

# I rationalitetens navn. En analyse af reformerne af den danske skatteforvaltning

Temanummer: Den danske offentlige forvaltning i forandring

*I 2005 blev der i Folketinget truffet beslutning om meget store og vidtrækkende reformer af den danske skatteforvaltning. Forventningerne var, at man ved centralisering, samling og digitalisering af skatteforvaltningen kunne indkræve skatterne med 25-40 procent færre medarbejdere i skatteforvaltningen. Forventningen var også, at reformerne ville være fuldt implementeret allerede ved udgangen af 2009.*

*Sådan gik det ikke. I denne artikel ser vi nærmere på beslutningerne, kvaliteten af det analytiske grundlag, de baserede sig på, samt de efterfølgende problemer med at få implementeret de store reformer. Teoretisk holder vi forløbet op imod de anbefalinger til en fornuftig reformtilgang, som kan udledes af en årtier lang politologisk forskning i reformer af den offentlige forvaltning.*

## Illusioner og opportunistiske i reformprocesser

Den danske skatteforvaltning var frem til første halvdel af 00'erne, som mange andre organisationer, vokset ved knopskydning og enkeltstående reformer og tiltag uden nogen bagvedliggende masterplan eller rationelt design. Kommunerne spillede en ikke ubetydelig rolle i skatteforvaltningen, hvilket afspejlede, at de kommunale skatter i en fjern fortid var højere end de statslige skatter. Det var også historisk betinget, at der var et betydeligt indslag af lægfolk i den danske skatteforvaltning.

Denne historisk betingede struktur blev der gjort op med, da reformatorerne i første halvdel af 00'erne tog fat på at omkalfatre den danske skatteforvaltning. Målet var en rationel skatteforvaltning, der skulle være blandt de bedste og mest effektive i verden. Det skulle være en skatteforvaltning, der kunne drives med 25-40 procent lavere omkostninger end før reformerne, og hele omstillingen kunne være klaret i løbet af ganske få år.

De centrale midler til at indfri de ambitiøse mål var en fusion af den statslige og kommunale skatteforvaltning, en samling af al inddrivelse af gæld til det offentlige, en omfattende digitalisering af skatteforvaltningen og, sideløbende hermed, en meget stor reform og reorganisering af ejendomsvurderingssystemet.

De store reformer førte imidlertid ikke til verdens bedste og billigste skatteforvaltning. Rationaliseret blev der ganske vist, og digitaliseringen af skattefastsættelsen af almindelig lønmodtagerindkomst blev også videreudviklet nogenlunde som planlagt. Men galt gik det med inddrivelsen af den offentlige gæld, ejendomsvurderingerne samt den generelle tillid til skattevæsenet.

**JØRGEN GRØNNEGÅRD  
CHRISTENSEN**

Professor emeritus,  
Institut for Statskundskab,  
Aarhus Universitet,  
jgc@ps.au.dk

**PETER BJERRE  
MORTENSEN**

Professor,  
Institut for Statskundskab,  
Aarhus Universitet,  
peter@ps.au.dk

I dag, mere end ti år efter de store reformer, kæmper man stadig hårdt med at rette op på skaderne.

I denne artikel giver vi en nødvendigvis kortfattet analyse af, hvorfor det gik, som det gjorde. Vores afsæt er den klassiske, men af praktikere og rådgivere oversete forvaltningslitteratur om den rationelle versus begrænset rationelle reformtilgang. De store reformatorer af skattevæsenet led nemlig under de samme rationelle fantasier, som fra tid til anden har skabt unødvendige tab og problemer i den offentlige sektor i Danmark såvel som i en række andre lande. Men de fantasier er ofte holdt i ave af andre kræfter, og det centrale spørgsmål er, hvordan de kunne få så frit løb, som de vitterligt gjorde i den danske skatteforvaltning. Artiklen bygger på bogen *Overmod og afmagt. Historien om Det nye SKAT*, der for nyligt er udgivet af forfatterne. Vi henviser til bogen for den fulde historie, som den tegner sig på de offentligt tilgængelige kilder, som vi har kunnet bruge.

Vi har således et tredobbelt sigte med artiklen. For det første slår vi et slag for klassiske teorier om begrænset rationel beslutningsadfærd. For det andet viser vi, hvordan mændene bag moderniseringen af skatteforvaltningen arbejdede inden for en tankemodell præget af rationelle illusioner kombineret med en pæn dosis opportunistik. For det tredje præsenterer vi et sammendrag af vores casestudie af den stort anlagte forvaltningsreform, som reorganiseringen af skatteforvaltningen var lagt op til at være.

## Den rationelle versus den begrænset rationelle reformtilgang

I en klassisk artikel fra 1959, »The Science of Muddling Through«, diskuterer den amerikanske politolog Charles Lindblom to beslutningsmetoder op imod hinanden. Den ene er den såkaldt *rationelle beslutningsmetode*, der er kendetegnet ved, at beslutningstagerne først afklarer deres værdier og de mål, de gerne vil opnå. Derefter gennemføres middel-målanalyser, hvor det afklares, hvilke midler der bedst fører til målopfyldelse, og det bliver så det middel, den reform, der vælges (Lindblom, 1959: 81). Analyserne er kendetegnet ved at være omfattende, og beslutningsgrundlaget er et, der tager alle relevante faktorer i betragtning.

