

Redaktionelt forord

Temaet i dette nr. af *Økonomi & Politik* er skattepolitikken, som belyses via to længere artikler.

I den første artikel analyserer *Peter Birch Sørensen* og *Jan Rose Skaksen* skattepolitikken i forhold til situationen på det danske arbejdsmarked. De påpeger, at der er store samfundsgevinster forbundet med en nedsættelse af marginals-katten for i stedet at beskatte jord og fast ejendom hårdere.

Bent Greve tager i sin artikel udgangspunkt i, at den teoretisk optimale skattepolitik ikke er politisk gennemførlig. På den baggrund anbefaler han second-best initiativer i form af

øget anvendelse af bruttobeskatning, øget beskatning af fast ejendom og øget beskatning af energi- og miljøområdet.

I den sidste artikel udenfor temaet analyserer *Kirsten Bregm* resultatbaseret løn for lærere som et middel til en bedre folkeskole. Kirsten Bregm tager udgangspunkt i de engelske erfaringer på området, som er tvivlsomme. Overføres de til Danmark, betyder det, at et system med resultatbaseret løn i bedste fald vil være uden effekt.

Peter Nedergaard
Redaktør

Skattepolitikken og arbejdsmarkedet

Af Peter Birch Sørensen, professor, Økonomisk Institut, Københavns Universitet og Jan Rose Skaksen, professor, ved Økonomisk Institut, Københavns Universitet¹

Skattereformer har været en central del af strukturpolitikken i Danmark gennem de sidste tyve år. De seneste års skattedebat har især drejet sig om, hvordan skattepolitikken kan bidrage til at imødegå den demografisk betingede tendens til faldende arbejdsudbud, og hvordan skattesystemet kan gøres mere robust overfor globaliseringen.

I denne artikel fokuserer vi på skattepolitikens indvirkning på arbejdsmarkedet og diskuterer en række spørgsmål, som har været heftigt debatteret i Danmark. Kan en (u)finansieret sænkning af skatten på arbejdsindkomst mindske mangelen på arbejdskraft? Hvordan bør lettelser i skatten på arbejdsindkomst udformes, hvis man ønsker at maksimere den positive effekt på arbejdsudbuddet? Kan (visse typer af) lettelser i skatten på arbejde være fuldt selvfinansierende?

Som baggrund for diskussionen af disse spørgsmål starter vi med at give et kort rids af beskatningen af arbejdsindkomst i Danmark.

1. Tre centrale skattesatser

Arbejdsudbuddet kan variere på den *intensive margin*, hvor de beskæftigede vælger deres arbejdstid indenfor de rammer, der afstikkes af overenskomster og lokale aftaler. Arbejdsudbuddet varierer også på den *ekstensiv margin*, hvor den enkelte træffer beslutning om deltagelse på arbejdsmarkedet og/

eller om, hvor bredt og intensivt der søges efter job, hvis man er på dagpenge eller kontanthjælp.

På den intensive margin påvirker skattesystemet først og fremmest arbejdsudbuddet via den *effektive marginalskat* på arbejdsindkomst (m), der er givet som

$$m = \frac{\tau^d + \tau^i}{1 + \tau^i}, \quad (1)$$

hvor τ^d er den direkte marginalskat (primært arbejdsmarkedsbidrag og personlig indkomstskat af den sidst tjente krone), mens τ^i er den effektive indirekte skattesats, der kan beregnes som provenuet af moms og punkt-afgifter i forhold til det private forbrug målt i producentpriser. Den effektive marginalskat måler skatteken mellem arbejdsgiverens udgift til beskæftigelse af lønmodtageren i en ekstra time og den stigning i den disponible realindkomst, som lønmodtageren opnår ved at arbejde en ekstra time. De indirekte skatter på forbrug skal indregnes i den effektive marginalskat, da de udhuler lønnens købekraft. Hvis den beskæftigede lønmodtager er berettiget til indkomstafhængige sociale ydelser, der aftrappes med stigende indkomst, skal den deraf følgende marginalskatteeffekt ligeledes indregnes som en forøgelse af parameteren τ^d .

Marginalskatten påvirker lønmodtagerens incitament til at substituere mellem forbrug og fritid, men efterspørgslen efter fritid kan også påvirkes af lønmodtagerens samlede disponible realindkomst og dermed af den *effektive gennemsnitsskat* (g), som er

$$g = \frac{t^d + \tau^i}{1 + \tau^i}, \quad (2)$$

hvor t^d er den direkte gennemsnitsskattesats, dvs. den samlede direkte skattebetaling i forhold til arbejdsindkomsten før skat. Beskatningens indkomsteffekt på de beskæftigedes timeudbud afhænger altså af gennemsnitsskatten.

På den ekstensive margin påvirker skattesystemet incitamentet til at søge beskæftigelse via den såkaldte *deltagelsesskat* (t), der er defineret som

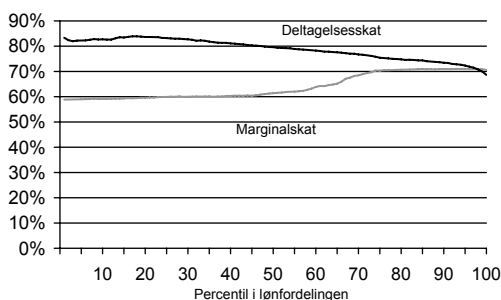
$$t = \frac{t^d + \tau^i + B}{1 + \tau^i} = g + b, \quad b \equiv \frac{B}{1 + \tau^i}, \quad (3)$$

hvor B angiver den overførselsindkomst efter direkte skat, som lønmodtageren evt. mister ved at komme i beskæftigelse, opgjort i forhold til arbejdsgiverens lønudgift før skat. Deltagelsesskatten angiver altså, hvor meget skatte- og overførselssystemet reducerer lønmodtagerens gevinst ved at komme i arbejde.

I et nyligt studie for Rockwool Fondens Forskningsenhed har Kleven og Kreiner (2006b) benyttet data fra Lovmodellen til at beregne effektive marginalskatter og deltagelsesskatter på tværs af lønindkomstfordelingen i Danmark, givet reglerne i 2006 for skatteberegning og (aftrapning af) indkomstoverførsler i de forskellige percentiler af indkomstfordelingen. Figur 1 sammenfatter deres resultater. Deltagelsesskatten er over 80% for de laveste ca. 40% af lønindkomsterne og over 70% for næsten alle øvrige lønmodtagere, mens den effektive marginalskat starter

ved omkring 60% for de laveste indkomster for at ende over 70% for de højeste indkomster. De anførte tal er gennemsnit for hvert percentil og dækker over variationer som følge af forskelle i husstandsforhold mm.

Beregninger i Immervoll m.fl. (2007) baseret på EUROMOD-modellen (en slags lovmodel for de vesteuropæiske lande) tyder på, at deltagelsesskatten for de lavtlønnede grupper i Danmark er højere end i noget andet land. De effektive marginalskattesatser ligger ifølge denne kilde på nogenlunde samme niveau i Belgien, Danmark, Finland og Sverige, men typisk 5-10 procentpoints højere i disse lande end i de fleste andre vesteuropæiske lande.



Kilde: Kleven og Kreiner (2006b, fig. 7.1).

Figur 1. Gennemsnitlige effektive skattesatser i Danmark 2006

Der er således ingen tvivl om, at beskatningen af arbejdsindkomst i Danmark er høj set i international sammenhæng. Hvor store forvridninger, dette skaber, afhænger af i hvilket omfang skatteyderne reagerer på de disincitament, der er indbygget i skattesystemet. Den danske debat har fokuseret meget på timeelasticiteten i arbejdsudbuddet, dvs. elasticiteten i den enkelte lønmodtagers arbejdstimetall m.h.t. den marginale realløn efter skat, og på deltagelseselasticiteten, dvs. personbeskæftigelsens elasticitet m.h.t. den fremgang i nettoindkomst, der kan opnås ved at deltage på arbejdsmarkedet. Arbejdsud-

buddet har imidlertid også en række andre vigtige dimensioner af mere kvalitativ art. For nogle kan skattesystemet f.eks. tænkes at påvirke indsatsen på jobbet, beslutninger om uddannelses- og erhvervsvalg og villigheden til at udvise mobilitet, herunder at flytte til udlandet. Derudover kan skattesystemet påvirke den form, hvori indkomst kommer til udbetaling, f.eks. valget mellem løn, frynsegoder, aktieaflønnings og pensionsbidrag. Der kan også være en virkning på udnyttelse af »smuthuller« og på omfanget af egentlig skatteunddragelse. I det omfang beskatningen indvirker på disse beslutningsmarginaler, skaber den forvriddinger. Alle disse forvriddinger opfanges i *skattebasens elasticitet m.h.t. skattesatsen*, der måler reduktionen af skattegrundlaget som følge af de adfærdsændringer, der udløses af en højere skattesats. Som vi senere skal forklare, er det denne samlede elasticitet i skattebasen, der er afgørende for de langsigtede effektivitetsvirkninger af en ændring i skattesystemet.

2. Skattepolitik som konjunkturpolitik: Kan skattelettelse mindske presset på arbejdsmarkedet?

Ved vurdering af skattepolitikken *kortsigtede* virkning på arbejdsmarkedet er det dog især de traditionelle time- og deltagelseselasticiteter, der bør fokuseres på, da mange af de øvrige omtalte adfærdsændringer såsom ændret uddannelses- og erhvervsvalg, beslutning om udvandring osv. vil være længere om at slå fuldt igennem.

I Danmark har man senest i forbindelse med skatteaftalen af september 2007 diskuteret, om en ufinansieret sænkning af skatten på arbejdsindkomst kan mindske overskudsefterspørgslen efter arbejdskraft? Ud fra en traditionel keynesiansk synsvinkel vil man svare »nej«, eftersom en ufinansieret skattelettelse øger efterspørgslen efter arbejdskraft ved at stimulere den samlede efterspørgsel efter varer og tjenester. Men lavere skat på arbejdsindkomst kan også øge arbejdsudbuddet, så

det er et empirisk spørgsmål, om presset på arbejdsmarkedet vil stige eller falde. I Det Økonomiske Råd (2006) forsøgte det Økonomiske Råds formandskab at belyse problemstillingen gennem beregninger på den makroøkonometriske model SMEC. Beregningerne antog, at marginalskatte sænkes svarende til et umiddelbart provenutab på 10 mia. kr. Det øgede timeudbud som følge af lavere marginalskatte blev indlagt eksogent i SMEC-modellen. I Frederiksen m.fl. (2001) er timeudbudselasticiteten i Danmark estimeret til gennemsnitligt 0,05 for mænd og gennemsnitligt 0,15 for kvinder.² På den baggrund blev der i skønnet over arbejdsudbudseffekten af lavere marginalskatte antaget en gennemsnitlig timeudbudselasticitet på 0,10. Arbejdsudbudseffekten forudsattes at slå gradvist igennem over en fire-årig periode, og dansk produktion blev antaget at fortrænge import i takt med det øgede timeudbud.

Tabel 1 gengiver dele af vismandsrapportens beregningsresultater, opgjort som effekter på arbejdskraftefterspørgsel og arbejdsudbud målt i antal fuldtidspersoner. I det centrale scenario sammenfattet i tabellens næstsidste række ses, at skattelettelsen de første par år er stort set neutral i forhold til arbejdsmarkedet; der er endda en lille tendens til formindskelse af overskudsefterspørgslen efter arbejdskraft. Dette skyldes, at en stor del af skattelettelsen ifølge SMEC-modellen vil blive anvendt til opsparing på kort sigt, og at en væsentlig del af stigningen i det private forbrug vil bestå af importvarer. Den kortsigtede marginale forbrugskvote i SMEC er imidlertid estimeret på historiske perioder, hvor udsvingene i de disponible indkomster i stort omfang har været midlertidige. Hvis en indkomstskattelettelse opfattes som permanent, kan forbrugsreaktionen derfor meget vel tænkes at blive højere end SMEC's estimerede kortsigtede marginale forbrugskvote på under 0,5. Der kan også være andre årsager til, at den aktuelle forbrugskvote er for-

skellig fra den estimerede, og på den baggrund viser tabel 1 et risikoscenario, hvor den kortsigtede marginale forbrugskvote er dobbelt så høj som den »normale« forbrugskvote i SMEC. Det ses, at skattelettelsen i dette scenario klart forøger presset på arbejdsmarkedet de første par år.

Tabel 1. Påvirkning af presset på arbejdsmarkedet ved en ufinansieret sænkning af marginalsatserne (1.000 personer)

	1. år	2. år	3. år	4. år
1. Efterspørgselseffekt af lavere indkomstskat	3,6	7,0	8,4	9,0
1.a. Risikoscenario: Høj forbrugseffekt ^a	8,0	12,3	11,5	10,6
2. Arbejdsudbudseffekt af lavere indkomstskat	4,1	7,1	9,4	11,0
3. Samlet effekt (1.-2.)	- 0,4	- 0,1	- 1,0	- 2,0
3.a. Samlet effekt i risikoscenario (1.a – 2.)	3,9	5,2	2,1	- 0,4

Anm.: Beregninger på den makroøkonometriske model SMEC af virkningerne af en ufinansieret skattelettelse svarende til et middelbart årligt provenutab på 10 mia. kr.

a. Effekt ved fordobling af den kortsigtede marginale forbrugstilbøjelighed.

Kilde: Det Økonomiske Råd (2006), Boks I.12.

En anden risikofaktor, som ikke er belyst i tabel 1, stammer fra usikkerheden om størrelsen af arbejdsudbudseffekten og den hast, hvormed den slår igennem. I den højkonjunktur, som har hersket i 2006 og 2007, har mange medarbejdere på landets virksomheder formentlig arbejdet flere timer end normalt, hvilket giver et mindre spillerum for udvidelse af timeudbuddet, end der vil være i en mere normal konjunktursituation. Det kan derfor tænkes, at tabel 1 overvurderer den kortsigtede stigning i arbejdsudbuddet, som en skattelettelse vil kunne fremkalde i en højkonjunktur.

Disse risikomomenter skal ses i sammenhæng med, at dansk økonomi på det seneste har befundet sig på kanten af overophedning. Dette er baggrunden for det Økonomiske Råds formandskabs advarsel om, at ufinansi-

erede skattelettelser er et farligt eksperiment i den konjunktursituation, der hersker i skrivende stund.

I det følgende vil vi imidlertid abstrahere fra denne konjunkturpolitiske problemstilling og fokusere på det lange sigt, hvor beskæftigelsen antages at være på sit strukturelle niveau bestemt af den strukturelle arbejdsstyrke og den strukturelle ledighed.

