tot een zuiverder systeem leiden. Het zou ook de argumentatie van degenen die de erfbelasting hekelen ontkrachten. Het zag er ook even naar uit dat de verkrijger een grotere rol zou gaan spelen in de door staatssecretaris De Jager in 2008 aangekondigde herziening van SW 1956. Hij zei toen: 'We gaan voor de belastingheffing dus nog meer kijken naar de verkrijger, waardoor kunstgrepen om de nalatenschap te verkleinen ter besparing van belasting niet veel nut meer zullen hebben. Waar we belasting op heffen is de economische verrijking van de verkrijger.'¹² Dit had er bijvoorbeeld toe kunnen leiden dat in Nederland net als in landen als Duitsland, Finland en Ierland een duaal stelsel zou

5 http://www.rijksbegroting.nl/2017/voorbereiding/miljoenennota_kst226058_3.html, geraadpleegd op 8 januari 2017.

6 Rapport werkgroep Fiscaliteit ten behoeve van de Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016, p. 128. Zie ook De Wet schenk- en erfbelasting: evenwichtiger, eenvoudiger, toespraak 14 april 2008, gastcollege gehouden door staatssecretaris Jan Kees de Jager, Tilburg, 14 april 2008, deel I: Probleemverkenning.

7 Kiezen voor duurzame groei Rapport Studiegroep Duurzame Groei, juli 2016, p. 36.

8 Zie onder andere I.J.F.A. van Vijfeijken en H.F. van der Weerd-van Jolingen, 'Double Taxation of Inheritances and the Recommendations of the European Commission', *EC Tax Review*, 2012-6, p. 315.

9 Die ook niet fictief inwoner van Nederland is op grond van art. 3, lid 1, SW 1956.

10 Wellicht wordt A wel in de heffing betrokken in een ander land, bijvoorbeeld het woonland van C.

11 Eventueel aangevuld met een beperkt nationaliteitscriterium.

12 'De Wet schenk- en erfbelasting: evenwichtiger, eenvoudiger', toespraak 14 april 2008, gastcollege gehouden door staatssecretaris Jan Kees de Jager, Tilburg, 14 april 2008, deel III: Eigen profiel.

worden ingevoerd, waarbij voor de heffing van schenk- en erfbelasting zou worden aangeknoopt bij de woonplaats van hetzij de schenker/erflater hetzij de verkrijger. Bij het verschijnen van het wetsvoorstel¹³ komt dit element niet meer terug.

Wellicht is het ook verstandig om de beantwoording van dergelijke vragen in een ruimer kader te plaatsen. Ook in EU-verband hebben zich namelijk een aantal ontwikkelingen voorgedaan die van belang zijn voor de verdere vormgeving van de successiewetgevingen van de lidstaten. Zo heeft in het recente verleden een groep deskundigen zich op verzoek van de Europese Commissie bezighouden met het vinden van oplossingen voor de problematiek van de belastingbarrières waarmee burgers binnen de Europese Unie worden geconfronteerd in grensoverschrijdende situaties.¹⁴ Dit is uitgemond in een tweetal rapporten, waarvan er één geheel gewijd is aan de grensoverschrijdende erfbelastingproblematiek binnen de Europese Unie.¹⁵ Aan dat rapport is het een en ander voorafgegaan. In 2010 zijn door de Europese Commissie twee openbare consultaties via het internet uitgevoerd. De eerste richt zich in ruime zin op gevallen van dubbele belasting, derhalve ook op die op het gebied van nalatenschappen. De tweede richt zich uitsluitend op de grensoverschrijdende erfbelastingproblematiek. Daarnaast liet de Europese Commissie een studie vervaardigen door externe consultants dat de erfbelastingstelsels in de verschillende lidstaten in kaart moet brengen en daarnaast oplossingen moet aandragen voor de dubbele erfbelasting.¹⁶ Als vervolg op deze studie is op 15 december 2011 een uitgebreid pakket aan maatregelen gepresenteerd dat erop gericht is een einde te maken aan de dubbele erfbelastingproblematiek. Als het belangrijkste document uit dit pakket dient zeker de 'Aanbeveling van de commissie betreffende voorkoming voor¹⁷ dubbele belasting van nalatenschappen'¹⁸ te worden beschouwd. De aanbeveling hanteert als uitgangspunt dat de totale belastingdruk op een bepaalde nalatenschap niet hoger mag zijn dan de druk die op de nalaten-