Lindbloms karakteristik af den rationelle beslutningsmetode er hård. Det er en metode, skriver han, der kan beskrives, men ikke praktiseres. Det skyldes først og fremmest dens manglende realisme, når det gælder beslutningstagerens ressourcer og kognitive begrænsninger:

*»It assumes intellectual capacities and sources of information that men simply do not possess, and it is even more absurd as an approach to policy when the time and money that can be allocated to a policy problem is limited, as is always the case« (Lindblom, 1959: 80).*

Over for denne beslutningsmetode opstiller Lindblom den *begrænset rationelle beslutningsmetode*, som netop tager højde for beslutningstagerens begrænsede ressourcer og kognitive kapacitet. Det er en metode, hvor behovet

for information og omfattende analyser er væsentlig reduceret, fordi man tager afsæt i den eksisterende politik og struktur og primært sigter på at opnå marginale forbedringer i forhold til udgangspunktet. Ud over at denne fremgangsmåde faktisk gør det muligt for politikere og rådgivere at have en vis indsigt i reformkonsekvenserne, er det også en metode, der gør det muligt at justere kursen hen ad vejen, efterhånden som der måtte opstå implementeringsproblemer:

*»A wise policy-maker consequently expects that his policies will achieve only part of what he hopes and at the same time will produce unanticipated consequences he would have preferred to avoid. If he proceeds through a succession of incremental changes, he avoids serious lasting mistakes in several ways« (Lindblom, 1959: 86).*

Det paradoksale er imidlertid, hvilket allerede Lindblom fremhævede, at den såkaldt rationelle metode næsten undtagelsesvis fremhæves som den tilstræbelsesværdige måde at træffe beslutninger på. Det gælder tilsyneladende stadig i dag, på trods af at en række fremtrædende politologer og økonomer har påpeget netop det skisma mellem på den ene side en reformtilgang, der fremhæves som den ideelle, men som er fuldstændig inkompatibel med virkeligheden, og på den anden side en inkrementel reformtilgang, der er både fornuftig og resultatorienteret, men som stigmatiseres som uambitiøs. Det var blandt andet et gennemgående tema i den amerikanske forvaltningsforsker og budgetekspert Aaron Wildavskys livslange kritik af de rationelle illusioner, der ifølge ham modarbejdede en fornuftig, økonomisk mådeholden og robust udvikling af den offentlige sektor (Mortensen og Serritzlew, 2012).



**på trods af at en række fremtrædende politologer og økonomer har påpeget netop det skisma mellem på den ene side en reformtilgang, der fremhæves som den ideelle, men som er fuldstændig inkompatibel med virkeligheden, og på den anden side en inkrementel reformtilgang, der er både fornuftig og resultatorienteret, men som stigmatiseres som uambitiøs**

En tilsvarende kritik kan udledes fra Nobelprismodtageren Elinor Ostroms arbejde med, hvordan organisationer fungerer, og hvordan traditionelle og velfungerende systemer i udviklingslande kan ødelægges af radikale forandringer initieret af velmenende, men ignorante donorer (se eks. Ostrom m.fl., 1999). Kritikken af den manglende realisme i den rationelle beslutningsmetode genfindes også hos andre Nobelprismodtagere i økonomi (Simon, 1945; Kahneman, 2011). Senest har sociologen Amitai Etzioni (2014) skrevet en artikel om »Humble Decision-Making Theory«, hvor udgangspunktet for enhver reform ifølge ham bør være en erkendelse af, at alle beslutninger er eksperimentelle i den forstand, at beslutningstagerne kan tage fejl:

»Actors would benefit if they assume that whatever decisions they render – especially first ones – are wrong and will have to be revised, most likely several times. [...] This first and most important rule of humble decision-making – that one should go to great length to structure decisions such that they are reversible or easily modified – may at first seem easy to heed. However, it runs against much of American culture and public life« (Etzioni, 2014: 612-3).

Den sidste sætning i citatet fra Etzioni gælder formodentlig også i dansk politik og forvaltning, hvor store reformatorer kan have behov for at udvise handlekraft og hurtige resultater. I hvert fald vækker det genkendelse i forhold til lancering, design og implementering af de store skattereformer i 00'erne. Her var ikke brug for en ydmyg tilgang, for, som vi viser nedenfor, var man tilsyneladende fuldstændig overbevist om, at man havde udtænkt den rationelle og optimale løsning. At det i praksis ikke havde det fjerneste med den rationelle beslutningsmetode at gøre, er en anden ting. Det fremstod sådan og var dermed på linje med en anden klassisk artikel, nemlig March og Olsens (1983) artikel om den officielle reformretorik i politik og forvaltning:

»The rhetoric of administration proclaims that explicit, comprehensive planning of administrative structures is possible and necessary, that piecemeal change creates chaos« (March og Olsen, 1983: 282).

Det har været diskuteret, om den begrænset rationelle reformtilgang er lig stabilitet og uforanderlighed. Til det er svaret tværtimod, idet det er den tilgang, der alt andet lige har størst sandsynlighed for at føre til reelle forandringer og ikke mindst forbedringer. Denne alt andet lige-betragtning har imidlertid også været diskuteret som et spørgsmål om, hvorvidt Lindbloms begrænset rationelle metode skal ses som en universel anbefaling. Konkret er det blevet hævdet, at Lindbloms metode kun kan anbefales, hvis: 1) resultaterne af den nuværende politik er grundlæggende tilfredsstillende, 2) der er høj grad af kontinuitet i problemomgivelserne, og 3) der er en høj grad af kontinuitet i midlerne til at håndtere problemerne (Dror, 1964: 154).

Lindbloms (1964) svar var, at det var relevante spørgsmål at rejse, men at de tre betingelser er opfyldt på langt de fleste politikområder. Det gjaldt også den danske skatteforvaltning i 00'erne, hvor der ganske vist, som vist nedenfor, var ting, der kunne være bedre, men det var ikke en forvaltning, der var ramt af store problemer og eksogene chok.

## Heroiske beslutninger

Der var ikke meget »muddling through« i beslutningen om at fusionere den statslige og den kommunale skatteforvaltning pr. 1. november 2005. Nøjagtigt det samme gjaldt beslutningen om pr. samme dato at samle inddrivelsen af alle offentlige fordringer i Skatteministeriet. Den opgave havde indtil da været løst af kommunerne, politiet, Finansministeriet og ToldSkat, datidens SKAT.

Beslutningerne var en del af den store strukturreform. Det handlede om meget mere end at bygge en helt ny skatteforvaltning op. Amterne skulle væk og erstattes af regioner. Gymnasierne skulle være selvejende i statens regi. Kommunerne overtog amternes hidtidige opgaver på det sociale område og størstedelen af den miljøforvaltning, som amterne havde taget sig af. Samtidig blev antallet af kommuner kogt ind til 98. Heller ikke den store reform, hvori den nye skatteforvaltning var indbagt, havde meget »muddling through« over sig. Den var snarere resultatet af store mænds heroiske indsats i en konstellation, som muliggjorde, at man på et tidspunkt i 00'erne ikke bare tænkte, men også handlede stort (Christiansen og Klitgaard, 2008).