3. Beskatning og strukturel beskæftigelse

I det lange perspektiv er det kravet om finansiering af de offentlige udgifter, der begrænser mulighederne for at give skattelettelser. Antag imidlertid at der gennem en tilbageholdende offentlig udgiftspolitik, via strukturpolitiske tiltag eller gennem en ophævelse af skattestoppet er tilvejebragt et langsigtet råderum for lettelser i skatten på arbejdsindkomst. Hvordan bør lettelserne i så fald udformes, hvis man ønsker at opnå den størst mulige stigning i den strukturelle beskæftigelse, opgjort i det samlede antal udførte arbejdstimer? Dette spørgsmål blev analyseret af Det Økonomiske Råd (2004).

Tabel 2 gengiver hovedresultaterne af analysen, der byggede på simulationer med DREAM-modellen for dansk økonomi. Tabellen sammenligner effekterne af alternative former for skattelettelser, der alle skønnes at svække de offentlige finanser med knap 4 mia. kr. (i 2004-niveau), når de »dynamiske« provenuvirkninger af ændret adfærd er indregnet. Provenutabet er forudsat dækket ved en ophævelse af skattestoppets nominalprincip (den nominelle fastfrysning af punktafgifter og ejendomsværdiskat) 4 år tidligere end oprindeligt antaget i 2010-planen. Antagelserne om timeudbudselasticiteterne svarer til de ovenfor nævnte. Derudover antages, at erhvervsdeltagelsen for (potentielle) modtagere af en række overførsler (efterløn, konstanthjælp, dagpenge ved aktivering, integrationsydelse) varierer positivt med forskellen mellem nettoindkomsten ved beskæftigelse

og nettoindkomsten fra den pågældende overførsel. Konkret forudsættes erhvervsdeltagelsens elasticitet m.h.t. dette »forskelsløb« at være ca. 0,04, hvilket er nogenlunde på linie med estimationer udført for Velfærdskommissionen, jf. Le Maire og Scheuer (2005).

Tabel 2 viser, hvordan skattelettelseernes effekt på den samlede strukturelle timebeskæftigelse fordeler sig på øget timetal for de beskæftigede (søjle 3), øget erhvervsdeltagelse (søjle 4) samt lavere strukturledighed (søjle 5). Sidstnævnte ledighedseffekt fremkommer, fordi ændringer i gennemsnits- og marginalskatterne kan påvirke lønpresset.

Et øget beskæftigelsesfradrag virker især ved at øge erhvervsdeltagelsen og mindske strukturledigheden. Ledighedseffekten skyldes, at det øgede beskæftigelsesfradrag sænker nettokompensationsgraden i overførselssystemet, hvilket virker løndæmpende. Stigningen i beskæftigelsesfradraget har dog også en vis positiv effekt på timeudbuddet, da en højere fradragssats sænker den effektive marginalskat op til den indkomstgrænse, hvor fradragloftet nås (svarende til den daværende mellemskattegrænse). En sænkning af satserne for mellem- eller topskatten ses primært at virke via et højere timeudbud for de beskæftigede.

Tabel 2. Stigning i samlet timebeskæftigelse ved alternative typer af skattelettelser

	Sats- ændring	Samlet beskæf- tigelses- effekt	Time- effekt	Del- tagelses- effekt	Ledig- heds- effekt	Selv- finan- sierings- grad
	----- Procentpoints -----					Procent
Lavere bundskattesats	-0,6	0,04	0,04	0,00	0,00	24,1
Øget beskæftigelsesfradrag	4,2	0,32	0,04	0,11	0,16	50,1
Lavere mellemskattesats	-4,3	0,33	0,30	0,03	0,01	46,4
Lavere topskattesats	-5,8	0,32	0,31	0,00	0,01	45,3

Anm.: Tabellen viser effekter af alternative skattelettelser, der alle giver et nettoprovenutab på 3,7 mia. kr. (2004-niveau) efter indregning af dynamiske effekter. Provenutabet antages dækket via en ophævelse af skattestoppets nominalprincip 4 år tidligere end oprindeligt forudsat i 2010-planen. Elasticiteten i de beskæftigedes timeudbud er antaget at være 0,1, og den gennemsnitlige deltageselasticitet er ca. 0,04. Beregningerne er udført på DREAM-modellen.

Kilde: Det Økonomiske Råd (2004), tabel I.17, I.18 og I.19.

Det ses af tabellen, at lavere bundskattesats er et meget ineffektivt middel til at øge beskæftigelsen, da der for et givet provenutab kun kan gives en beskedne marginalskatteletelse, og da både overførselsmodtagere og beskæftigede får del i lettelsen. De øvrige typer af skattelettelser gives primært til modtagere af arbejdsindkomst og har derfor en noget større positiv virkning på beskæftigelsen.

Med de gjorte elasticitetsantagelser har højere beskæftigelsesfradrag og lavere satser for mellem- og topskat næsten identiske virkninger på den samlede strukturelle timebeskæftigelse. Ifølge tabellens søjle 6 har stigningen i beskæftigelsesfradraget dog en lidt højere selvfinansieringsgrad, målt som den andel af det umiddelbare provenutab der genvindes via positive dynamiske adfærdsvirkninger.

Forklaringen er, at den højere timebeskæftigelse i dette scenario primært fremkommer ved, at en række personer bevæger sig fra overførselsindkomst til beskæftigelse, hvorved de offentlige finanser både forbedres via lavere overførselsudgifter og via højere skatteindtægter.

De i tabel 2 viste selvfinansieringsgrader forudsætter som nævnt, at ex-post provenutabet dækkes af et løft i punktafgifterne og ejendomsværdiskatten (via en fremrykket ophævelse af skattestoppets nominalprincip). Disse skatter forvrider i et vist omfang arbejdsudbuddet og reducerer dermed selvfinansieringsgraden med ca. 10 procentpoints sammenlignet med de *ufinansierede* skattelettelser, der diskuteres i afsnit 6.

4. Beskatning og humankapital

Diskussionen ovenfor kunne trække i retning af en svag preference for højere beskæftigelsesfradrag snarere end lavere mellem- og topskat. De simulationer med DREAM-modellen, der ligger til grund for tabel 2, tager imidlertid ikke hensyn til skattepolitikens effekter på beslutninger om uddannelse og opkvalificering. Hvis beskatningen af arbejdsindkomst var rent proportional, og offeromkostningen ved humankapitalinvestering alene bestod i den indkomst, man går glip af under uddannelsen, ville skattesystemet være neutralt overfor uddannelsesbeslutninger. Skattesystemet ville nemlig i så fald reducere offeromkostningen ved uddannelse (den mistede arbejdsindkomst) i samme forhold, som det ville beskære gevinsten ved uddannelse (den øgede arbejdsindkomst efter endt uddannelse), jf. Nielsen og Sørensen (1997). I praksis påvirker skattesystemet imidlertid incitamentet til humankapitalinvesteringer ad mindst fem kanaler, jf. Jacobs (2007):

1) Beskatningen af arbejdsindkomst er progressiv, så offeromkostningen ved den mistede indkomst under uddannelsesforløbet (hvor

den potentielle arbejdsindkomst og dermed marginalsatten typisk er lav) reduceres ikke i samme grad, som skatten beskærer den højere indkomst efter endt uddannelse. Følgelig reducerer skatteprogressionen afkastet af en uddannelsesinvestering.

2) Marginalbeskatningen af arbejdsindkomst reducerer det optimale timeudbud for de beskæftigede (under den realistiske antagelse, at den ukompenserede timeudbudselasticitet er positiv). Derved reduceres humankapitalens »udnyttelsesgrad«, hvilket gør det mindre fordelagtigt at opbygge humankapital.

3) Offeromkostningen ved en uddannelsesinvestering inkluderer udgifter til f.eks. lærebøger, computere og evt. undervisningsgebyrer. Hvis disse omkostninger ikke kan fremføres (med rente) til fradrag i den fremtidige arbejdsindkomst, vil skattesystemet reducere afkastet af en humankapitalinvestering.

4) Offeromkostningen ved humankapitalinvesteringer består ikke blot af mistet arbejdsindkomst og udgifter til lærebøger mm., men også af den uddannelsessøgendes anstrengelse for at tilegne sig viden. Mens en øget tid tilbragt i uddannelsessystemet udløser lavere beskatning, fordi overgangen til et højere indtjeningsniveau udskydes, så udløses der ikke lavere skat, når en uddannelsessøgende øger sin studieintensitet. Skattesystemet kan dermed tilskynde de uddannelsessøgende til at studere mindre intensivt og til gengæld tilbringe længere tid i uddannelsessystemet.

5) Beskatningen af kapitalindkomst beskærer afkastet af investeringer i fysiske og finansielle aktiver og øger dermed den relative fordelagtighed af investering i humankapital.

Bortset fra pkt. 5 trækker disse forhold i retning af at reducere omfanget og/eller produktiviteten af humankapitalinvesteringer. Amerikanske studier af Leslie og Brinkman (1984), Hilmer (1998) og Cameron og Heck-

man (2001) finder, at beslutninger om højere uddannelse faktisk påvirkes af økonomiske incitamenter, og et nyligt papir af Leuven og Oosterbeek (2005) baseret på hollandske data når en tilsvarende konklusion. Jacobs (2005) finder under antagelse af plausible elasticiteter, at endogene humankapitalinvesteringer væsentligt forøger skattebasens elasticitet m.h.t. skattesatserne.

Forvridding af incitamenterne til humankapitaldannelse er en af effektivitets-omkostningerne ved progressiv beskatning af arbejdsindkomst. Da højere beskæftigelsesfradrag skærper progressionen, hvorimod lavere mellem- og topskattesats mindsker den, kan et ønske om at mindske disincitamentet til uddannelse tale for den sidstnævnte type af skattelettelse.

Det er dog ikke så ligetil at afgøre, om der er behov for mindsket skatteprogression i Danmark for at øge incitamentet til uddannelse. Vi har ganske vist et af de mest progressive skattesystemer i verden, men samtidigt subsidierer vi uddannelse i massivt omfang, dels via SU-systemet, og dels via (tilnærmelsesvis) fravær af undervisningsgebyrer. Som påpeget af Bovenberg og Jacobs (2005) kan subsidier til uddannelse i høj grad neutralisere beskatningens negative virkning på humankapitalinvesteringerne i lande, der ud fra fordelingspolitiske hensyn har valgt en høj grad af skatteprogression.

To observationer antyder imidlertid, at det kan være hensigtsmæssigt at mindske marginalbeskatningen af arbejdsindkomst i Danmark for at fremme humankapitaldannelsen. For det første er de højtuddannedes andel af arbejdsstyrken steget væsentligt mindre herhjemme end i de fleste andre OECD-lande i de seneste årtier: Vi fremstår ikke længere som et land med en specielt højtuddannet arbejdsstyrke. For det andet tyder de internationalt set meget lange studietider i Danmark på, at den ovenfor under pkt. 4 omtalte skat-

teforvridding rent faktisk gør sig gældende her i landet (uden at dette nødvendigvis er hele forklaringen på den sene overgang fra uddannelse til arbejdsmarked).

5. Beskatning og vandring

Analyseresultaterne i tabel 2 tager heller ikke hensyn til beskatningens potentielle virkning på arbejdskraftens vandring over landegrænserne. Generelt er der ganske vist endnu ikke den store personmobilitet mellem Danmark og udlandet, og både empiriske studier (f.eks. Pedersen (1996)) og erfaringerne fra den seneste danske højkonjunktur tyder klart på, at forskelle i beskæftigelsesmuligheder mellem landene er en vigtigere drivkraft bag migration end skatteforhold. En analyse i Det Økonomiske Råd (2001) baseret på data for 1990'erne fandt heller ingen tegn på, at det danske skattegrundlag skulle være truet af skattemotiveret udvandring.

Denne situation kan imidlertid være ved at ændre sig som følge af den fortsatte globalisering af arbejds- og uddannelsesmarkederne. Med den stigende internationalisering og studenterudveksling på de højere uddannelser må man forvente, at de højtuddannedes internationale mobilitet gradvis vil øges. I et nyligt empirisk studie baseret på OECDs Database on Migrants and Expatriates finder Nielsen (2007), at udflytningsfrekvensen fra et land til et andet bl.a. afhænger positivt af oprindelseslandets skattetryk og negativt af skattetrykket i destinationslandet. På basis af de estimerede koefficienter skønner forfatteren, at denne migrationseffekt øger selvfinansierings-graden ved en afskaffelse af den danske topskat med hele 26 procentpoints.

Teoretisk vil man ikke nødvendigvis forvente, at internationale vandring varierer systematisk med det *gennemsnitlige* skattetryk. Et land med højt skattetryk vil typisk have et højt offentligt serviceniveau, og det er derfor ikke oplagt, at et højt skattetryk giver et systematisk incitament til nettoudvandring. Det

er snarere graden af *omfordeling* via de offentlige finanser, der påvirker incitamenterne til vandring. Hvis omfordelingen i et land er kraftig, vil højindkomstmodtagere have et incitament til udvandring, mens lavindkomstmodtagere vil være tilskyndet til at indvandre, og vice versa. Sandsynligvis er der en positiv korrelation mellem det gennemsnitlige skattetryk og graden af omfordeling; dels fordi de fleste offentlige serviceydelser virker indkomstudjævnende, og dels fordi politiske præferencer for et højt kollektivt forbrug formentlig går hånd i hånd med præferencer for en høj grad af omfordeling. Hvis der er restriktioner på indvandring fra lavindkomstlande, men samtidigt kun få restriktioner på højindkomstmodtageres muligheder for at udvandre – hvilket forekommer realistisk – har man dermed en asymmetri, der potentielt kan forklare den tendens til nettoudvandring (nettoindvandring) i lande med højt (lavt) skattetryk, som afrapporteres i Nielsen (2007).

Hvorom alting er, er den danske model potentielt sårbar overfor tendenser til stigende international mobilitet på uddannelsesmarkedet og blandt de højtuddannede. Modellen indebærer kraftig subsidiering af højere uddannelse og gunstige muligheder for finansiering af udlandsophold for talentfulde danske studenter, kombineret med et af verdens højeste skattetryk på højindkomstmodtagere. Rent økonomisk tilskynder dette system til at tage en højere uddannelse i Danmark – med afstikkere til prestigegivende udenlandske universiteter under uddannelsen – efterfulgt af udvandring til f.eks. de angelsaksiske lande, hvor kombinationen af skat og offentlig service kan være mere attraktiv for højtuddannede erhvervsaktive skatteborgere.