schap zou rusten indien van alle betrokken lidstaten alleen de lidstaat met het hoogste belastingniveau heffingsbevoegdheid zou hebben over de nalatenschap als geheel. Dit uitgangspunt wordt nader vertaald in een aantal eenzijdige maatregelen die lidstaten in hun wetgeving zouden kunnen opnemen. Uit deze eenzijdige maatregelen kan men een rangorde van criteria destilleren die een rol spelen bij de heffing van erf- en schenkbelasting. Daaruit blijkt – niet geheel verrassend – dat situs de hoogste plaats in deze rangorde inneemt, waarbij situs is omschreven als 'onroerende goederen'¹⁹ en 'roerende goederen van een vaste inrichting'. Vervolgens blijkt dat meer gewicht wordt toegekend aan de rol van de erflater/schenker dan aan die van de verkrijger. Indien zich een geval van dubbele heffing aandient omdat een land aanknoopt bij de erflater/schenker en een ander land bij de verkrijger, dan zal het land van de verkrijger dienen terug te treden. Dit is een belangrijk aspect dat een rol speelt bij de keuze van de door een land te hanteren criteria. Aanknopen bij de verkrijger betekent derhalve het onderspit moeten delven ten opzichte van lidstaten die de erflater/schenker als vertrekpunt nemen. Het is belangrijk dit voor ogen te houden indien wij onze successiewetgeving opnieuw vorm willen geven. Vervolgens worden er nog regels geformuleerd voor de situatie dat twee of meer landen de erflater/schenker tot uitgangspunt nemen. Voor die situatie is een tiebreakbepaling geformuleerd, waarbij achtereenvolgens doorslaggevend belang wordt toegekend aan 1. een duurzaam tehuis, 2. het middelpunt van de levensbelangen, 3. gewone verblijfplaats en ten slotte 4. nationaliteit. Nederland heeft de aanbeveling ter harte genomen,²⁰ maar de vervaardigers van het rapport komen tot de conclusie dat de aanbeveling bitter weinig heeft opgeleverd. Zij doen in hun rapport een aantal suggesties die nog van belang zouden kunnen worden voor de toekomstige vormgeving van de erf- en schenkbelasting in de lidstaten. De benadering van de deskundigen mag revolutionair genoemd worden. Hun credo kan worden samengevat

13 31 930 Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956).

14 De schrijver van deze bijdrage trad namens de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs als deskundige op.

15 *Ways to tackle inheritance cross-border tax obstacles facing individuals within the EU*, ISBN 978-92-79-53661-8, doi:10.2778/519632, december 2015 (hierna: het rapport).

16 'Copenhagen Economics' Studies on Inheritance Taxes in EU Member States and on Possible Mechanisms to Resolve Problems of Double Inheritance Taxation in the EU', augustus 2010.