I den store sammenhæng var reformen af skatteforvaltningen således kun en lillebitte brik. Sammenlignet med sundhed og sygehuse, miljø og gymnasier samt ikke at forglemme spørgsmålet om, hvor de nye kommunegrænser skulle gå, var skatteforvaltningens organisation snarere et spørgsmål om forvaltningsteknik end »high politics«. Det handlede, gentog man igen og igen, om at skabe en rationel organisering af opkrævningen af skatter og afgifter og på tilsvarende vis at skabe en effektiv organisering af inddrivelsen af offentlige fordringer. I rationalitetsforestillingen lå, at det skulle være en stramt organiseret forvaltning i statens regi, der for det første kunne løse opgaven med væsentligt lavere omkostninger og væsentligt færre ansatte, og som for det andet kunne sikre en højere grad af ensartethed i behandlingen af borgere, selskaber og små og store virksomheder.

## En rationel og moderne forvaltning

Tanken om en mere rationel skatteforvaltning, hvor alle opgaver var samlet hos én statslig myndighed, har en lang forhistorie. Der lå i Skatteministeriets og Finansministeriets arkiver flere gamle betænkninger og rapporter, som havde foreslået en sådan reorganisering. Om de blev gravet frem, da lejligheden til reform bød sig, er uvist. Det er ikke usandsynligt, at drømmen om den rationelle skatteforvaltning var så fast en del af den institutionelle bevidsthed, at man ikke behøvede at finde de gamle dokumenter frem fra arkivet for at fremmane, hvordan det ideelt burde være. Faktum er i hvert fald, at den daværende VK-regering, da den lancerede kommunalreformen i foråret 2004, også bebudede en fusion af de kommunale og den statslige skatteforvaltning. Den bebudede samtidig centralisering af inddrivelsen hos Skatteministeriet. Endelig annoncerede den, at mens den store strukturreform først skulle træde i kraft 1. januar 2007, så skulle reformen af skatteforvaltningerne som nævnt træde i kraft allerede i 2005.

Fra da af gik det hurtigt. Inden sommeren 2004 havde regeringen indgået en aftale med Dansk Folkeparti om reformen, hvorpå lovforberedelsen kunne begynde. Det var en omfattende manøvre. Det giver sig selv, for den store strukturreform greb ind i meget store dele af den offentlige sektor og dermed i en stor del af lovgivningen. Det gjaldt imidlertid også forvaltningsfusionen på skatte- og inddrivelsesområdet. For at kunne gennemføre den skulle man have en helt ny skatteforvaltningslov og tilsvarende en helt ny lov om ind-

drivelse. De blev udarbejdet og fremsat i Folketinget i efteråret 2004, men på grund af udskrivelsen af valg til Folketinget i januar 2005 måtte skatteminister Kristian Jensen genfremsætte dem i februar 2005. Det var først her, at Folketingets Skatteudvalg kunne begynde sin behandling af forslagene. Det skete i bevidsthed om, at forslagene allerede var sikret vedtagelse gennem aftalen mellem VK-regeringen og Dansk Folkeparti om strukturreformen. Når der er et forhåndsforlig, er der ikke meget rum for Folketingets udvalg (Juul Christensen, 2008; Frandsen, 2008; Jensen, 1995).

Det gik da også hurtigt, endog overmåde hurtigt, når man betænker, at der samlet velsagtens var tale om historiens største reform i den offentlige forvaltning. Allerede den 31. maj 2005 blev Kristian Jensens to lovforslag vedtaget. For stemte regeringspartierne og Dansk Folkeparti, imod resten af partierne. Det antyder dyb politisk uenighed.

Det var imidlertid ikke tilfældet. Socialdemokratiet og Det Radikale Venstre tilsluttede sig såmænd intentionerne bag regeringsblokkens forslag, men tog forbehold over for antallet af centre. Hvor regeringsforslaget lagde op til 30 skattecentre, sagde de først 33. Siden renoncerede de og krævede, om ikke andet, så et skattecenter i Sønderborg. De havde også deres forbehold med hensyn til inddrivelsen, hvor de til genlyden af de kommunale protester luftede muligheden for at dele opgaven mellem de kommunale og den statslige forvaltning, så kommunerne tog sig af inddrivelsen af personlige fordringer, Skatteministeriet af fordringer hos virksomheder og selskaber.

## De mange hensyn

Umiddelbart kunne det hele tage sig ud som en forholdsvis enkel og teknisk operation. Men nøje læsning af Skatteministeriets egen beskrivelse af det, som ministeriet døbte Det nye Skatteministerium, der er gengivet i boks 1, viser, hvor mange hensyn fusionerne skulle tage.

### *Boks 1. Lanceringen af Det nye Skatteministerium 2004*

1. Klare regler, der kan administreres.
2. Færre indberetninger, registreringer og indbetalinger.
3. Ny service- og kontrolindsats baseret på en risikoanalyse.
4. Forenkling af selvangivelse og forskudsregistrering
5. Borgere og virksomheder har fuld adgang til egne data i den åbne skatteadministration.
6. Ny organisering med følgende ændringer:
  - a. Skatteopgaven samles i staten.
  - b. Borgerbetjening sker i de kommunale servicecentre og i statslige skattecentre.
  - c. De statslige skattecentre udgør grundaksen i den nye struktur og varetager de almindeligt forekommende opgaver på skatte-, afgifts- og toldområdet.
  - d. Skattecentre placeres i videst muligt omfang i de eksisterende kommunale ligningscentre/fællesskaber samt i ToldSkats nuværende regioner, idet der tages hensyn til geografisk hensigtsmæssighed, udnyttelse af personalets kompetence, bygningslokaliteter, sikring af et højt fagligt miljø og en stærk ligningsindsats.
7. Samling af inddrivelsesopgaven hos én myndighed (skatteforvaltningen), idet [f]orligspartierne ønsker at styrke retssikkerheden og ensartetheden i inddrivelsesarbejdet under hensyntagen til svage borgere og sociale klienter, hvor borgerne kun kontaktes af en myndighed.

Kilde: Skatteministeriet 2004.