Stigende personmobilitet over grænserne kan således gøre det vanskeligere for Danmark at tiltrække og fastholde højt kvalificeret arbejdskraft. Dette kan være et argument for at reducere graden af skatteprogression, evt. kombineret med en mindre grad af subsidie-

ring af højere uddannelse. I relation til diskussionen om alternative typer af skattelettelser udgør stigende international personmobilitet alt andet lige et argument for lempelser i topskatten snarere end f.eks. højere beskæftigelsesfradrag.³

6. Selvfinansierungsgrader og økonomisk effektivitet

Som tidligere nævnt opfanges skattesystemets virkninger på det kvantitative og det kvalitative arbejdsudbud i princippet af skattebasens elasticitet m.h.t. skattesatsen. Denne elasticitet inkluderer alle de adfærdsændringer, som skattesystemet medfører, og den er dermed afgørende for størrelsen af det effektivitetstab, beskatningen udløser. Effektivitetstab ved en skattestigning (og effektivitetsgevinsten ved en skattesækning) kan under visse forenkende forudsætninger måles ved følgende simple formel, der angiver den samfundsmæssige nettoomkostning ved at øge de offentlige udgifter med 1 krone; den såkaldte *Marginal Cost of Public Funds* (MCPF):⁴

$$\text{MCPF} = \frac{1}{1 - \text{selvfinansierungsgrad}}$$

Selvfinansierungsgraden er den andel af det umiddelbare provenutab ved en skattesækning, der genindvindes, når skattegrundlaget øges som følge af skatteydernes adfærdsændringer. Tilsvarende angiver selvfinansierungsgraden naturligvis, hvor meget af en initial provenugevinst ved en skattestigning, der efterfølgende mistes i kraft af adfærdstilpasninger. Hvis selvfinansierungsgraden f.eks. er 50 %, skal der i første omgang opkræves 2 kroner mere i skat for på langt sigt at sikre en stigning i nettoprovenuet på 1 krone. Prisen for at hæve de offentlige udgifter med 1 krone (MCPF) bliver da 2 kroner.

Boks 1 udleder en simpel formel for selvfinansierungsgraden ved en marginalskatteændring for alle skatteydere over et givet ind-

Boks 1. Selvfinansieringsgraden ved en skattelettelse

Som vist af Kleven og Kreiner (2006a, p. 154) kan der udledes en simpel formel for selvfinansieringsgraden ved en sænkning af marginalsatten for alle indkomster over et givet niveau Y . Lad y betegne gennemsnitsindkomsten for de N skatteydere, der tjener mere end indkomsten Y , og lad m angive marginalsattesatsen for indkomster over niveauet Y . Hvis denne sats sænkes med størrelsen dm , vil det umiddelbare »mekaniske« provenutab ved uændret adfærd være

$$M = dm \cdot (y - Y) \cdot N. \quad (i)$$

Da lavere marginalsat øger incitamentet til at erhverve og selvangive skattepligtig indkomst, må det imidlertid antages, at y varierer positivt med den andel $1-m$ af en ekstra tjent krone, som skatteyderne selv får lov at beholde. Dermed gælder den funktionelle sammenhæng $y = f(1-m)$. Den »dynamiske« provenugevinst som følge af, at lavere marginalsat udvider skattegrundlaget, er da givet som

$$D = m \cdot dy \cdot N = m \cdot \frac{dy}{d(1-m)} \cdot dm \cdot N, \quad (ii)$$

hvor vi har udnyttet, at $d(1-m)$ er lig med den numeriske ændring i marginalsatten, dm . Den skattepligtige indkomsts elasticitet m.h.t. $1-m$ er defineret som

$$\varepsilon \equiv \frac{dy/y}{d(1-m)/(1-m)}, \quad (iii)$$

og selvfinansieringsgraden ved en skattelettelse er defineret som den dynamiske provenugevinst i forhold til det umiddelbare provenutab, D/M . Ved at dividere (ii) med (i) og benytte (iii), får vi dermed selvfinansieringsgraden ved en marginalskattelettelse:

$$\frac{D}{M} = \frac{m}{1-m} \cdot \varepsilon \cdot \alpha, \quad \alpha \equiv \frac{y}{y-Y}. \quad (iv)$$

En højere initial marginalsattesats og en større elasticitet i den skattepligtige indkomst giver altså alt andet lige en større selvfinansieringsgrad. Derudover varierer selvfinansieringsgraden positivt med parameteren α , der afspejler egenskaber ved indkomstfordelingen. Hvis indkomsterne over den betragtede indkomstgrænse Y er koncentreret tæt på denne grænse, vil y ligge tæt på Y , og α vil dermed være langt over 1. Ved en rent proportional skattesænkning for alle skatteydere, har vi $Y = 0$, således at α bliver lig 1. I en typisk indkomstfordeling vil α først være stigende i Y , hvorefter den vil være nogenlunde konstant. I en sammenpresset indkomstfordeling med en »tynd øvre hale« vil α være relativt høj i den øvre del af fordelingen. I Danmark ligger α tæt på 3,5 for alle niveauer af Y i den øvre fjerdedel af lønindkomstfordelingen, hvorimod α kun er ca. 1,6 i den øvre del af den amerikanske indkomstfordeling, jf. Kleven og Kreiner (2006b, s. 167-68).

Hvis det antages, at elasticiteten i den skattepligtige indkomst alene stammer fra ændringer i arbejdsmarkedsdeltagelsen og i de beskæftigedes timeudbud, kan selvfinansieringsgraden ved en skattelettelse for en given socioøkonomisk gruppe vises at være (se f.eks. Sørensen (2007)):

$$\frac{D}{M} = \left(\frac{m}{1-m} \right) \left(\frac{dm}{dg} \cdot \varepsilon^c - \beta \cdot \varepsilon^y \right) + \left(\frac{g+b}{1-(g+b)} \right) \cdot \eta \quad (v)$$

hvor ε^c og ε^y er hhv. den kompenserede lønelasticitet og den numeriske indkomstelasticitet i timearbejdsudbuddet, β er lønindkomstens andel af skatteyderens samlede indkomst, η er arbejdsmarkedsdeltagelsens elasticitet m.h.t. »forskelsbeløbet«, dg er ændringen i den effektive gennemsnitsskat, og b er den overførsel efter skat (målt i forhold til lønnen før skat), som skatteyderen er berettiget til, hvis han er uden beskæftigelse, således at $g+b$ er lig med den såkaldte deltagelsesskat defineret i tekstens ligning (3). Parametrene ε^c og ε^y kan evt. fortolkes som elasticiteter i det »effektive« timeudbud, hvori der indgår effekten af indsatsen på jobbet, uddannelse og opkvalificering, omlægning fra sort til hvidt arbejde mm.

Kleven og Kreiner (2006b) beregner på grundlag af formel (v) samt lovmodeldata gennemsnitsværdier for selvfinansieringsgraden ved en marginalskattelettelse for hver af de 100 percentiler i indkomstfordelingen og sammenvejer disse med percentilgruppernes andel af den samlede indkomstmasse. Dermed tages der hensyn til lønfordelingens betydning for den aggregerede selvfinansieringsgrad. Klevens og Kreiners resultater er sammenfattet i Figur 2.

komstniveau. Det fremgår, at selvfinansieringsgraden varierer positivt med elasticiteten i den skattepligtige indkomst og med den initiale marginalskat. Endvidere er selvfinansieringsgraden højere, jo tættere de højere indkomster ligger på den indkomstgrænse, over hvilken marginalsatten ændres. Hvis langt de fleste topskatteydere f.eks. kun tjener en smule mere end topskattegrænsen, vil det umiddelbare provenutab ved en sænkning af topkattesatsen være beskedent, hvorved selvfinansieringsgraden bliver høj.

Formel (iv) i Boks 1 giver den vigtige indsigt, at selvfinansieringsgraden ved en marginalskattelettelse kan være meget høj ved lettelser i den øvre ende af indkomstfordelingen, også selvom elasticiteten i den skattepligtige indkomst måtte være lille som følge af beskedne adfærdseffekter af beskatningen. Selvfinansieringsgraden vil således tendere at være høj, hvis den initiale effektive marginalsattesats er høj, og hvis lønfordelingen er forholdsvis sammenpresset. Begge disse betingelser er opfyldt i Danmark. I en dansk sammenhæng kunne plausible værdier af parametrene i formel (iv) f.eks. være $m = 0,7$ og $\alpha = 3,5$ for personer over topskattegrænsen. Dermed skal elasticiteten i den skattepligtige indkomst (ϵ) kun være 0,12, for at en sænkning af topkattesatsen bliver 100 procent selvfinansierende.

Desværre findes der ikke empiriske estimater for elasticiteten i den skattepligtige indkomst i Danmark. Skønnene over denne parameter varierer meget i den internationale litteratur, jf. oversigten i Gruber og Saez (2002). Ljung og Ragan (2005) finder en elasticitet på mellem 0,3 og 0,4 for Sverige, og Hansson (2007) bruger ligeledes svenske data til at estimere elasticiteter mellem 0,4 og 0,5. Derimod finder Aarbu og Thoresen (2001) ved brug af norske data, at elasticiteten højst er 0,2 og formentlig mindre.

I fravær af empiriske estimater for elasticiteten af skattepligtig indkomst i Danmark kan man i stedet udlede selvfinansieringsgraden på grundlag af estimater for de traditionelle time- og deltagelseselasticiteter i arbejdsudbuddet, jf. formel (v) i Boks 1. Denne fremgangsmåde benyttes af Kleven og Kreiner (2006b) til at skønne over selvfinansieringsgraden ved en sænkning af marginalsatten for indkomster over de forskellige percentiler i den danske indkomstfordeling. Estimaterne bygger på danske lovmodeldata samt reglerne for skatter og indkomstoverførsler i 2006. Forfatterens centrale skøn antager en ukompenseret lønelasticitet i timeudbuddet på 0,1 (den kompenerede elasticitet er sat til godt 0,1, mens indkomstelasticiteten er sat til -0,005), og en gennemsnitlig deltagelseselasticitet på 0,14 (i bunden af indkomstfordelingen antages en højere deltagelseselasticitet; i toppen af fordelingen antages den at være nul).

Figur 2 viser Klevens og Kreiners beregnede selvfinansieringsgrader ved en »lille« marginalsattesænkning for alle indkomster over en given percentil i indkomstfordelingen. De lodrette stiplede linier angiver hhv. mellem-skattegrænsen og topskattegrænsen i 2006. Den midterste fuldt optrukne kurve er forfatterens centrale skøn for selvfinansieringsgraden baseret på ovennævnte elasticitetsantagelser. I dette scenario vil en sænkning af marginalsatten i den øvre ende af indkomstskalaen være mere end fuldt selvfinansierende. De stiplede kurver illustrerer, at resultaterne er ganske følsomme overfor timeelasticiteten i arbejdsudbuddet. I scenariet med »Høje timeelasticiteter« antages således en elasticitet på 0,15, mens scenariet med »Lave timeelasticiteter« forudsætter en elasticitet på 0,05. I sidstnævnte tilfælde kommer selvfinansieringsgraderne »kun« op på ca. 75% ved marginalskattelettelser i den øvre ende af indkomstskalaen. Resultaternes følsomhed overfor deltagelseselasticiteterne er væsentligt mindre, da deltagelseeffekter i

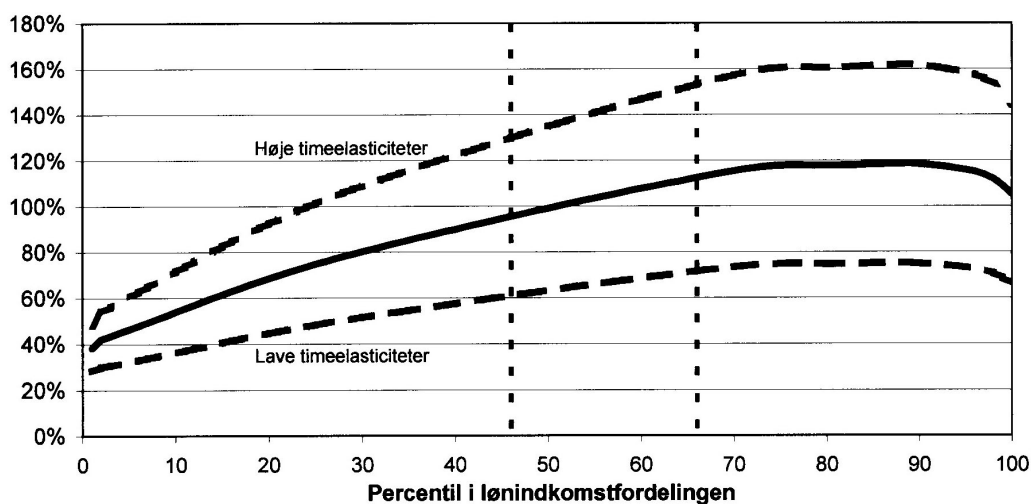
Klevens og Kreiners analyse primært forekommer i bunden af indkomstfordelingen, hvor selvfinansierungsgraden er mindre som følge af egenskaber ved lønfordelingen.⁵

Figur 2 tyder på noget større selvfinansierungsgrader ved en sænkning af mellem- og topskatten end angivet i Det Økonomiske Råds analyse i tabel 2. Fire forhold kan bidrage til at forklare denne forskel:

1) Kleven og Kreiner (2006b) foretager en partiel ligevægtsanalyse, der forudsætter en given løn før skat, hvorimod DREAM-modelberegningerne bag tabel 2 medtager generelle ligevægtseffekter på løndannelsen. I DREAM-modellen virker lempelser i skatten på arbejdsindkomst dæmpende på lønnen før skat, hvilket reducerer den positive effekt på arbejdsudbuddet og selvfinansierungsgraden.

2) Kleven og Kreiner (2006b) analyserer alene virkningerne af at sænke marginals-katten på *arbejdsindkomst*. En nedsættelse af mellem- eller topskatten vil imidlertid også sænke beskatningen af udbetalinger af private pensioner og arbejdsmarkedspensioner til skatteydere, som tidligere har kunnet fradrage deres pensionsbidrag, da marginals-katten var højere. Denne skattelettelse til personer, som har forladt arbejdsmarkedet, øger det umiddelbare provenutab ved lavere mellem- og topskat uden at skabe modgående dynamiske provenuvirkninger. Derved mindskes selvfinansierungsgraden, hvilket der tages højde for i DREAM-modelberegningerne bag tabel 2.

3) I figur 2 betragtes en skattelettelse, der ex ante (før adfærdssændringer) er helt ufinansieret, hvorimod tabel 2 vedrører en skattelet-



Anm.: Kurverne viser selvfinansierungsgrader ved en »lille« sænkning af marginals-katten på al indkomst over en given percentil i lønfordelingen. Den fuldt optrukne kurve forudsætter en timeelastisitet på 0,1 og en gennemsnitlig deltagelseselastisitet på 0,14. Kurverne med hhv. »høje« og »lave« timeelastisiteter forudsætter elasticiteter på hhv. 0,15 og 0,05.

Kilde: Kleven og Kreiner (2006b, figur 7.9).

Figur 2. Selvefinansierungsgrader ved marginals-kattesænkninger over alternative indkomstgrænser

telse, der ex ante er delvist (og ex post fuldt) finansieret af højere punktafgifter og ejendomsværdiskat. Som tidligere nævnt reducerer denne finansiering selvfinansierungsgraderne i tabel 2 med ca. 10 procentpoints.