17 De tekst spreekt van 'voor' in plaats van 'van'.

18 C(2011) 8819, hierna: de aanbeveling.

19 Ik sluit hierbij aan bij de terminologie van de aanbeveling en niet bij die van het Burgerlijk Wetboek.

20 Zie besluit van 15 oktober 2014, nr. BLKB2013/1870M, par. 6, NTFR 2014/2992

in vijf woorden: *one inheritance – one inheritance tax*. De gedachte achter deze slogan is dat EU-wetgeving zou dienen voor te schrijven dat slechts één lidstaat erfbelasting mag heffen ten aanzien van een nalatenschap en de erfgenamen en vertegenwoordigers van die nalatenschap. De deskundigen hebben zich bij de vormgeving van hun plannen laten inspireren door de harmonisering die zich recent heeft voorgedaan in het internationaal privaatrecht op het vlak van het erfrecht en die is uitgemond in de zogenoemde Erfrechtverordening.²¹ Van de 28 lidstaten zijn er 25 die partij zijn bij deze Erfrechtverordening. Ook in de Erfrechtverordening geldt dat slechts één recht van toepassing kan zijn op de nalatenschap en wel – behoudens een rechtskeuze – het recht van de staat waar de erflater op het tijdstip van overlijden zijn laatste gewone verblijfplaats had.²² Dit laatste criterium hebben de vervaardigers van het rapport overgenomen voor de heffing van erfbelasting. De gedachte hierachter is dat de gewone verblijfplaats veelal zal wijzen op een duurzame band tussen erflater en de bewuste staat. Men dient te beseffen dat het rapport de min of meer gebaande bepalingen van de aanbeveling ver achter zich laat. Zo is er in het concept van de deskundigen geen plaats meer voor een heffing op grond van het situsbeginsel. Wat dat betreft staat Nederland met de afschaffing van het recht van overgang per 1 januari 2010 al min of meer voorgesorteerd voor de nieuwe inzichten.

De deskundigen realiseren zich dat het door hen voorgestelde plan onconventioneel genoemd mag worden. Indien mocht blijken dat de *one inheritance – one inheritance tax*-benadering politiek gezien niet haalbaar is, hebben zij nog een aantal alternatieven achter de hand. Het eerste alternatief is het omzet-

ten van de vrijblijvende aanbeveling in een dwingende verordening, het tweede bestaat uit een uitbreiding van het netwerk van bilaterale verdragen en het derde uit het sluiten van een multilateraal erfrechtverdrag. Het tweede alternatief heeft volgens de deskundigen de minste kans van slagen. Zij constateren dat het praktisch onuitvoerbaar is om de middelen vrij te maken en mankracht in te zetten om een groot aantal bilaterale verdragen af te sluiten.²³ Zoals bekend heeft Nederland al eerder aangegeven dat het niet langer bereid is om nog energie in erfrechtverdragen te stoppen.²⁴ Uiteindelijk geven de deskundigen de voorkeur aan een vorm van EU-wetgeving die uitmondt in ofwel de *one inheritance – one inheritance tax*-benadering ofwel de omzetting van de aanbeveling in een verordening.

Tegen deze achtergrond moet de toekomst van de Nederlandse SW 1956 worden beschouwd. Het levert interessante vergezichten op.

4. Conclusie

Gedurende de afgelopen tien jaar is binnen het aandachtsgebied erf- en schenkbelasting de herziening van SW 1956 die in werking trad op 1 januari 2010 als belangrijkste gebeurtenis te beschouwen. Hierbij werden ingrijpende wijzingen doorgevoerd, maar een fundamentele aanpak bleef vooralsnog achterwege. Voor de toekomst moeten wij onze blik vooral richten op de ontwikkelingen binnen de Europese Unie. Deze zullen vermoedelijk leidend zijn voor de vormgeving van onze toekomstige successiewetgeving.

Sonneveldt²⁵

21 VERORDENING (EU) Nr. 650/2012 VAN HET EUROPEES PARLEMENT EN DE RAAD van 4 juli 2012 betreffende de bevoegdheid, het toepasselijke recht, de erkenning en de tenuitvoerlegging van beslissingen en de aanvaarding en de tenuitvoerlegging van authentieke akten op het gebied van erfopvolging, alsmede betreffende de instelling van een Europese erfrechtverklaring.

22 Art. 21, lid 1, Erfrechtverordening.

23 Rapport, hoofdstuk 3, par. 27.

24 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 75.

25 Prof.dr. F. Sonneveldt is partner-aandeelhouder Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Den Haag en hoogleraar Successiewet en Estate Planning, Universiteit Leiden.