Lovgivningen stod til forenkling, organisationen til strømlining. Lokale hensyn og nærhed havde prioritet, men det havde centraliseringen og digitaliseringen også. Fusionen skulle afstemmes med reformgeografien i den nye kommunale struktur uden amter. Retssikkerhed og sociale hensyn til svage borgere skulle være kendemærker ved samlingen af inddrivelsen under én statslig hat. Men først og fremmest var det en reform i rationaliseringens tegn:

- Forvaltningsfusionen blev lanceret som en »[o]verordnet og rationel forvaltning«, der bidrager til skabelsen af »et Danmark i balance« og skaber en slankere og mere effektiv skatteadministration«
- Det var »regeringens vurdering, at der ... over en årrække vil kunne realiseres væsentlige effektiviseringer«
- Det var ligeledes »regeringens forventning, at de tilpasninger, der vil ske i den samlede arbejdsstyrke på dette område, vil kunne ske ved naturlig afgang«
- Der var dog »knyttet stor usikkerhed til skønnene over de administrative konsekvenser ...«
- Det enstrengede inddrivelsessystem blev tilsvarende lanceret som vejen til »ensartet og retssikker« inddrivelse samt til en mere effektiv inddrivelse, hvor dobbeltarbejde var elimineret, og en ledelse med fokus på inddrivelsen og intet andet etableret
- På inddrivelsesområdet regnede man efter indkøringen med en halvering af personalet fra ca. 2300 til 1200 årsværk
- Forudsætningen var udviklingen af et integreret it-system, det senere EFI, som man forudsatte driftsklart i begyndelsen af 2007

## Handlekraft på tynd is

Det var ambitiøse beslutninger truffet af en handlekraftig regering, der havde sit flertal på plads, og som derfor heller ikke behøvede at lytte til oppositionen, som i øvrigt ikke anfægtede flertallets optimistiske skråsikkerhed.

Det grundlag, som regeringen påberåbte sig for fusionen af de kommunale og den statslige skatteforvaltning, var først og fremmest Strukturkommissionens betænkning. Den bestod af tre dele: en generel vurdering af den offentlige sektors udvikling og opgaveløsning, sektoranalyser udarbejdet af de enkelte ministerier for hvert deres område og kommissionens generelle forslag til reform. Forvaltningsreformen på skatteområdet var naturligt en lille brik i det samlede reformkompleks. Hovedsagen var fremtidens kommunestruktur i en situation, hvor amterne blev afløst af en anden konstruktion, og hvor opgaverne på sundheds- og sygehusområdet derfor stod over for nytænkning. Skatteområdet var samtidig et område, som ikke vakte de store følelser, og slet ikke idelogisk-politisk. Der var godt nok modstand hos kommunerne og personalet i deres skatteforvaltninger mod at overlade ansvaret til staten. Det var den modstand, der havde blokeret for planer om fusion i fortiden. Denne gang var de til at overvinde, fordi der med en omfattende strukturreform var

basis for at blande kortene på en måde, så kommunerne fik nye opgaver til gengæld.

Oplægget fra Strukturkommissionen var derfor, at man skulle skride til fusion. Kommissionen fulgte her sektoranalysen, som var udarbejdet i Skatteministeriets regi. Den lå på sin side tæt op ad en budgetanalyse af ToldSkat, som et års tid tidligere var blevet til i samarbejde mellem Finansministeriet, Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen.<sup>1</sup> Året forinden var der også udarbejdet en rapport, som vurderede erfaringerne efter statens overtagelse af det formelle ansvar for selskabsligningen i 1998. Den indgik også i beslutningsgrundlaget.

Et nøglebegreb i forberedelsen af strukturreformen var bæredygtighed. Det handlede om dels økonomisk, dels faglig bæredygtighed. Det kan man omskrive til en stordriftslogik, hvor antagelsen var, at større enheder vil være i stand til at løse opgaverne med højere omkostningseffektivitet, og at større enheder også vil have personalemæssig, organisatorisk og kvalifikationsmæssig kapacitet til at sikre en højere faglig kvalitet i opgaveløsningen.

Det er ikke helt klare begreber. Med hensyn til den økonomiske bæredygtighed forsøgte man dog at finde ud af, om der var en sammenhæng mellem kommunestørrelsen målt på indbyggertallet og omkostningseffektiviteten. Det var generelt svært at finde en sådan sammenhæng. Det var endnu sværere med hensyn til den faglige bæredygtighed, altså sammenhængen mellem kommunestørrelse og kvalitet. Det gjaldt i høj grad også på skatteområdet, som i øvrigt fyldte meget lidt i Strukturkommissionens overvejelser. Med henvisning til netop dette område konkluderede kommissionen ikke desto mindre tre ting:

- At »der på enkelte myndighedsområder er visse indikatorer af, at den faglige bæredygtighed kan være utilstrækkelig i forhold til varetagelse af sager, der er komplicerede og/eller sjældne, og hvis løsning forudsætter specialiserede faglige kompetencer«
- At de mindre kommuner har svært ved at læse statslige forskrifter
- At »betydelige stordriftsfordele [kan] gøre sig gældende ... i forhold til komplekse administrative opgaver, som kræver en høj grad af it-understøttelse«

Grundlaget for disse umiddelbart forsigtigt formulerede, men i budskabets indhold klare konklusioner var sektoranalysen (og før den budgetanalysen). Sektoranalysen hvilede på noget mere fokuserede statistiske analyser af sammenhængen mellem kommunestørrelse og træfprocenten i personligningen, medhold i skatteankenævnene samt medholdsprocenterne. Analysen kunne dog ikke rigtigt bekræfte antagelsen om en entydig sammenhæng mellem kommunestørrelsen og disse kvalitetsmål. På selskabsligningens område fandt man dog en stigende træfprocent<sup>2</sup> efter statens overtagelse af ansvaret for selskabsligningen i 1998. Problemet var bare, at størstedelen af selskabsligningen fortsat blev varetaget af enten kommuner eller kommunale skatte-samarbejder, som løste opgaven på kontrakt med Told- og Skattestyrelsen.

En konsulentrapport, udarbejdet af Deloitte, havde da også i 2001 ganske entydigt konkluderet, at »ligningseffektiviteten og bruttoændringsbeløb pr. årsværk [ikke kan] forklares ud fra forskelle i mandtal, momsgrundlag, myndighedsstørrelse og type af myndighed«.