4) Beregningerne i Kleven og Kreiner (2006b) (og formlerne i Boks 1) giver kun en rimelig approksimation i forbindelse med »små« skattelettelser på nogle få milliarder. Tabel 2 omhandler skattelettelser med et større umiddelbart provenutab, hvor man må regne med lavere selvfinansierungsgrader.

Ovennævnte forhold trækker i retning af, at figur 2 overvurderer selvfinansierungsgraden ved lempelser i mellem- eller topskatten. Til gengæld undervurderer tabel 2 formentlig selvfinansierungsgraden ved at se bort fra skatteeffekter på humankapitaldannelse og migration. Under alle omstændigheder tegner der sig et billede af, at selvfinansierungsgraden ved marginalskattelettelser i Danmark vil være meget høje.

7. Højere topkattegrænse contra lavere topkattesats

Bl.a. i forbindelse med skatteaftalen af september 2007 har det været diskuteret, om en sænkning af topkattesatsen giver større effektivitetsgevinst end en forhøjelse af topkattegrænsen. I Det Økonomiske Råd (2001, tabel II.11) blev selvfinansierungsgraden ved en forhøjelse af topkattegrænsen estimeret til knap 90%, hvorimod selvfinansierungsgraden ved en fjernelse af topskatten kun blev vurderet til ca. 45%. Denne forskel skyldes for det første, at den betragtede forøgelse af topkattegrænsen kun ville give et halvt så stort umiddelbart provenutab som en fuldstændig fjernelse af topskatten. Som nævnt ovenfor vil selvfinansierungsgraden typisk være højere ved »små« end ved »store« skattelettelser. For det andet antog de omtalte beregninger, at den negative indkomsteffekt på arbejdsudbuddet er højere i de højeste indkomstintervaller, hvilket begrænser den posi-

tive »dynamiske« virkning af at fjerne topskatten for de højeste indkomster.

Selvom de højestlønnedes timeudbud muligvis kun vil reagere svagt på en fjernelse af topskatten, så har denne gruppe sandsynligvis et relativt stort spillerum for at ændre adfærd i en række andre dimensioner, der påvirker elasticiteten af den skattepligtige indkomst. De højestlønnede kan f.eks. have bedre beskæftigelsesmuligheder i udlandet og kan være mere motiverede for uddannelse og opkvalificering, ligesom de kan have bedre muligheder for at omdanne deres aflønningsform fra højtbeskattet kontant arbejdsindkomst til lavtbeskattede frynsegoder og aktieaflønning mm. Det er derfor langt fra oplagt, at skattebasen for de højestlønnede har en lavere samlet elasticitet end skattegrundlaget for andre grupper.

Hvis elasticiteten i den skattepligtige indkomst er konstant på tværs af indkomstgrupper, kan man vise, at der opnås en højere selvfinansierungsgrad ved at sænke topkattesatsen end ved at hæve topkattegrænsen, såfremt de to eksperimenter designs til at indebære samme umiddelbare provenutab.⁶ Intuitionen er, at en sænkning af topkattesatsen forbedrer incitamentet for samtlige de skatteydere, der opnår en skattelettelse, hvorimod en højere topkattegrænse ikke forbedrer incitamentet for dem, der fortsat ligger over den nye grænse.

8. Konklusioner

Gennemgangen ovenfor tyder på store forvridende virkninger af arbejdsindkomst-beskattningen i Danmark. De høje deltagelsesskatter i bunden af indkomstfordelingen kan udgøre et argument for at øge beskæftigelsesfradraget, men resultaterne ovenfor antyder, at effektivitets-gevinsten ved at sænke marginalskatten i den øvre ende af indkomstskalaen vil være endnu større. Faktisk er det ikke utænkeligt, at marginalskattelettelser i toppen af skalaen vil være selvfinansierende i

det lange løb, om end der er stor usikkerhed om dette resultat. Til gengæld vil en sådan reform give en mere ulige indkomstfordeling end et højere beskæftigelsesfradrag.

Man slipper således ikke uden om det klassiske dilemma mellem effektivitet og fordeling. Faktisk skærpes dette dilemma i disse år. Globaliseringen og den teknologiske udvikling trækker i retning af øget lønspredning ved at øge den relative efterspørgsel efter højtuddannet arbejdskraft. Mere generelt tenderer globaliseringen mod at øge afkastet af knappe talenter, jf. den stigende fokus på globale »superstjerner« indenfor sport, erhvervsliv, videnskab, og kulturliv. Hvis den politiske preference for lighed er uændret, er tendensen til øget indkomstspredning isoleret set et argument for at skærpe progressionen i skatte- og overførselssystemet. Men samtidigt øger mange aktuelle udviklingstendenser effektivitetstabet ved omfordeling. Hvis humankapital bliver mere afgørende for et lands velstand og bliver mere internationalt mobil, stiger effektivitetsomkostningen ved et stærkt progressivt skattesystem, der svækker incitamentet til humankapitalinvestering og vanskeliggør tiltrækning og fastholdelse af højtuddannede specialister. Tendensen på arbejdsmarkedet i retning af mere fleksible og individuelt aftalte arbejdstider kan også øge arbejdsudbuddets elasticitet og dermed dødvægtstabet ved høj marginalbeskatning.

I Danmark er den internationale tendens til øget indkomstspredning kun slået igennem i meget begrænset omfang sammenlignet med de fleste andre vestlige lande. Samtidigt har Danmark meget høje effektive marginalsatser, og en meget stor andel af almindelige fuldtidsbeskæftigede skatteydere berøres af den højeste marginalsat. På den baggrund – og fordi selvfinansierungsgraden formentlig vil være høj – bør en sænkning af topskattesatsen indgå som led i en tilpasning af skattesystemet til de udfordringer, globaliseringen stiller.

Derudover vil det styrke effektiviteten af det danske skattesystem, hvis skattebyrden gradvis forskydes over mod immobile kilder som jord og fast ejendom. En skat på den rene jordrente (som den danske grundskyld) er i princippet ikke-forvridende, og de nuværende skatteregler favoriserer fortsat investering i ejerboliger frem for de fleste andre investeringer, jf. Det Økonomiske Råd (2005, kap. I). En øget vægt på disse skattekilder vil muliggøre en reduktion af de store skatteforvridninger, der er beskrevet i denne artikel.

Noter

1. Vi takker Niels Henning Bjørn, Claus Thustrup Hansen og Lars Haagen Pedersen for nyttige kommentarer til en tidligere version af denne artikel.
2. Dette er såkaldte ukompenserede elasticiteter, der angiver nettoeffekten af de modsatrettede substitutions- og indkomsteffekter.
3. Globaliseringen har i øvrigt også en indirekte virkning på arbejdsmarkedet, idet skærpet international konkurrence på produktmarkederne gør det sværere at overvælde beskatningens løndrivende effekt på udlandet gennem højere priser på danske produkter. Skærpet international produktmarkeds konkurrence vil dermed tendere imod at øge det indenlandske forvridningstab ved beskatning af arbejdsindkomst.
4. Formlen bygger på en statisk modelramme. I en dynamisk model med overlappende generationer gælder en mere kompliceret sammenhæng mellem selvfinansierungsgraden og MCPF.
5. Dette kan ses af formel (iv) i Boks 1, hvor parameteren α vil være mindre, jo tættere Y er på nul, dvs. jo tættere på bunden af skalaen, man lemper skatten.
6. Vi takker Claus Thustrup Kreiner for at have gjort os opmærksom på dette resultat, som han har vist i et upubliceret arbejdsnotat.

Referencer

- Bovenberg, A. Lans and Bas Jacobs (2005). »Redistribution and education subsidies are siamese twins«. *Journal of Public Economics* 89, 205-35.
- Cameron, Stephen and James Heckman (2001). »The dynamics of educational attainment for black,

- Hispanic, and white males«. *Journal of Political Economy* 109, 455-99.
- Det Økonomiske Råd (2001): *Dansk Økonomi, Forår 2001*.
- Det Økonomiske Råd (2004): *Dansk Økonomi, Efterår 2004*.
- Det Økonomiske Råd (2005): *Dansk Økonomi, Efterår 2005*.
- Det Økonomiske Råd (2006): *Dansk Økonomi, Efterår 2006*.
- Frederiksen, Anders, Ebbe Krogh Graversen and Nina Smith (2001). »Overtime work, dual job holding and taxation«. IZA Discussion Paper No. 323, Bonn.
- Gruber, Jonathan and Emmanuel Saez (2002). »The elasticity of taxable income: evidence and implications«. *Journal of Public Economics* 84, 1-32.
- Hansson, Åsa (2007). »Taxpayers' responses to tax rate changes and implications for the cost of taxation in Sweden«. *International Tax and Public Finance* 14, 563-582.
- Hilmer, Michael (1998). »Post-secondary fees and the decision to attend a university or a community college«. *Journal of Public Economics* 67, 329-48.
- Immervoll, Herwig, Henrik Jacobsen Kleven, Claus Thustrup Kreiner and Emmanuel Saez (2007). »Welfare reform in European Countries: A microsimulation analysis«. *Economic Journal* 117, 1-44.
- Jacobs, Bas (2005). »Optimal income taxation with endogenous human capital«. *Journal of Public Economic Theory* 7, 295-316.
- Jacobs, Bas (2007). »Optimal tax and education policies and investments in human capital«, in: Hartog, Joop, and Henriëtte Maassen van den Brink, *Human Capital: Moving the Frontier*, Cambridge: Cambridge University Press (forthcoming).
- Kleven, Henrik Jacobsen og Claus Thustrup Kreiner (2006a). »Arbejdsudbud, provenueffekter og Laffer-kurve«. Kap. 6 i Torben Tranæs (red.), *Skat, arbejde og lighed – En undersøgelse af det danske skatte- og velfærdssystem*. Rockwool Fondens Forskningsenhed. Gyldendal.
- Kleven, Henrik Jacobsen og Claus Thustrup Kreiner (2006b). »Beskatning af arbejdsindkomst i Danmark«. Kap. 7 i Torben Tranæs (red.), *Skat, arbejde og lighed – En undersøgelse af det danske skatte- og velfærdssystem*. Rockwool Fondens Forskningsenhed. Gyldendal.
- Le Maire, Daniel and Christian Scheuer (2005). »Determinants of labour force participation for selected groups with a weak labour market attachment: A panel data study for Denmark«. Upubliceret arbejdsrapport, Københavns Universitets Økonomiske Institut.
- Leslie, Larry and Paul Brinkman (1987). »Student price response in higher education: the student demand studies«. *Journal of Higher Education* 58, 181-204.
- Leuven, Edwin and Hessel Oosterbeek (2005). »The effects of tax-deductibility on human capital investment: direct evidence from a panel of individual tax returns«. Unpublished working paper, Amsterdam School of Economics, University of Amsterdam.
- Ljunge, Martin and Kelly Ragan (2005). »Labor supply and the tax reform of the century«. Upubliceret arbejdsrapport, Department of Economics, University of Chicago.
- Nielsen, Steen (2007). »Høj skat fører til fravalg af Danmark«. *DI Indsigt* nr. 11, August 2007, 1-5.
- Nielsen, Søren Bo and Peter Birch Sørensen (1997). »On the optimality of the Nordic system of dual income taxation«. *Journal of Public Economics* 63, 311-329.
- Pedersen, Peder (1996). »Scandinavians without borders - Skill migration and the European integration process«. I Eskil Wadensjö (red.): *The Nordic Labour Markets in the 1990s*, Vol II. Elsevier Science B.V., Amsterdam.
- Sørensen, Peter Birch (2007). »Måling af dødvægtstab ved beskatning«. Forelæsningsnote i Skattepolitik, Københavns Universitets Økonomiske Institut.
- Aarbu, Karl and Thor Thoresen (2001). »Income responses to tax changes – Evidence from the Norwegian tax reform«. *National Tax Journal*, 54, 319-35.

Skattepolitik – en vanskelig balancegang

Af Bent Greve, professor, Institut for Samfund og Globalisering,
Roskilde Universitet

1. Indledning

De seneste år har skattedebatten i Danmark især handlet om skattestop og konsekvenserne heraf, samt om muligheden for at sænke skatten på indkomst, herunder især topskatten. Et politisk forlig i september 2007 medfører en højere grænse for mellemskat fra 1.1.2009, og øget jobfradrag og personfradrag.

Skat er et område hvor forskellen mellem den økonomisk-teoretiske forståelse af skatter og afgifters virkning, og den politiske vilje til at træffe beslutninger i samme retning, er størst. I mange rapporter fra Vismændene i Det økonomiske Råd har de peget på en højere beskatning af jord- og fast ejendom som et centralt element i en langsigtet skattepolitik uden at dette har haft indvirkning, snarere tværtimod idet beskatningen af jord- og fast ejendom, senest som følge af skattestoppet siden 2001, relativt set har været for nedadgående.

3 ud af 4 økonomiske eksperter svarede i en rundspørge foretaget af Ritzau's bureau i foråret, 2007 at skattestoppet burde afskaffes, bl.a. fordi det bidrager til en forvridning af skattesystemet og vanskeliggør omlægninger, som kan være nødvendige i en tid med pres på det danske skattesystem udefra. Dette har dog heller ikke haft nogen indvirkning.

En enkel forklaring herpå kan være, at

»optimal taxation is in fact largely irrelevant to realistic tax design, because it typically abstracts from a range of considerations associated with fiscal and societal institutions that are crucial elements in the normative and positive analysis of taxation«

(Selim, 2006).

Denne artikel vil med det udgangspunkt, at der ikke nødvendigvis er sammenhæng mellem den teoretiske forståelse af skattesystemers virkning og policy beslutninger analysere det pres, der er på det danske skattesystem, og diskutere mulige forandringer i det danske skattesystems indretning.

Udgangspunktet vil endvidere være, som beskrevet af Neuburger allerede i 1989: »we have to promote the idea of tax as a contribution to the maintenance of the welfare state and not as a deadweight burden« (Her fra Hills, 2000). En konsekvens heraf er, at der skal være et tilstrækkeligt provenu til at finansiere velfærdsstaten, og herunder at virkninger af ændringer i de offentlige udgifter skal inddrages førend de samlede virkninger af skatter- og afgifter kan vurderes.

Der ses i analysen nærmere på, om der et problem med indkomstskatten, og herunder mellem og top-skatten, samt om de positive

effekter, der påstås at være ved at sænke eller ændre på grænserne for betaling af mellem og top-skat, i alle tilfælde behøver at være til stede. Dette særligt hvis der også inddrages en vurdering for velfærdssamfundets finansiering og fordelingsvirkninger af tilstedeværelsen af en mellem og top-skat.

Artiklen er disponeret på følgende måde. Først følger et kort afsnit med nogle af de udfordringer det danske skattesystem står overfor tillige med nogle få oplysninger om det danske skattesystems indretning, også i komparativ belysning.