Man var altså i den situation, at den politiske beslutning om at gennemføre en fusion af de kommunale og den statslige skatteforvaltning blev truffet med henvisning til Strukturkommissionens anbefalinger. Det var helt korrekt. Derimod var det problematisk også at gøre gældende, at Strukturkommissionen havde leveret en stærk underbygning af stordrifts- og bæredygtighedsargumentet. Det kunne den nemlig ikke, selv om den ihærdigt forsøgte. Den foreløbige konklusion er således, at fusionen blev båret igennem af et stærkt ønske om at skabe et enhedsskattevæsen, og man fandt i kommissionens anbefalinger, men ikke i dens analyser, argumenter for at gøre det. Kommissionen var altså en politisk legitimeringskilde snarere end en leverandør af en empirisk forankret policy-analyse.

### Letfærdige embedsmænd

Centraliseringen af inddrivelsen blev forberedt i et helt andet regi. Det var først, da regeringen i april 2004 offentliggjorde sine planer for strukturreformen, inklusive fusionen af skatteforvaltningerne, at de to reorganiseringer blev koblet sammen. Forberedelsen havde i dette tilfælde fundet sted i Forenklingsudvalget, et ministerielt udvalg, hvor en embedsmand fra Finansministeriet havde haft formandsposten. Udvalgets rapport blev offentliggjort lige op til offentliggørelsen af regeringens udspil.

Udvalgets opgave var vanskelig. Det måtte, som det havde været tilfældet for Rigsrevisionen et par år før, opgives at gennemføre en analyse af produktiviteten i den kommunale inddrivelse. Det måtte også adskille analysen af kommunernes og statens indsats, da det ikke kunne fremskaffe sammenlignelige data. På et ret summarisk grundlag når udvalget dog frem til, at der specielt i kommunerne er et betydeligt rationaliseringspotentiale, hvis man løfter de mindre effektive enheder til samme niveau som de mest effektive (altså realiserer, hvad man i teknokratisproget benævner »bedste praksis«), hvis man fjerner dobbeltarbejde (i samme sprog udnytter »organisatorisk synergi«), samt hvis man digitaliserer inddrivelsen. Udvalget skulle derefter vurdere, om det bedst skete i en fælles løsning, hvor staten overtog hele opgaven, eller i en delt løsning, hvor kommunerne beholdt ansvaret for alle personlige krav, mens staten overtog ansvaret for de virksomhedsrettede krav. Udvalgets konklusion var, at fællesløsningen var at foretrække af hensyn til retssikkerheden, intern koordination og styring samt til sikringen af højere inddrivelsesprocenter med de forhåndenværende ressourcer. Grundlaget for denne konklusion hvilede dog på et temmelig løst skøn.



## ingen syntes at have overvejet, om to så omfattende reorganiseringer lod sig gennemføre samtidig og forholdsvis hurtigt

Regeringen fulgte denne anbefaling, og den lagde også udvalgets estimat over rationaliseringspotentialet (en halvering af personaleforbruget) inden for en periode på godt tre år til grund for sin beslutning. På samme vis godtog den forslaget om i løbet af 2006 at udvikle det fælles digitale inddrivelsessystem EFI i forventning om, at det ville være driftsklart tidligt i 2007. Man fandt det derfor også muligt hurtigt at indlede den personalereduktion, som var estimeret mulig og forsvarlig.

Endnu en gang kan man altså fastslå, at beslutningen om en vidtgående reorganisering snarere var drevet af generelle antagelser og påstande om sammenhængen mellem en bestemt organisation og produktivitet og kvalitet end forankret i en grundig empirisk analyse. Man må i vurderingen lægge til, at ingen syntes at have overvejet, om to så omfattende reorganiseringer lod sig gennemføre samtidig og forholdsvis hurtigt.

### Den besværlige implementering

Da lovgivningen blev vedtaget, var der lagt op til en hurtig implementering af de to led i reorganiseringen. Lovgivningen, der oprindeligt var planlagt til at blive sat i kraft fra sommeren 2005, blev nu planlagt til den 1. oktober og siden den 1. november 2005. Samtidig forudsatte forarbejderne til inddrivelsesloven, at det nye inddrivelsessystem (EFI), som skulle automatisere inddrivelsen, ikke bare kunne sættes i drift i den første del af 2007, men også at den centraliserede inddrivelse ville være fuldt implementeret fra 2009. For fusionen var forudsætningerne lige så stramme, således at Det nye Skat, som man i Skatteministeriet benævnte den reformerede myndighed, ved indgangen til 2010 ville være fuldt indkørt.

Det kom ikke til at gå sådan. For fuldt ud at forstå det skal man have fat i tre forhold. For det første var begge led i reformen mere omfattende og mere komplekse end som så. For det andet er det – i et tilbageblik – åbenlyst, at man i beslutnings- og planlægningsfasen ignorerede en række forhold af politisk karakter, som viste sig at være afgørende, til trods for, at man, netop når det drejer sig om den offentlige sektor, ved, hvor besværlige de kan være. For det tredje støttede man sig i implementeringen til indkøbte konsulentrapporter, som ud fra en faglig vurdering var stærkt mangelfulde, og som ikke tog højde for de politiske og ledelsesmæssige komplikationer, som implementeringen i første omgang kunne forventes at løbe ind i og siden faktisk løb ind i. Det afgørende i denne sammenhæng er, at disse komplikationer heller ikke synes at have indgået i den rådgivnings- og beslutningsproces, som fulgte op på konsulentrapporterne.

De to delreformers omfang og kompleksitet var åbenbare. Fusionen indebar ikke alene statens overtagelse af den kommunale skatteforvaltning. En ny ledelsesorganisation skulle på plads. Den skulle på sin side etablere en balance mellem de statslige »herrer« og chefer fra de overtagne kommunale forvaltninger. Der var en integrationsopgave her, ligesom der var det for medarbejderne på mellemlider- og sagsbehandlerniveauet. Samtidig var der som led i skabelsen af Det nye Skat en erklæret bestræbelse på at ændre personalesammensætningen, så Skat fik hævet uddannelsesniveauet i forvaltningen. Da den fusionerede forvaltning var et barn af strukturreformen, som fjernede offentlige arbejdspladser i mange gamle købstæder, indgik fusionen i et politisk puslespil med mange brikker, hvor byer, der havde tabt på f.eks. amternes nedlæggelse, politi- og domstolsreformerne, skulle have kompensation gennem forvaltningsfusionen på skatteområdet. Det forudsatte på sin side forflytninger og nyrekruttering.

Endelig skal man ikke glemme, at fusionen først og fremmest var tænkt og annonceret som en rationaliseringsøvelse. Man skulle altså have reduceret bemanningen af SKAT i løbet af en ret kort periode. Hvor hurtigt det skulle gå, blev ikke oplyst i beslutningsfasen. Man gav heller ikke (havde angiveligt ikke) oplysninger om, hvor store reduktioner der var planlagt. Men straks efter vedtagelsen af skatteforvaltningsloven i maj 2005 blev det bekendtgjort, at målet var en personalereduktion på 30-40 procent, der som nævnt skulle være implementeret i perioden frem til 2010.

### **Rutineforvaltning kan godt være kompleks**

Kompleksiteten i inddrivelsesreformen var af en anden art. Der var først og fremmest en lovgivningsmæssig og en teknisk udfordring. Den lovgivningsmæssige bestod i, at der rundt omkring i lovgivningen var bestemmelser om inddrivelse af skyldige fordringer hos borgere og virksomheder. Denne lovgivning blev forvaltet af forskellige myndigheder (det hidtidige ToldSkat, kommunernes pantefogeder, politiet og Finansstyrelsen under Finansministeriet på vegne af en række andre statslige myndigheder). Det gav to problemer. Det ene var, at de forskellige love selvsagt havde hvert deres regelsæt for inddrivelsen. Det andet var (og er), at inddrivelse af skyldig gæld til det offentlige hos borgere og virksomheder har et socialt aspekt, som man politisk har valgt at tage hensyn til. Det sidste kan gøre det svært at etablere en fuldautomatiseret inddrivelsesforvaltning. Det kan også, hvilket var den kommunale erfaring, gøre, at sagsbehandlere (pantefogederne) under udførelsen af deres opgaver foretager en række individuelle skøn og afvejninger. Det er »street-level bureaucracy« i praksis, hvilket kan være ganske effektivt, men som hverken er fuldstændigt programmeret eller fuldstændigt følger gængse forestillinger om korrekt sagsbehandling (Winter og Nielsen, 2008: 116-126).

Samtidig var der en teknisk udfordring. De inddrivelsesordninger, som skulle samles under en fælles løsning var, i det omfang de var it-understøttede, baseret på en 10-11 forskellige systemer. For at udvikle det fælles inddrivelses-

system EFI skulle man altså ikke bare revidere og strømline en vidtforgrenet lovgivning. Man skulle også udvikle et nyt og omfattende it-system, der integrerede alle inddrivelsesforretninger. Alt det var forudsat at kunne ske i løbet af 2006.

Udviklingen af EFI var forudsætningen for gennemførelsen af den planlagte halvering af personaleforbruget på inddrivelsesområdet. Den satte ind med det samme, selv om man på det tidspunkt endnu ikke havde udviklet systemet, der skulle erstatte omkring 1200 medarbejdere i inddrivelsen.

### Der gik alligevel politik i det

Den storstilede reorganisering af skatteforvaltningen var ingen tung politisk sag. Den havde heller ingen ideologiske overtoner, hvilket Folketingets behandling af lovforslagene til fulde demonstrerede. Der var ikke desto mindre politiske aspekter af sagen. De kom sådan set frem under lovforberedelsen og igen under den parlamentariske behandling af lovforslagene. Det drejede sig på den ene side om reformgeografien (placeringen af de nye 30 skattecentre og antallet af tjenesteder uden for hovedstadsområdet) og på den anden side hensynet til medarbejderne i forbindelse med dels den planlagte reduktion, dels forflytninger til nye tjenestesteder. Det var imidlertid problemer, som man havde valgt at skrive sig ud af i lovforslagenes bemærkninger og i skatteminister Kristian Jensens fremlæggelse af forslagene for Folketinget. Nøgleordene var i den sammenhæng geografisk balance, naturlig afgang og inddragelse.

Det viste sig meget hurtigt ikke at række. I månederne efter lovens ikrafttræden kunne medierne rapportere om stærk uro blandt medarbejderne i Det nye Skat. Der blev ret hurtigt draget politiske konsekvenser i form af en såkaldt tryghedsaftale, som lagde vægt på naturlig afgang som det bærende princip i personalereduktionen, og som yderligere fastslog, at ingen ville blive forflyttet mod sin vilje. Det betød imidlertid, at tidsplanen for implementeringen skred, så man heller ikke kunne nå de planlagte besparelser. SKAT måtte derfor i perioden frem til 2010 tilføjes ekstrabevillinger. Det havde yderligere langsigtede konsekvenser, for i 2011, da en ny S-R-SF-regering var trådt til, overtog den uden forbehold forgængernes program for modernisering og rationalisering af skatteforvaltningen. Men regeringen måtte konstatere, at implementeringen var sakket bagud i forhold til beslutningerne fra 2005. Derfor besluttede den at tage sagen op til revurdering med det sigte at indhente det tabte.

### Store mænd helmer ikke

Resultatet blev en plan for relancering af rationaliseringen. Efter nye analyser kom man til den konklusion, at det var muligt at stramme kravene til SKAT yderligere. De oprindelige estimater havde lagt op til en udgiftsreduktion på 469 mio. kr. Man estimerede nu, at kravet kunne hæves med godt 400 mio. kr. til i alt 894 mio. kr. Man estimerede også, at det var muligt at nå det nye mål inden for de nærmeste 3-4 år.

Der var ikke her taget hensyn til inddrivelsen. Problemerne var her af en anden art. De bestod først og fremmest i, at det hverken i 2006-07 eller i årene derefter lykkedes at udvikle et driftsklart EFI. Men igen tog den relative optimisme over efter regeringsskiftet, og det blev besluttet og bekendtgjort, at EFI ville blive sat i drift i 2013. På dette tidspunkt regnede man derfor med, at man nu med forsinkelse og efter at have afholdt betydelige merudgifter i perioden 2006-12 på udviklingen af systemet omsider kunne realisere de effektiviseringsgevinster, som man oprindeligt havde regnet med.