Dernæst fokuseres på indkomstskattesystemet og diskussioner om ændringer heri, herunder hvorfor ændringer af det danske indkomstskattesystem er vanskeligt, samt forskellige retninger skattesystemet kan ændres på. Fordelingskonsekvenser af forskellige typer af ændringer af skattesystemet beskrives herefter.

Artiklen afsluttes med refleksioner over mulighederne for at ændre i skattesystemets indretning.

2. Udfordringer og indretning af det danske skattesystem

Det danske skattesystem er i årevis blevet erklæret for at blive udfordret og presset af den globale og europæiske udvikling. Set på den måde er udfordringerne måske ikke så nye.

Det er især beskatningen af virksomheder og grænsehandel, som har givet anledning til diskussioner.

Størrelsen af grænsehandel har adskillige gange i de seneste 20-25 år givet anledning til ændringer i afgifter på eksempelvis hårde hvidevarer, spiritus, øl, vin og sodavand.¹ De seneste år har der også været forsøgt udnyttet forskellen i momssatser mellem Danmark og Tyskland til eksempelvis at sælge camping-

vogne m.v. med tysk momssats i Danmark. Med den seneste tyske momsforhøjelse til 19 % er problemet dog mindsket, ligesom krav om, at handlen de facto skal finde sted i Tyskland reducerer denne mulighed.

Beskatningen af virksomheder, herunder finansielle virksomheder og kapitalfonde, er blevet sænket fordi handel med varer og tjenester er blevet stadig mere international, ligesom kapital enkelt kan flyttes. Virksomheder, som skal maksimere ejernes investeringer, har en økonomisk interesse i at foretage skatteplanlægning, bl.a. ved at placere hovedsædet i det land hvor beskatning af afkast på en investering er mindst. Men også anvendelse af flere lande til at etablere moms-karuseller er set (IFS, 2007).

I de seneste 10-15 år er der sket en sænkning af selskabsskatten i de europæiske lande. I EU-15 landene er det uvægtede gennemsnit faldet fra 36,3 % i 1996 til 29,5 % i 2006 (IFS, 2007). Samtidig har de fleste af de nye medlemsstater af EU i 2004 en lavere skat på virksomheder end de gamle EU-medlemmer. Selskabsskatteprocenten kan ikke alene anvendes som indikator for beskatningens omfang, idet den manglende beskatning også er påvirket af regler for fradrag og afskrivningsregler. Men alligevel afspejler de seneste års udvikling, at det enkelte land vil have vanskeligt ved at have en struktur for beskatning af selskaber, som er markant afvigende fra andre landes. Dette gælder især for små åbne økonomier som den danske. Teoretisk er det i overensstemmelse med, at små åbne økonomier er mere udsat for pres, og derfor i højere grad end andre lande indenfor nogle rammer vil være nødt til at følge udviklingen i andre lande.

Udviklingen i visse skatter og afgifter bidrager til at forklare, at selvom EU principielt ikke kan bestemme over medlemsstaternes finansiering af velfærdsstater, så er der i stigende grad et ønske om, at der fastlægges

nogle minimumsregler. Dette på tilsvarende måde, som det har været aftalt med direktiverne på moms-området.

Men EU har derudover fået indflydelse på skattesystemet gennem en række domme, der som udgangspunkt ikke har haft en fiskal baggrund, men i højere grad har handlet om det indre marked. To eksempler kan illustrere problemstillingen:

Cadbury Schweppes dommen fra 2006 (Case C-196/04), som giver moderselskaber bedre mulighed for at flytte rundt på overskud.

Pensionsdommen fra 30. januar 2007 hvorefter det danske skattesystem skal acceptere fradrag for indbetalinger til pensionsopsparing uanset i hvilket EU-land opsparingen foretages.

I begge tilfælde har det været nødvendigt at ændre på de danske skatteregler. Der er dermed nogle restriktioner på de frihedsgrader, som Danmark har til at ændre og indrette sit skattesystem både ud fra økonomiske og juridiske perspektiver.

Kombinering af forskellige landes skattesystemer for at minimere skattebetalingen, som TDC sagen fra 2003 og i de seneste år kapitalfondenes anvendelse af danske rentefradragsregler har vist, er med til at påvirke indretningen af det danske skattesystem. Med skatteministeriets egne ord: »en række kapitalfonde foretager skatteplanlægning med en hidtil uset aggressivitet og i praksis ikke betaler dansk selskabsskat« (SKM 21. januar, 2007). Dette førte til et lovindgreb i 2007 for i højere grad at kunne beskytte den danske skattebase. Samtidig øger internationaliseringen kompleksiteten af beskatning af selskaber, særligt på områder hvor lande behandler indkomster og fradrag på meget forskellig måde.

I diskussionerne om indkomstskattesystemet har især været fremhævet, at Danmark har en

væsentlig højere beskatning af personlig indkomst end andre lande, og at dette medfører en risiko for, at flere, især højtuddannede, dels arbejder mindre end de ellers ville gøre, dels i større udstrækning flytter til udlandet. Data bekræfter dog ikke, at der en særlig migration på grund af skatternes højde (Korsager m.fl., 2007).

Billedet af samlet høje indkomstskatter kan heller ikke nødvendigvis genkendes i internationale sammenligninger af skattesystemet hvis man ser på såvel indkomstskat, som arbejdsgiver og arbejdstagers bidrag til betaling af velfærdsudgifterne. Den såkaldte skattekil² var i 2006 i Danmark for en gennemsnitlig arbejder uden børn på 41.3 %. Det rækker »kun« til en placering som nummer 13 blandt OECD-landene (OECD, 2007). Højest er skattekilen i Belgien med 55,4 %, men også lande som Tyskland, Sverige, Frankrig og Finland ligger højere end Danmark. Billedet er det samme hvis der ses på en familie med to børn.

Den store forskel, og måske dermed også den mere psykologiske forskel set fra et individsperspektiv er, at Danmark ligger i top når der alene ses på den direkte indkomstskat, hvor den i Danmark i gennemsnit er på 30.1 %. Siden 2000 har der i Danmark været et svagt fald i den skat de forskellige familietyper skal betale (OECD, 2007).

Tilsvarende billede genfindes når der ses på den marginale beskatning (OECD, 2007). Tages der hensyn til såvel arbejdsgiver- som arbejdstagerbidrag har Danmark ikke den højeste marginalskat, uanset hvilken familietype der ses på. Derimod er marginalsatten højest i Danmark for en enlig, der har en indkomst svarende til den gennemsnitlige arbejdstager +67 % hvis der alene ses på indkomstskat og arbejdsmarkedsbidrag (63 %).

Selvom der har været et svagt fald i den skat de forskellige familietyper betaler, har der si-

den 1994 været en stigning i antallet af top-skatteydere i Danmark (www.skm.dk/tal-statistik):

1994 14%
1999 19 %
2004 18 %
2007 21 %

I antal af personer har der været en vækst fra 616.000 i 1994 til i 2007 960.000 personer. En del af forklaringen på det stigende antal der betaler topskat er den faldende ledighed, men også øget økonomisk aktivitet og reallønsfremgang i Danmark har betydning. Det stigende antal topskatteydere kan være en af forklaringerne på hvorfor topskatten i højere grad er kommet i fokus, idet der dermed er kommet flere potentielle vælgere, som vil lægge vægt på dette ved deres stemmeafgivning.

Danmark har samlet set valgt en anden måde at opkræve skatter- og afgifter på end de andre lande vi normalt sammenligner os med. Men Danmark opkræver ikke mere i indkomstskat end andre lande. Derimod er Danmark blandt de lande, der samlet set i % af BNP opkræver det største skatteprovenu (40,7 % i 2005 (OECD, 2006)), kun overgået af Sverige. Heri ligger måske også implicit et muligt svar på forandringer, som kan gennemføres i det danske indkomstskattesystem.

Ændringer af indkomstskatten?

Et centralt teoretisk argument for at ændre indkomstskatten har været, at det kunne øge arbejdsudbuddet, især hvis topskatten enten blev fjernet eller grænsen for hvornår der skal betales topskat forhøjes. Teoretisk har det også været argumenteret, at den høje top-skat kunne virke hindrende for, at højt uddannede ville bosætte sig i Danmark.

Det vanskelige ved at beregne og vurdere ændringer af indkomstskat er, at der er to modsatsrettede teoretiske effekter i spil:

Substitutionseffekt: større incitament til at arbejde ved skattelettelse, da indtjeningen ved at arbejde mere stiger, og derfor er effekten også størst ved ændringer i marginals-katten og en indkomsteffekt: ved skattelettelser kan man arbejde mindre og stadig have den samme disponible indkomst.

Internationale undersøgelser giver ikke noget entydigt billede af effekterne, ligesom de kan variere over tid (Devereux, 1996, Mogensen, 1996). Det er givet kompleksiteten i individers præferencer og samfundenes institutionelle kompleksitet ikke mærkværdigt, at »estimation results vary across studies« (Salanié, 2003). Derfor vil skatteteori alene ikke kunne give svar på hvad der virker, men empiriske informationer, og herunder ændringer over tid, er nødvendige for at kunne vurdere konsekvenser af justeringer i skattesystemet.

Et centralt dansk studie (Frederiksen m.fl., 2001) når til, at gennemsnitligt stiger arbejdsudbuddet med 0,1 % for hver procent gevinsten ved at arbejde øges og at effekten er højere for kvinder (0,15) end for mænd (0,05), samtidig med, at der er forskel i forskellige indkomstintervaller. For mænd kan elasticiteten endog hvis der tages højde for standardafvigelser være tæt på 0. Undersøgelsens data er for 1996 og baseret på et udsnit på 2441 personer. Størrelsen af disse effekter er vigtige for at vurdere de samlede økonomiske udgifter ved at ændre i indkomstskattesystemet. Det er et åbent spørgsmål om tal for 1996 teoretisk også kan anvendes til at vurdere effekter i 2007 givet de markante ændringer på det danske arbejdsmarked.

De relativt beskedne effekter bidrager til at forklare hvorfor en sænkning af indkomstskatten kan være en relativt dyr måde at få et øget arbejdsudbud på. Ved den seneste større ændring i det danske indkomstskattesystem blev det skønnet, at nedsættelse af skatten på arbejdsindkomst på 0,4 % ville betyde et øget arbejdsudbud på 10-13.000 fuldtidsbeskæfti-

gede (Regeringen, 2003), hvilket kan omsættes til, at det kostede omkring 100.000 kroner at få øget arbejdsudbuddet med 1 person. Ved den seneste beslutning om skatteændringer er det skønnet, at det at rykke grænsen for mellemskat koster 3.75 mia. kroner og det forventes at give 6000 jobs, hvilket betyder omkring 625.000 for at øge arbejdsudbuddet med en person. Det illustrerer, at ændringer i skattesystemet ikke nødvendigvis er det mest optimale i relation til at øge arbejdsudbuddet.

Samtidig må det antages, at i takt med at vi bliver rigere vil vi værdsætte fritid mere. Konsekvensen heraf er, at virkninger på arbejdsudbud i dag må antages at være mindre end de var i midten af 1990'erne. Måske er den endda negativ for mænd i visse indkomstintervaller. De ændringer, der allerede har været i skattesystemet, med en især markant forhøjelse af grænsen for hvornår der skal betales mellemskat, kan også forrykke billedet af de mulige dynamiske effekter af ændringer i skattesystemet. Der er dermed en betydelig risiko for, at der ikke vil være positive, men negative virkninger på arbejdsudbuddet af lettelser i indkomstskatten. Dertil kan føjes, at hvis omlægninger skal være provenuneutrale bør også indregnes konsekvenser af ændringer i andre skatter- og

afgifter inden den samlede vurdering foretages, og det vil yderligere risikere at medføre, at effekterne er nul eller negative.

De relativt beskedne elasticiteter medfører endvidere, at »selv-finansieringsgraden« af skattereformer alt andet lige vil være relativt beskedne (Frederiksen og Hansen, 2002), samtidig med at eventuelle dele af det øgede arbejdsudbud skyldes en nedgang i arbejde i undergrundsøkonomien, og dermed at den samlede arbejdsindsats forbliver uforandret.

Udover virkninger på de offentlige finanser kan ændringer af skattesystemet få indvirkning på fordelingen af økonomiske ressourcer. Her er virkningen på fordelingen, ikke overraskende, at fjernelse af topskat vil have den største negative fordelingsvirkning, hvorimod en forhøjelse af personfradraget vil føre til øget lighed. En forhøjelse af topskattegrænsen i 2002 med ca. 80.000 kroner ville øge uligheden målt ved Gini-koefficienten med 3.5 %, medens en fjernelse af topskatten ville øge Gini-koefficienten med mere end 9 % (Frederiksen og Hansen, 2002). En fjernelse af topskatten vil dermed være i modstrid med et af kærnetrækkene ved den Nordiske universelle velfærdsmode om en høj grad af lighed (Greve, 2007).

Tabel 1. Skattepligtige personer fordelt efter indkomst i 2007

Indkomstinterval	Indkomstgrundlag for kommuneskat og sundhedsbidrag. Skattepligtig indkomst		Indkomstgrundlag for bundskat og mellemskat. Personlig indkomst + pos. nettokap.indk.		Indkomstgrundlag for topskat. Personlig indkomst + pos. nettokap.indk. + indskud til kapitalpens.		Personlig indkomst før fradrag af AM-bidrag	
	Kr.	Pct.	(1.000)	Pct.	(1.000)	Pct.	(1.000)	Pct.
Under 100.000	1.070	23	925	20	945	20	940	20
100.001-150.000	965	21	795	17	780	17	795	17
150.001-200.000	795	17	615	13	595	13	535	12
200.001-300.000	1.155	25	1.230	27	1.165	25	1.080	23
300.001-500.000	530	11	885	19	960	21	1.060	23
over 500.000	130	3	190	4	200	4	235	5
Alle skattepligtige	4.645	100	4.645	100	4.645	100	4.645	100

Anm: Lovmodelberegninger på grundlag af stikprøve på ca. 3,3 pct. af befolkningen. SB04 fremregnet til 2007, december 2006-forudsætninger.

Kilde: www.skm.dk

Balancen mellem fordeling og ændringer i skattepolitikken er en af vanskelighederne ved at tilpasse det danske skattesystem til pres udefra.

En anden vanskelighed er den sammenpresede indkomststruktur, som vist i tabel 1.

Selv dem der tjener mest, d.v.s. har en indkomst på over 500.000 om året, udgør alene 3 % af de samlede skattepligtige, og selvom de har en samlet set højere indkomstandel, er der grænser for hvor stor en andel af den samlede skat de vil kunne betale. I 2005 havde personer med en bruttoindkomst over 400.000 kroner samlede indtægter på godt 280 mia. kroner – eller godt 27 % af de samlede indtægter. Der er således mulighed for gennem en vis progression i skattesystemet, som allerede i dag, at finansiere en del af de offentlige udgifter, men det vil ikke alene kunne gøre det.