Det kom ikke til at gå sådan. I 2015 blev det, efter at Kammeradvokaten havde afleveret en redegørelse for problemerne med inddrivelsen, som fastslog, at det nu idriftsatte EFI ikke sikrede en lovmæssig forvaltning, besluttet at opgive EFI. Umiddelbart efter blev det yderligere besluttet at stoppe den fortsat igangværende reorganisering, der var indledt med fusionen i 2005. Man stod med andre ord med en stort anlagt og ambitiøs forvaltningsreform, som var kuldsejlet, fordi implementeringen på afgørende punkter var kørt skævt.

### Et fejlbehæftet reformkoncept

Det rejser spørgsmålet om, hvordan det kunne gå så galt. Det er en indviklet historie. Men centralt i den konkrete sammenhæng er, at en væsentlig del af beslutningsgrundlaget for estimeringen af gevinsterne, tilrettelæggelsen af implementeringen samt designet af den nye organisation og dens ledelses- og styringssystemer blev til med bistand fra eksterne konsulentbureauer. De arbejdede i et tæt samspil med Skatteministeriet og Finansministeriet.

Man fulgte dermed en model for politikforberedelse, som er ganske udbredt i nutidens centraladministration. Den har to træk. Det ene er, at politikforberedelsen i høj grad sker internt i ministerierne i modsætning til tidligere, hvor beslutningsforberedelsen meget ofte var henlagt til arbejdsgrupper og udvalg sammensat af en blanding af interesserepræsentanter, særligt sagkyndige samt embedsmænd. Det andet er, at man i betydeligt omfang hyrer eksterne konsulentfirmaer til at gennemføre analyser og udarbejde rapporter, som indgår i grundlaget for politikformuleringen.

Begge træk karakteriserede i meget høj grad forberedelsen af reformen af skatteforvaltningen. Det gjaldt inddrivelsen, hvor beslutningen om at samle den i statsligt regi var forberedt i et udvalg af statslige embedsmænd, og hvor beslutningen om hurtigt at satse på udvikling af det fælles inddrivelsessystem EFI støttede sig til en konsulentrapport, som mere generelt beskæftigede sig med systemmoderniseringen på skatte- og afgiftsområdet. Netop EFI var den helt store satsning i denne generelle sammenhæng.

Det gjaldt også fusionen og specielt implementeringen af fusionen, der som nævnt var en både omfattende og kompleks manøvre. For det første blev iværksættelsen af fusionsimplementeringen i 2005 baseret på en rapport fra det amerikanske konsulentfirma Boston Consulting Group. Dets opgave var dels at estimere rationaliseringspotentialer, dels at komme med forslag

til selve implementeringsprocessen. Rapporten, som var udarbejdet i løbet af nogle uger i foråret 2005, konkluderede, at udnyttelse af stordriftsfordele, realisering af gevinster ved bedste praksis samt udnyttelse af organisatorisk synergi ved statens overtagelse af kommunernes skatteforvaltninger muliggjorde en reduktion af medarbejdertallet med omkring 2600 årsværk, altså ca. en tredjedel. Dernæst konkluderede rapporten, at man ikke kunne nå dette ved naturlig afgang, og skulle man derfor, hvilket rapporten anså for muligt og anbefalede, fuldende implementeringen inden 2010, skulle der ske fyringer. Den anbefaling blev som udgangspunkt fulgt, men med indgåelsen af tryghedsaftalen i efteråret 2006 faldt den forudsætning bort.

Den anden store konsulentrapport blev udarbejdet af det ligeledes amerikanske konsulenthus McKinsey i 2012. Det skete igen i løbet af en meget kort periode. Baggrunden var som nævnt, at den forholdsvis nytiltrådte regering havde konstateret, at implementeringen haltede bag efter de oprindelige mål. Spørgsmålet var derfor, hvordan man kunne relancere processen, så den igen vandt momentum. McKinseys analyse fulgte samme spor som Boston-rapporten med stordrift, bedste praksis og synergi, og den kom, jf. ovenfor, til den konklusion, at det ikke alene var realistisk at indhente det forsømte, men at det i løbet af de nærmeste år var muligt at realisere endnu større gevinster end oprindelig målsat.

Der er to iøjnefaldende træk ved disse rapporter, der i praksis blev ganske afgørende. Det ene er, at deres empiriske analyser, som ved en første betragtning forekommer systematiske og grundige, ved en nærlæsning hviler på et brøstfældigt grundlag: Man drager konklusioner, der ikke er dækning for i data og de påberåbte analyser, og man foretager sammenligninger, som i bedste fald fremtræder som selektive og i sammenhængen irrelevante. Det andet træk er, at rapporterne arbejder med og anbefaler introduktionen af organisatoriske, ledelses- og styringsmodeller, som bygger på en antagelse om, at en høj grad af centralisering med en kombination af top-down kontrol-, styrings- og incitamentssystemer vil sikre vejen til den ambitiøse rationalisering, som man anså for realistisk, som man anbefalede, og som de ministerielle og politiske opdragsgivere faktisk fulgte.

Det er ikke forklaringen på, at det gik galt med de ambitiøse reorganiseringer af skatteforvaltningen i perioden 2005-15. Men det er væsentlige elementer i en forklaring, som både rejser spørgsmålet om konsulenternes faglige niveau og om det reelle samspil mellem dem og deres klienter på Slotsholmen.

## Tilbage til det teoretiske udgangspunkt

Den beslutningsproces, vi ovenfor har beskrevet, fremstod som en tilstræbt rationel reformproces. Man havde nogle klare og ambitiøse målsætninger for den danske skatteforvaltning – en bedre og billigere skatteforvaltning. Derefter blev der gennemført middel-målanalyser med ekstern hjælp fra private konsulentfirmaer, hvorefter man valgte den løsning, som ifølge analyserne bedst opfyldte målet.