Tabel 2. Antal der berøres af forskellige ændringer i skattesystemet og ændringer i provenu i 2007.

Ændring i instrument	Antal personer berørt i 1000	Provenu-virkning i mia. kr.
Forhøjelse personfradrag 1000 kr.	4.155	- 1,6
Bundskat sænkes med 1 %	4.150	- 8,4
Mellemskat sænkes med 1 %	1.190	- 1,5
Topskat sænkes med 1 %	960	- 1,2
Topskatgrænsen forhøjes med 50.000	575	- 5,2

Kilde: www.skm.dk – stilleskruer i beskatningen.

Et andet problem med ændringer i skattesystemet er, at de små tals lov gælder. Det vil sige, at selv mindre ændringer i skattesystemet kan være relativt kostbare. Det er illustreret i tabel 2.

Som det ses af tabellen vil en forhøjelse af bundfradraget med 1000 kroner koste godt 1.6 mia. kroner. Det vil for den enkelte betyde en månedlig skattelettelse på under 30 kroner. Det er derfor næppe en politisk vindssag at foreslå en forhøjelse af den størrelse, og skal forhøjelsen være større bliver tabet af offentlige indtægter, med mindre der findes andre måder at få indtægter på, hurtigt meget stort. Samtidig er det også relativt dyrt at forhøje bundgrænsen for topskat fordi stadig flere i de seneste år er begyndt at betale topskat. Dette kombineret med de negative fordelings effekter, som beskrevet før, og behovet for at finansiere velfærdsstaten gør, at det kan være meget vanskeligt blot at ændre ved et element i skattesystemet.³

Det er samtidig forklaringen på, at skattereformer i Danmark ofte (som de tidligere i 1988, 1993, 1998 og 2002) kræver lang indfasning og inddragelse af en lang række forskellige instrumenter. De tidligere skattereformer i Danmark har været præget af, at værdien af fradrag er blevet mindre og nye skatte kilder inddraget (eksempelvis grønne afgifter indenfor miljøområdet). Værdien af rentefradrag er eksempelvis sænket fra ca. 73 % til omkring 32-33 %.

Dertil kan føjes, at virkninger af skat ofte skal ses i sammenhæng med hvordan samspillet er til sociale ydelser. Aftrapning af sociale ydelser og betaling af indkomstskat vil principielt kunne have større indflydelse end eksempelvis ændring af topskatten. Heri ligger, at den såkaldte sammensatte marginalskat (ændringer i skat og mistede sociale ydelser ved en indkomstfremgang) ofte er højere end den højeste marginalskat på indkomst. Det gælder eksempelvis hvor den ene person arbejder og den anden person er på kontanthjælp. Deltagelsesskatten, som den sammensatte marginalskat også kaldes, er endog højere i de laveste indkomstdéciler end i de højeste og i gennemsnit omkring 80 %. I de første (og dermed laveste) »percenti-

ler udspænder midtergruppen på 90 % af individerne således et bredt interval med delta-gelsesskatter fra 62 procent til 95 procent« (Kleven og Kreiner, 2006). Det er en understregning af, at det at se på skat alene kan være forkert hvis der ønskes effekter på arbejdsudbuddet. Ændringer i andre dele af velfærdssystemer vil kunne have effekter på arbejdsudbuddet som måske endog vil kunne være større.

Løsninger af de sammensatte marginalskatteproblemer kan derfor være samfundsmæssigt mere fornuftigt end ensidigt at fokusere på topskatten, herunder også fordi mange der i dag betaler topskat allerede arbejder så meget, at de ikke vil kunne øge deres arbejdsudbud. Dertil kommer, at en række arbejdspladser, herunder især i den offentlige sektor, på grund af budgetrestriktioner ikke har mulighed for, selvom folk gerne vil, at acceptere, at de øger deres arbejdsudbud. Denne institutionelle begrænsning på forandringer i arbejdsudbud gør det ud fra såvel en arbejdsudbuds som finansieringsmæssig synsvinkel problematisk at fjerne/sænke topskatten ud fra argumenter om, at det vil være selvfinansierende og øge arbejdsudbuddet.

Men hvilke muligheder er der så. Hvis det danske system skal minde mere om de andre lande i Europa vil en logisk udvikling være flere bidrag fra arbejdsgiverne, eksempelvis i form af en bruttoskat på lønomkostningerne. I 2006 var den samlede aflønning af ansatte på 863 mia. kr. (heraf 279 i den offentlige sektor) (Statistisk 10 års oversigt, 2007). Ses bort fra aflønningen til de offentligt ansatte vil blot 1 % kunne give et provenu på ca. 6 mia. kr. Alternativt kunne det være en afgift på bruttoindkomsten hvor 1 % vil kunne give et provenu på godt 10 mia. kr.⁴

Det betyder, at det ved at indføre bruttoskat vil være muligt at sænke såvel bundskat/forhøje personfradrag som lette topskatten, samtidig mindskes værdien af fradrag og

skattetabet som følge af vækst i eksempelvis frynsegoder mindskes.

Ændringer i skattesystemet vil være enklere hvis ikke et skattestop samtidig skal overholdes, idet skattestoppet både medfører et årligt fald i de samlede skatteindtægter, men også, at det er vanskeligt at finde alternative indtægter hvis en skat sættes ned.

Skattereformer i Danmark har historisk især været omlægninger, og ikke blot nedsættelser af enkelte typer af skatter.

En sænkning af bundskatten vil, selvom den finansielt er vanskelig, have den fordel, at det danske skattesystem gradvist nærmer sig et bruttoskattesystem, idet værdien af fradrag fortsat bliver mindre, og dermed også at det alt andet lige vil være mindre vanskeligt at fjerne fradrag i skattesystemet.

Afskaffelse af forskellige typer af fradrag vil også kunne bidrage til at finansiere omlægninger i skattesystemet. I den sammenhæng er det interessant, at regeringen i finanslovsforslaget for 2007 for første gang siden 1998 havde udeladt opgørelse af skatteudgifter. Skatteudgifter er afvigelser i skattesystemet, og modsvarer dermed tilskud som på mange måder minder om offentlige udgifter, blot leveret gennem skattesystemer (Greve, 1993). I Finansloven for 2006 (oversigtstabeller) blev det skønnet at skatteudgifter havde en værdi der modsvarede ca. 5 % af BNP som offentlige udgifter, og godt 2.2 % som tabt provenu. En afskaffelse af en række af disse særordninger ville dermed kunne finansiere andre ændringer i det samlede indkomstskattesystem.

I beregningerne var ikke inkluderet værdien af pensionsopsparing, herunder særligt store engangsindskud til pensionopsparing. Ændringer i disse regler kunne dermed også bidrage til at finansiere ændringer i skattesystemet.

Indkomstskatten er kun en af de parametre som kan ændres i skattesystemet. Der er en lang række andre elementer som i varierende omfang kan inddrages enten med henblik på at skabe provenu til en sækning af indkomstskatten, eller til at opnå andre samfundsmæssige gevinster.

Det kan eksempelvis være indførsel af roadpricing med den intention på en og samme tid at skabe et bedre miljø og en mindre trafikbelastning i større byer. Forslaget kan indføres provenuneutralt, men ville også kunne kobles til en forøgelse af det offentlige provenu, som så efter præferencer kan anvendes til ændringer andre steder i skattesystemet eller offentlige udgifter. At der er samfundsøkonomisk gevinst er eksempelvis dokumenteret i Miljøstyrelsen, 2007. Der vil eksempelvis være samfundsøkonomiske gevinster på næsten 28 mia. kroner i nutidsværdi over tredive år ved at sænke registreringsafgiften med 50 % og samtidig indføre en vejafgift på 15 øre/km på landet, og 46 øre/km i byer. Den samfundsøkonomiske gevinst ved dette provenuneutrale forslag skyldes især mindre trængsel og færre uheld, men også mindre forurening (Miljøstyrelsen, 2007, tabel 2). Forslaget er samtidig i tråd med en anden klar tankegang i skatteanalyser i disse år: Prøv og flyt afgifter over på ikke-mobile skatteklender.

Det kan samtidig ikke afvises, at mindre trængsel, som også indebærer, at personer kommer hurtigere frem, kan bidrage til et større arbejdsudbud, idet den tid der går på landevejen kan anvendes til enten mere fritid eller mere arbejde.

Et andet eksempel på mulige forandringer som kan have andre sidegevinster er ændringer i beskattningen eller afgifter på sund mad. En sækning af afgifterne kan således bidrage til at der spises mere sund kost, og det »synes at stimulere relative mere i de lavere socialklasser« (ATV, 2007, side 90). En momsfrigatelse af sunde fødevarer er skønnet

til at koste knapt 5 mia. kroner samtidig med at forbruget heraf stiger med 8 %, som delvist ville kunne finansieres ved højere afgifter på fedt, sukker og sodavand uden at risikoen for øget grænsehandel vil være stor (ATV, 2007). Samtidig kunne der argumenteres for dynamiske effekter her i form af bedre sundhedstilstand og dermed mindre pres på de offentlige sundhedsudgifter. Bekymringen for et delt afgiftssystem burde ikke være stor, også fordi der allerede er visse varer og tjenester der er fritaget for moms, eksempelvis aviser. Det er en illustration af at skattepolitikken kan have en virkning også på andre områder end dem, der traditionelt indgår i diskussionerne.

Højere afgifter på energi og andre områder til gavn for miljøet er også principielt en mulighed, idet der dog på en række af disse områder kan være brug for at vurdere de fordelingsmæssige konsekvenser af ændringer.

Afsluttende refleksioner

Teoretiske analyser af skattesystemet kan ikke stå alene. Der vil eksempelvis mangle samspillet mellem skatter- og sociale ydelser. Det er samtidig nødvendigt når effekter skal beregnes, at vurdere forskellige elasticiteter, og herunder indregne effekter af, at øget fritid er et velfærdsgode, som der ønskes mere af, når det bliver økonomisk muligt. Det ændrer også sandsynligheden for i et velfærdssamfund som det danske, at ændringer i skattesystemet har den teoretiske effekt som det tidligere har været antaget, og brug af data der er 10 år gamle er ikke egnede til en økonomisk vurdering af effekternes omfang.

Det er vanskeligt at ændre det danske skattesystem, da der både kan være fordelings effekter og ændringer i incitamenter, ligesom der er en grænse for hvor store skatteændringer der kan være ufinansierede. Men en omlægning med større vægt på arbejdsgiverbidrag kunne være en måde at sænke den direkte indkomstskat på arbejdsindkomst. Det

vil bringe det danske skattesystem mere på linie med skattesystemerne i andre europæiske lande. En større vægt på arbejdsgiverbidrag vil samtidig kunne gøre forvriddninger og vanskeligheder ved at arbejde i Øresundsregionen mindre. Større vægt på bruttoskatter gør det også mindre attraktivt at foretage skattespekulation, herunder anvendelse af transfer-pricing.

Større vægt på afgifter indenfor energi- og miljøområdet, herunder roadpricing, kan samtidig bidrage til at finansiere en sænkning af indkomstskatten. Denne type af afgifter vil samtidig kunne udformes på en sådan måde, at bidragene til finansiering af velfærdssamfundet kommer fra alle i samfundet, idet de er vanskeligere at undvige ved at foretage aktiviteter udenfor den officielle økonomi.

Det vil samtidig være en tendens, som følger den historiske udvikling i det danske skattesystem, at det gradvist bevæges mod et system, der i stadig højere grad er præget af bruttoskat. Et bruttoskattesystem vil samtidig, alt andet lige, være enklere at administrere. Hvordan og hvor stor progressionen skal være i et sådant system er i høj grad en politisk afvejning, men der er teoretisk set flere måder dette kan opnås på, og det behøver ikke nødvendigvis alene at være gennem indkomstskatter. En øget beskatning på jord og fast ejendom vil, udover at sikre en større beskatning af de ikke-mobile skattekluder, også kunne være et bidrag til en mere samlet set progressiv fordelingsprofil. Men som beskrevet allerede i indledningen er der her en modsætning mellem hvad teorien anbefaler og hvad der politisk historisk har været muligt at gennemføre.

En sådan udvikling vil, givet at Danmark er en lille åben økonomi, være i overensstemmelse med teoretiske overvejelser om på skatteområdet især at beskatte ikke-mobile skattekluder.

Noter

1. Det er oftest den negative virkning i forhold til Tyskland som fremhæves, men Danmark har dog samtidig en positiv grænsehandel overfor Sverige.
2. Skatteklilen er udtryk for forskellen mellem de samlede lønomkostninger og den nettoløn arbejdstageren modtager.
3. Jeg har i argumentationen ikke inddraget diskussionen om hvorvidt der er et økonomisk råderum til at foretage skattelettelser eller ej, herunder om det i en situation med stort set fuld beskæftigelse er muligt uden negative virkning på inflation og løndannelse at lette indkomstskatten. Samtidig bør en diskussion om råderum dog også indeholde om alternativ anvendelse af et råderum kunne give tilsvarende dynamiske effekter i samfundsøkonomien. Det kunne eksempelvis være ændringer i takster for kollektiv trafik. Skat diskuteres ofte som om det er løsrevet fra øvrige prioriteringer, men reelt bør fordele og ulemper ved forskellige instrumenter overvejes.
4. Et af problemerne hermed er, at også personer med meget lav løn, eksempelvis studerende, som ikke betaler skat i dag vil skulle betale skat. Denne type af ændringer vil derfor kræve nøje overvejelser af hvordan lavtlønsgrupper i givet fald kan kompenseres, og det vil reducere det mulige provenu. En forhøjelse af arbejdsmarkedsbidraget kunne have stort set samme effekt. Et problem hermed, som blev overset da det blev indført, er, at det medfører en lettelse af beskatningen af allerede foretaget pensionsopsparing, og dermed fordelingsmæssigt især er til fordel for personer med stor pensionsopsparing, samtidig med at det er en proportional skat med en mindre fordelingsvirkning end den progressive indkomstskat. I modsat retning trækker dog, at personer med høj indkomst stadig har flere muligheder for at reducere deres skattebetaling, eksempelvis ved at foretage pensionsopsparing eller investere i aktier, og en bruttoskat derfor også i højere grad kan påvirke disse gruppers bidrag til finansiering af velfærdssamfundet.
5. Det kan naturligvis virke paradoksalt at biler betragtes som en ikke-mobil skattekilde, men det ligger i, at biler når de kører rundt i Danmark ikke vil kunne undgå beskatning. Der er stadig en række tekniske problemer forbundet med at indføre denne type af afgifter, men er medtaget her

for at illustrere nogle mulige alternativer til den mere klassiske diskussion alene af ændringer i indkomstskattesystemet.