Det var imidlertid ikke en rationel beslutningsproces. Det var derimod et ensidigt beslutningsgrundlag baseret på selektive analyser, der førte til suboptimering på enkelte delmål, ikke mindst effektivisering i snæver forstand i form af personalereduktioner, på bekostning af andre mål, såsom sikker drift og retssikker forvaltning. På den måde endte reformprocessen som endnu en illustration af Lindbloms (1959) pointe om, at den rationelle beslutningsproces måske nok kan beskrives, men ikke efterlevs i praksis. Samtidig illustrerer processen, hvordan den rationelle beslutningsmodel kan være en farlig illusion, når centrale beslutningstagere tror, de ved langt mere, end de gør, og derfor i stort overmod kaster et helt skattevæsen ud i store og irreversible reformer.

Vender vi tilbage til Amitai Etzionis (2014) dictum om, at hovedreglen er, at beslutninger er forkerte og efterfølgende skal korrigeres, så var den ydmyghed fuldstændig fraværende i den ovenfor beskrevne reformproces. Man vedtog derimod en reform, der netop var meget svær at korrigere, da problemerne hurtigt viste sig, fordi man godt og grundigt ødelagde det organisatoriske udgangspunkt. Det gjaldt fusionen af det kommunale og det statslige skattevæsen, det gjaldt samlingen af al inddrivelse af gæld til det offentlige, og det gjaldt de markante ændringer af ejendomsvurderingssystemet.

Da problemerne i implementeringsfasen hurtigt begyndte at vise sig, havde man afskåret sig selv fra mange realistiske justeringer netop på grund af reformernes kategoriske karakter. I stedet blev reformerne startskuddet til en 10-årsperiode kendetegnet ved zigzagkurs og uden naturlig organisatorisk ligevægt eller gode tilbagefaldsmuligheder. Man kan sige, at de mange og samtidige reformer af skatteforvaltningen ganske vist kan ses som et stort eksperiment, men det var derimod ikke *eksperimenteren* af den slags, hvor man med forsigtige skridt prøver sig frem i en kontrolleret »trial and error«-proces.

Endemålet om en centraliseret, statslig skatteforvaltning med en høj grad af automatisering på en række områder var ikke nødvendigvis tosset, men man ignorerede på fatal vis, at opgaven i 00'erne ikke var at designe et optimalt skattesystem i et land, hvor der ikke i forvejen var et skattesystem. Opgaven var, som det hurtigt viste sig, og som på stort set alle andre områder af den offentlige forvaltning, at videreudvikle og forbedre en i forvejen veludbygget og kompleks organisation i respekt for, at organisationen alt i alt gør det »godt nok« i politikernes og omverdenens øjne, vel at mærke uden at politikerne eksplicit tager stilling til, hvornår opgaven er løst godt nok (Jf. March og Simon, 1958). Det er vilkåret for offentlig virksomhed, og det tilsiger, at man generelt går forsigtigt til værks, når det gælder reform og reorganisering i den offentlige sektor, i hvert fald når problemudviklingen, som tilfældet var med skatteforvaltningen, inden reformerne satte ind, alt i alt var temmelig stabil og inkrementel.

Spørgsmålet er, om, og i givet fald hvornår, Lindblom (1959) og en række andre politologer, økonomer og sociologers budskab om, at en afgrænset og inkrementel reformtilgang er at foretrække, slår igennem i forhold til virkelighedens reformatorer af den offentlige forvaltning. Reformerne af skattevæsenet var måske nok på flere standarder temmelig ekstreme, og på mange områder i den offentlige sektor går man i dag mere forsigtigt til værks. Ikke desto mindre er det tilsyneladende stadig en udbredt forestilling, at stærke offentlige ledere er folk, der kan igangsætte store reformer uden tanke på egne karriererisici og på de store implementeringsproblemer, de vil risikere at medføre. Mindst lige så svært og mindst lige så vigtigt er det imidlertid at kunne sikre stabil og sikker drift i urolige tider, men hvornår det bliver en tilgang, som toplederne ikke skal undskylde for, men derimod være stolte over, må stå hen i det uvisse.

## Noter

- 1 Told- og Skattestyrelsen skiftede umiddelbart efter navn til ToldSkat for så i 2005 at blive til SKAT.
- 2 Træfprocenten er defineret som den procentvise andel af kontroller, som fører til ændring af indkomstansættelsen.

## Litteratur

- Christensen, Jørgen Grønnegård og Peter Bjerre Mortensen (2018), *Overmod og afmagt. Historien om Det nye SKAT*, København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Christiansen, Peter Munk og Michael Baggesen Klitgaard (2008), *Den utænkelige reform*, Odense: Syddansk Universitetsforlag.
- Dror, Yehezkel (1964), »Muddling Through – ‘Science’ or Inertia?« *Public administration review*, 24(3): 153-7.
- Etzioni, Amitai (2014), »Humble Decision-Making Theory«, *Public Management Review*, 16(5): 611-9.
- Frandsen, Aage (2008), *Lovgivningsprocessen i praksis*, København: Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Jensen, Henrik (1995), *Arenaer eller aktører? En analyse af de stående udvalg*, København: Samfundslitteratur.
- Juul Christiansen, Flemming (2008), *Politiske forlig i Folketinget*, Aarhus: Politica.
- Kahneman, Daniel (2011), *Thinking, Fast and Slow*, New York: Farrar, Straus and Giroux.
- Lindblom, Charles E. (1959), »The Science of ‘Muddling Through’«, *Public Administration Review*, 19(2): 79-88.
- Lindblom, Charles E. (1964), »Contexts for Change and Strategy: A Reply«, *Public Administration Review*, 24(3): 157-8.
- March, James G. og Herbert Alexander Simon (1958), *Organizations*, Wiley.
- March, James G. og Johan P. Olson (1983), »Organizing Political Life: What Administrative Reorganization Tells Us about Government«, *American Political Science Review*, 77(2): 281-96.
- Mortensen, Peter Bjerre og Søren Serritzlew (2012), *Aaron Wildavsky*, Jurist- og Økonomforbundet.
- Ostrom, Elinor, Joanna Burger, Christopher B. Field, Richard B. Norgaard og David Policansky (1999), »Revisiting the Commons: Local Lessons, Global Challenges«, *Science*, 284 (5412): 278-82.
- Simon, Herbert A. (1945), *Administrative Behavior*, New York: The Free Press.
- Skatteministeriet (2004), *Det nye Skatteministerium*, København: Skatteministeriet.
- Winter, Søren og Vibeke Lehmann Nielsen (2008), *Implementering af politik*, Aarhus: Academica.