Referencer

- ATV (2007): Økonomiske virkemidler i ernæringspolitikken. København, ATV
- Devereux, Michael P. (ed.), *The Economics of Tax Policy*. Oxford, Oxford University Press.
- Hills, John (2000), *Taxation for the Enabling State*. ESCR CASEpaper, 41, London, London School of Economics.
- Korsager, K. m.fl. (2007), Skat og migration. *Økonomi og Politik*, 80 (1), 86-100.
- Frederiksen, A. mlf. (2001), *Overtime Work, Dual Job Holding and Taxation*. IZA, WP 323.
- Frederiksen, A. og Hansen, J. (2002), *Skattereformer: Dynamiske Effekter og fordelingskonsekvenser*. Handelshøjskolen i Århus.
- Greve, Bent (1993), Skatteudgifter i teoretisk og empirisk belysning. København, Samfundslitteratur.
- Greve, Bent (2007), What Characterise the Nordic Welfare Model, *Journal of Social Sciences*, 3(2), 43-51.
- IFS (2007), The IFS Green Budget: January 2007. London, ESRC (Economic & Social Research Council).
- Kluven, Henrik J. og Kreiner, Claus T. (2006), Beskatning af arbejdsindkomst i Danmark. I Trannæs, T. (ed.), *Skat, arbejde og lighed – en undersøgelse af det danske skatte- og velfærdssystem*. København, Gyldendal.
- Miljøstyrelsen (2007): Ændring af bilafgifter. Arbejdsrapport nr. 3, 2007. København, Miljøministeriet.
- Mogensen, G.V. m.fl., *Work Incentives in the Danish Welfare State*. København, Rockwool-fonden.
- OECD (2006), *Revenue Statistics 1965-2005*, Paris, OECD.
- OECD (2007), *Taxation Wages*. Paris, OECD.
- Regeringen (2003), *Lavere skat på arbejdsindkomst*, København, Finansministeriet.
- Salanié, B. (2003), *The Economics of Taxation*, Massachusetts, MIT Press.
- Selim, Sheikh (2006), *On Policy Relevance of Ramsey Tax Rules*, Cardig Economics Working Papers, E2006/19.

Resultatrelateret løn for lærere som middel til bedre folkeskole?

– med fokus på engelske erfaringer

Af Kirsten Bregm, lektor, Institut for Samfundsvidenskab og Globalisering, Roskilde Universitetscenter

1. Indledning

Folkeskolen er genstand for stor politisk opmærksomhed og blandt andet PISA-undersøgelserne har givet anledning til debat og bekymring.¹ De har vist, at danske skoleelevers resultater ved internationalt sammenlignelige prøver især vedrørende læsefærdighed er under gennemsnittet i OECD-landene (OECD-rapport om Grundskolen i Danmark 2004). Det forhold, at resultaterne må anskues på baggrund af, at omkostningerne pr. elev ligger blandt de højeste i OECD-landene har givet anledning til særlig overvejelse (Det Økonomiske Råd 2003: 123 ff). PISA-undersøgelserne er kritiseret blandt andet med henvisning til, at de kun belyser elevernes resultater på nogle områder og kun resultaterne som de kommer til udtryk ved standardiserede test. Dermed belyser de heller ikke, hvor vidt eleverne har erhvervet en række andre faglige kvalifikationer eller andre værdifulde færdigheder, såvel personligt som socialt (Sørensen 2005; se også Danmarks Lærerforenings fagblad Folkeskolen (www.folkeskolen.dk) for en række kritiske bidrag). Uanset indvendingerne har resultaterne foranlediget en betydelig debat om mulighederne for at forbedre folkeskolen. Blandt de initiativer, der er taget, er en række ændringer af folke-

skoleloven. Herunder er det faglige formål blevet fremhævet, der er fastlagt bindende trin- og slutmål for hvad undervisningen skal føre frem til i de forskellige fag, der er indført elevplaner, afgangsprøver efter 9. klasse er blevet gjort obligatorisk, og der er indført en række obligatoriske nationale test, således at eleverne testes 10 gange i løbet af skoleforløbet.²

Blandt de forslag, der er lanceret for at forbedre skoleelevers resultater er resultatrelateret aflønning af lærere (Hanushek 2003; Hanushek and Rivkin 2007; OECD 1997: 12; se også OECD-rapport om Grundskolen i Danmark 2004: 128) og sådanne tiltag er velkendt fra UK og USA (Podgursky and Springer 2007; Marsden and Belfield 2006; Wragg et al. 2004; Chamberlin et al. 2002; Burgess et al. 2001; Clotfelter and Ladd 1996; Murnane and Cohen 1986). Om end det i pædagogiske kredse anses for stærkt kontroversielt, er der også fra pædagogisk side argumenteret for brug af økonomiske incitamenter for skoler og lærere som midler til at forbedre folkeskolen (Egelund 2005). I forbindelse med kvalitetsreformarbejdet er resultatløns blev lanceret som et middel til at øge kvaliteten i den offentlige sektor (Regeringen 2007),

men forslag herom er blevet skarpt afvist af Danmarks Lærerforening (Ugebrevet A4, 11. juni 2007). Lærere har i lighed med andre grupper af offentligt ansatte mulighed for at indgå aftaler om resultatløn, men det er i en særlig aftale præciseret, at kriterierne skal være målelige eller konstaterbare: »Resultatløn baseres på opfyldelse af bestemte målelige eller konstaterbare resultater af enten kvantitativ eller kvalitativ karakter, og udmøntes på en i forvejen aftalt og kendt måde i forhold til forvaltningens/institutionens/virksomhedens målsætninger og/eller resultater«³ (KL et al. 2005). De beløb, der udbetales på grundlag af aftaler om resultatløn, er imidlertid så små, at de er negligerbare (se statistikken fra Det fælleskommunale Løndatakontor). Lærere har generelt været imod de nye lønformer, der ellers er indført i den offentlige sektor. Ved urafstemningen i forbindelse med overenskomstforhandlingerne i 2002, stemte 94,5 procent af lærerne nej til overenskomstresultatet⁴ på grund af modstand mod ny løn, men da lærernes overenskomst indgik i forligsmandens mæglingsskitse, blev lærerne alligevel omfattet af overenskomsten. På baggrund af lærernes store modstand mod de nye lønformer blev det ved den følgende overenskomst for 2005-08 aftalt, at midler til nye lønformer i overenskomstperioden skulle udmøntes som et midlertidigt tillæg, der er ens for alle, således at Ny løn reelt blev suspenderet for lærerne. For den følgende overenskomstperiode afviser Danmarks Lærerforening fortsat decentral løn: »Bondo: Nej til decentral Lotto-løn« (2007).

Det er formålet med denne artikel at give en teoretisk og empirisk belysning af nogle konsekvenser af resultatrelateret aflønning for lærere. I den forbindelse er de erfaringer, der er indhøstet i England og Wales, hvor der i 2000 blev indført en form resultatafhængig aflønning, særligt interessante. Der har været gennemført en række lokale eksperimenter med forskellige former for resultatafhængige lønformer for lærere i blandt andet

UK og USA, men den engelske ordning fra 2000 repræsenterer det største nyere eksperiment med resultatrelateret aflønning for lærere.

Det skal bemærkes at resultatrelateret løn her anvendes som betegnelse for det der på engelsk betegnes performance-related pay, som ikke har noget præcist modstykke på dansk. Resultater relaterer sig således ikke kun til resultater i form af kvantitativt eller kvalitativt 'output', men kan også knytte sig til subjektive vurderinger af den enkelte lærers måde at udføre arbejdet på (Lazear 2003). Det er i øvrigt individuel resultatrelateret løn, der behandles i denne artikel.

2. Resultatrelateret løn for lærere i USA og UK

I USA har der gennem 1900-tallet været bølger, hvor ordninger med resultatrelateret løn er blevet udbredt, men man er i vidt omfang gået bort fra dem igen (Murnane & Cohen 1986). Ligesom i Danmark har interessen været inspireret af dårlige resultater for eleverne, og i 1983 talte man direkte om 'A Nation at Risk', jf. rapporten »A Nation at Risk: The Imperative for Educational Reform«, som anbefalede graduerede lønninger til lærere efter fortjeneste som et middel til at forbedre elevernes niveau. Heller ikke i England er ideen om resultatrelateret løn for lærere ny, men kan følges tilbage til midten af 1800-tallet (Cutler and Waine 1999). I hovedparten af 1900-tallet er resultatrelateret aflønning imidlertid ikke anvendt i det engelske offentlige skolesystem. Resultaterne af undersøgelser af virkninger af resultatrelateret løn er blandede, og der er generelt betydelige problemer med at isolere effekten af netop anvendelsen af et økonomisk incitament fra andre forhold, ligesom de undersøgte skoler ofte mangler repræsentativitet (Podgursky and Springer 2007; Wragg et al. 2004; Dolton et al. 2003; Chamberlin et al. 2002; Burgess et al. 2001).

I begyndelsen af 1990'erne tog den konservative regering i UK initiativ til indførelse af resultatrelateret løn for lærere og i 1993 blev der indført en mulighed for at lærere kunne opnå løntillæg baseret på 'excellent performance'. Mindre end en procent af lærerne fik dog sådanne løntillæg, og i realiteten kom systemet ikke til at fungere (Adnett 2003: 147). På baggrund af et Green Paper, »Teachers – meeting the challenge of change« foreslog Labourregeringen i 1998, at der generelt blev indført resultatrelateret løn for lærere. Forslaget blev mødt af en kraftig reaktion fra lærerne⁵ og planen blev udskudt (Atkinson et al. 2004), idet der dog blev indført resultatrelateret løn for skoleledere (Marsden and French 1998). I skoleåret 1999-2000 blev der imidlertid indført en generel ordning⁶ med en form for resultatrelateret aflønning for lærere, og der foreligger derfor nogle års erfaringer med denne reform, som der skal redegøres for i denne artikel.

3. Resultatafhængig aflønning – argumenter og udfordringer

Det klassiske argument for resultatafhængig aflønning er, at det giver den, der aflønnes på denne måde, incitament til at udvise resultater. Virkningen af økonomiske incitamenter kan analyseres inden for en principal-agent model (Bregm 2007). Udgangspunktet er her, at en principal engagerer en agent til at udføre et arbejde for sig. Agenten har sine egne mål og herunder ikke som mål at arbejde mest muligt. Principalen kan ikke – i hvert fald fuldt ud – observere agentens indsats, men kun resultatet. Principalen har heller ikke fuld viden om de betingelser, agenten har at handle under. Når principalen ikke har fuld viden om de betingelser der handles under, kan principalen heller ikke slutte sig til indsatsen ud fra resultatet. Det giver agenten en tilskyndelse til 'moral hazard', det vil sige at agenten udnytter at principalen ikke – i hvert fald fuldt ud – kan observere indsatsen. Der bliver tilskyndelse til at arbejde mindre eller til ikke at udføre netop de arbejdsopgaver,

som principalen ønsker. Dette problem kan i princippet løses ved at aflønne agenten i forhold til det resultat agenten opnår, fordi agenten herved får incitament til at handle i overensstemmelse med principalens mål. Systemet er velkendt fra den private sektor i form af akkorder og provisionsaflønninger. Der er heller ingen tvivl om at akkorder fremmer produktiviteten. Det er der gedigent belæg for fra undersøgelser af simpel produktion i den private sektor (Lazear 2000; Prendergast 1999). Det er også velkendt, at når akkordlønninger omregnes til timelønninger er de væsentligt højere end timelønninger for ansatte, der ikke er på akkord.⁷

Hvis konsekvenserne af at overføre et resultatrelateret aflønningssystem til en bestemt gruppe skal vurderes, må der tages udgangspunkt i de særlige forhold, der knytter sig den vare eller serviceydelse, der produceres, samt til organiseringen af produktionen og karakteristika vedrørende de ansatte, der producerer varen eller serviceydelsen. For lærere kan disse sammenfattes i følgende, der uddybes nedenfor

- der er mange mål for læreres arbejde, og for en række af disse er målopfyldelsen vanskelig at vurdere
- læreres resultater afhænger af andet end den enkelte lærers indsats
- lærerarbejdet er udover at være individuelt arbejde også teamarbejde
- lærere har et betydeligt diskretionært handlerum
- lærere er motiverede agenter, der har egeninteresser, men også en indre motivation knyttet til arbejdet
- blandt lærere og i deres organisation er der betydelig modstand mod individuel aflønning

For lærere er der ikke et enkelt klart mål. Den overordnede politiske interesse knytter sig til 'outcome', der er effekten af lærernes indsats. Formålet med folkeskolen er i følge folkesko-

leloven omfattende og ikke lige til at omsætte i nogle konkrete mål, som den enkelte lærers indsats kan vurderes i forhold til (Bekendtgørelse af lov om folkeskolen 2007):

»§ 1. Folkeskolen skal i samarbejde med forældrene give eleverne kundskaber og færdigheder, der: forbereder dem til videre uddannelse og giver dem lyst til at lære mere, gør dem fortrolige med dansk kultur og historie, giver dem forståelse for andre lande og kulturer, bidrager til deres forståelse for menneskets samspil med naturen og fremmer den enkelte elevs alsidige udvikling.

Stk. 2. Folkeskolen skal udvikle arbejdsmetoder og skabe rammer for oplevelse, fordybelse og virkelyst, så eleverne udvikler erkendelse og fantasi og får tillid til egne muligheder og baggrund for at tage stilling og handle.

Stk. 3. Folkeskolen skal forberede eleverne til deltagelse, medansvar, rettigheder og pligter i et samfund med frihed og folkestyre. Skolens virke skal derfor være præget af åndsfrihed, ligeværd og demokrati.«

Når der skal udformes mål for læreres arbejde, bliver det derfor nogle indikatorer for det overordnede sande mål knyttet til 'outcome'. Hvis disse skulle være blot rimeligt dækkende, ville der blive tale om en række indikatorer. Ifølge folkeskoleloven udgør en række bindende trin- og slutmål fælles nationale mål for, hvad undervisningen skal lede frem mod at eleverne har tilegnet sig af kundskaber og færdigheder (Bekendtgørelse af lov om folkeskolen, 2007, § 10). Men hertil måtte føjes en række andre mål knyttet til andre dele af folkeskolelovens formål, som imidlertid er karakteriseret ved, at den enkelte lærers resultater i forhold til disse ville være vanskeligt målelige.

De resultater, en lærer kan opnå, afhænger af meget andet end den enkelte lærers indsats, herunder især af elevernes socioøkonomiske baggrund (Andersen 2006). Det betyder, at der er en usikker sammenhæng mellem den enkelte lærers indsats og de resultater, som lærerens elever opnår i et fag.

Det er også karakteristisk at læreres arbejde delvis – og i voksende omfang – er teamwork, blandt andet med tværfagligt samarbejde. Dette øger usikkerheden i sammenhængen mellem den enkelte lærers individuelle indsats og de resultater, som eleverne opnår. Samtidig bliver den enkelte lærers bidrag til et konstruktivt teamarbejde et relevant mål, men det er vanskeligt at måle.

Lærere har et betydeligt diskretionært handlerum, det vil sige, at de har et stort spillerum for at tilpasse arbejdsindsatsen, såvel kvantitativt som kvalitativt. Den tid, som den enkelte lærer bruger til forberedelse, kan ikke kontrolleres, og arbejdet med eleverne i klasseværelset foregår, så det ikke umiddelbart er observerbart for andre.⁸ Hertil kommer, at kvaliteter som engagement i arbejdet, der er afgørende for kvaliteten af den ydelse, der leveres, ikke kan sikres ved kontrol.

Lærere har som andre grupper af ansatte egne mål, herunder med hensyn til interesse i arbejdsforhold, indtjening og mængden af arbejdsindsats, men lærere har samtidig en selvforståelse som professionelle med mål om god undervisning (Andersen 2005). De kan karakteriseres som motiverede agenter i den forstand, at de har en 'indre' motivation knyttet til arbejdet. Lærere har herunder præferencer med hensyn til hvordan de underviser og hvilke typer opgaver, der skal prioriteres (Frey 1997; Besley and Ghatak 2006).

Blandt lærere er der desuden betydelig modstand mod individuelt differentieret aflønning. Et konkret udtryk for modstanden mod brugen af økonomiske incitamenter og den differentiering af aflønningen der følger heraf, er, at folkeskolelærere i praksis ikke er aflønnet efter de nye lønssystemer, der ellers er indført i den offentlige sektor, jf. ovenfor. Det er dog bemærkelsesværdigt, at der blandt yngre lærere er en mere positiv holdning til en individualiseret løn. Hver femte af de lærere,

der har været lærer under 15 år, erklærede sig således enig i, at »Lønnen bliver mest retfærdig, hvis den er individuel og afspejler, at nogle lærere er bedre undervisere end andre« (Fagbladet Folkeskolens panelundersøgelse oktober 2006).

4. Aflønning efter prøveresultater – nogle problemer

En grundlæggende udfordring i forbindelse med resultatrelateret aflønning for lærere er at udforme adækvate indikatorer for de resultater, der skal aflønnes (Dixit 2000; Lazear 2003; Nicholson-Crotty et al. 2006). For så vidt angår faglige mål kan resultater ved prøver være en indikator. Men når disse resultater også afhænger af meget andet end lærerens indsats, bliver de ikke en god indikator for lærerens indsats (Koretz 2002). Selv om de ændringer i karakterer, som en lærer opnår for en given klasse, tages som udgangspunkt, vil forskelle i elevernes socioøkonomiske baggrund stadig influere på resultaterne ved at påvirke elevernes potentiale for indlæring. En mulighed er at korrigere resultaterne for elevernes socioøkonomiske baggrund, således som det også gøres i forbindelse med opgørelse af resultater for engelske skoler, jf. nedenfor. Sådanne korrigerede mål er dog forbundet med en række problemer, herunder en betydelig usikkerhed (Ladd and Walsh 2002).

Skal læreres aflønning bero på resultater, må det sikres, at lærerne ikke kan manipulere med prøveresultaterne. Det fordrer skriftlige prøver, der er formuleret af uafhængige instanser og prøverne må være af en karakter, hvor der ikke kan snydes ved bedømmelsen (Jacob and Levitt 2003).⁹ Men skriftlige prøver betyder, at der bliver tilskyndelse til at indrette undervisningen efter at vise resultater ved skriftlige prøver på bekostning af mundtlig fremstilling. Og generelt vil prøverne tilskynde til, at der lægges indsats i de aktiviteter, der bidrager til prøveresultater på bekostning af aktiviteter, der ikke omsætter

sig i målelige resultater; der bliver incitament til »teaching to the test«.¹⁰ Der bliver også tilskyndelse til 'borderline-adfærd', hvor indsatsen rettes mod de elever, der kan bidrage til at øge det resultat, der måles, og til at elever, der bidrager til dårligere resultater, søges fjernet fra klassen. Hvis der kun er prøver i visse fag, bliver der incitament til at lægge indsatsen i dem på bekostning af de fag, hvor der ikke er prøver. Generelt bliver der en tilskyndelse til 'gaming', hvor man »spiller spillet« og indretter sig i forhold til de incitament, der anvendes (Podgursky and Springer 2007; Schou 2006; Koretz 2002; Eberts et al. 2002; Bregn 1999), og det er en almen grundlæggende udfordring i forbindelse med resultatmåling og aflønning efter resultater (Hood 2006; Bregn 2006).

En aflønning i forhold til de resultater, den enkelte lærer opnår, vil give tilskyndelse til at nedprioritere fælles opgaver. Afhængigt af udformningen vil det også kunne give anledning til en konkurrence, som belaster samarbejde mellem lærerne.¹¹

En teoretisk løsning på problemet med at aflønning af bestemte resultater fører til at disse prioriteres på bekostning af andre er at foretage en opdeling af arbejdsopgaver, således at den enkelte kun har én type arbejdsopgaver (Holmstrom and Milgrom 1991). Det ville f. eks. betyde, at nogle lærere alene havde som mål at bidrage til faglige resultater, mens andre lærere, f.eks. en klasselærer havde som opgave at bidrage til blødere kvalifikationer som sociale færdigheder mv. (Hannaway 1992).

For at begrænse de problemer, der er forbundet med aflønning efter prøveresultater, kan der inddrages subjektive kriterier ved vurderingen af lærernes resultater. Den lønreform for lærere, der er indført i England og Wales, og som skal omtales nærmere nedenfor, indebærer, at lærerne kan overgå til højere løntrin afhængig af ledernes vurdering.

5. Resultatrelateret løn for lærere i England

Den engelske lønreform er indlejret i en mere generel resultatstyringsreform ('performance management' reform), der indebærer en kombination af resultatvurdering (performance reviews) og en form for resultatrelateret aflønning. Alle lærere skal hvert år gennemgå et performance review, som kan sammenlignes med en særlig form for medarbejderudviklingssamtale med skolelederen eller på større skoler en mellemleder. Formålet med disse performance review er at evaluere resultaterne i forhold til de mål, der blev sat ved den foregående samtale, samt at aftale nogle mål og arbejdsmæssige prioriteringer for det kommende år. Desuden skal lærernes udviklingsbehov drøftes. Samtalen skal bidrage til at indordne de enkelte læreres mål under skolens mål, som de f. eks. fremgår af skolens udviklingsplan. De vurderinger, der foretages af den enkelte lærer, skal endvidere inddrage observation af lærerens undervisning i klasserne (Marsden and Belfield 2004: 5). Se også beskrivelsen af de aktuelle formelle rammer for disse review (The Education (School Teacher Performance Management) (England) Regulations 2006 (2006) og vejledningen, Rewards and Incentives Group (2006)).

Inden lønreformen blev indført, nåede lærere en slutløn efter 8 års ansættelse. Reformen indebar, at lærere på det sidste løntrin kunne ansøge om at passere en 'performance tærskel'. Det udløste en varig årlig lønstigning på £2000, der var pensionsberettiget. Desuden medførte det, at lærerne kunne opnå yderligere lønstigninger ved at rykke op på højere løntrin på en ny forlænget lønskala.¹² Overgangen til de yderligere højere løntrin udløste lønstigninger på omkring £1000 yderligere om året til en samlet løn på omkring £30.000. Disse stigninger skal ses i forhold til en slutløn, der var på omkring £24.000 om året (Wragg et al. 2004: 109, Marsden and Belfield 2004: 5).¹³ Kun undta-

gelsesvis kan en lærer overgå til højere løntrin på den forlængede skala efter mindre end to år på et løntrin (Department for Education and Skills (2006: pkt. 19.5)).

De kriterier, der lægges til grund for vurderingen af om lærerne kan passere 'performance tærsklen', er mere standardiserede end dem, der anvendes ved de generelle review. For at lærerne kunne passere performance tærsklen og komme op på den nye højere lønskala, skulle de demonstrere, at de havde nået acceptable standarder på forskellige områder, som var relativt blødt beskrevet, men fremgang i elevernes resultater skulle også indgå, og det fremgik af undervisningsministeriets vejledning, at beskrivelsen af denne fremgang så vidt muligt skulle være knyttet til test eller prøver (Atkinson et al. 2004: 9). Beskrivelsen af kravene er blevet ændret noget over tid, og det er planen, at fra 2009 skal vurderingen af om en lærer kan passere performance tærsklen alene baseres på skolelederens review (Threshold assessment 2007/08: 11; se også Professional Standards for Teachers in England (2007)).

Omkring 80 % af de lærere, der kunne søge om at passere performancetærsklen, da reformen blev indført, gjorde det (Department for Education and Skills 2002: Annex A, pkt. 3). Årsagerne til ikke at søge var forskellige. En del undlod at søge på grund af modstand mod reformen. En række af de lærere, der ikke ansøgte i første omgang, gjorde det senere (Department for Education and Skills 2002, Farell and Morris 2004, Wragg et al. 2004). Selv om det ikke var lærernes forventning inden reformen (Marsden 2000) viste det sig, at 97% af de lærere, der søgte om det, passede performancetærsklen (Department for Education and Skills 2002: pkt. 162), således at der nærmest var tale om en generel lønstigning. Denne lønstigning skal ses i forbindelse med voksende rekrutterings- og fastholdelsesproblemer for lærere i slutningen af 1990'erne. Samtidig medvirkede det store tal

også til at skabe en mere positiv holdning til reformen blandt lærerne.

Inden spørgsmålet om konsekvenserne af den engelske lønreform behandles, skal nogle karakteristiske træk ved det engelske skolesystem kort omtales, fordi de har indflydelse på læreres og skolelederes adfærd, og derfor må inddrages ved en vurdering af reformens konsekvenser, jf. i øvrigt nedenfor.

Det engelske skolesystem

Det engelske skolesystem er karakteriseret ved frit skolevalg, og en finansiering af skolerne efter et taxametersystem (Wilson et al. 2006). Pensum er i vidt omfang fastlagt centralt, således at det er fælles for alle skoler (Adnett 2003: 147).¹⁴

Som grundlag for forældrenes skolevalg offentliggøres en række indikatorer for den enkelte skoles resultater. Skolerne skal rapportere en række resultater og som led i undervisningsministeriets benchmarking offentliggøres resultaterne på ministeriets hjemmeside (www.dfes.gov.uk/performancetables). På ministeriets hjemmeside kan man f.eks. indtaste sit postnummer og angive en afstand og herefter får man en liste med resultaterne fra de skoler, der ligger inden for den angivne afstand. På undervisningsministeriets hjemmeside publiceres resultaterne for de enkelte skoler i alfabetisk orden, men pressen omfatter dem til såkaldte ligatabeller – med parallel til oversigterne over fodboldklubbers resultater – hvor skolerne rangordnes, så man kan se hvem der er i superligaen, hvem der er de dårligste osv. (se f.eks. listerne over de bedste og dårligste på BBCs hjemmeside (http://news.bbc.co.uk/1/hi/education/league_tables/)). Testresultater for de lokale skoler er endog et argument i boligsalgsannoncer (Bird et al. 2003: 19). Generelt er resultaterne genstand for betydelig offentlig opmærksomhed og debat, og de spiller en vigtig rolle for forældres skolevalg. Derfor er resultaterne også vigtige for skolerne. Udover at de

påvirker muligheden for at tiltrække elever og dermed ressourcer, er gode resultater også forbundet med betydelig prestige. Skolerne konkurrerer således på et kvasimarked (Le Grand 2003; Bradley et al. 2000), hvor de offentliggjorte ligatabeller spiller en afgørende rolle for hvordan den enkelte skole klarer sig i konkurrencen.

Der offentliggøres forskellige indikatorer for skolernes resultater. En type af indikator knytter sig til det *niveau* for resultater, eleverne opnår ved prøver i forskellige faser af skoleforløbet. En anden indikator knytter sig til den *udvikling*, der over tid er sket med hensyn til prøveresultaterne *ved de samme prøver* i skoleforløbet på forskellige tidspunkter. Siden 2002 er der også anvendt en *værditilvækstindikator*, der måler den udvikling en skole opnår for de samme elever på forskellige trin af skoleforløbet. For eksempel opgøres den enkelte elevs værditilvækstscore mellem to prøver i skoleforløbet ved at sammenligne elevens score ved den sidste prøve med den gennemsnitlige score, som andre elever, der havde samme resultat ved den tidligere prøve, opnår (http://www.dfes.gov.uk/performance/primary_06/glossary.shtml#%23b01). Er elevens resultat højere end gennemsnittet kan det tolkes som udtryk for skolens indsats. Denne værditilvækst kan korrigeres for en række socioøkonomiske forhold og køn, så man får en kontekstuel værditilvækstscore, (http://www.dfes.gov.uk/performance/tables/schools_06/s1.shtml). Formålet hermed er at forbedre sammenligningsgrundlaget ved at søge at isolere indflydelsen af forhold som skolen ikke har kontrol over.¹⁵ Uanset bestræbelser på at indføre mere relevante mål er det stadig indikatorerne for niveaumål, der tiltrækker sig den største interesse. Den centrale interesse er knyttet til den andel af eleverne, der ved afgangsprøverne efter det obligatoriske skoleforløb får karakterer mellem A* (den bedste) og C.¹⁶ Særlig opmærksomhed er der om den indikator, der angiver hvilken andel af ele-

verne som ved mindst fem prøver, heraf i fagene matematik og engelsk, får karakterer mellem A* og C.

Kombinationen af den offentlige interesse for skolernes resultater og forældrenes frie skolevalg lægger et betydeligt pres på skolelederne. 60% af skolelederne finder, at forældrepresset knyttet til offentliggørelsen af ligatabellerne er tiltaget (Marsden and Belfield (2006: 11). Optaget af elever er positivt relateret til skolens resultater og negativt relateret til resultater for konkurrenter i samme skoledistrikt (Bradley et al. 2000). Den indikator, skolelederne fokuserer på, er procentdelen af elever, der får karakterer mellem A* og C fordi det er den, som forældrene interesserer sig for. Skønt værditilvækstmålene er mest oplysende med hensyn til skolernes indsats, er det ikke dem, der fokuseres på. Værditilvækstmålene er tilføjet ligatabellerne, der i forvejen består af en række indikatorer og kan fremtræde uoverskuelige. Andelen af elever med 5 karakterer som mindst er C, har fæstnet sig i bevidstheden, og er let at forholde sig til (Wilson et al. 2006).

At prøveresultaterne er udtryk for skolernes og lærernes indsats bestrides ikke blot fordi prøveresultaterne kun afspejler nogle aspekter af skolernes arbejde og påvirkes af en række forhold, som skolerne ikke har indflydelse på, men også på grund af statistiske problemer, f. eks i forbindelse med små skoler og klasser, hvor tilfældigheder spiller ind (Brown 2005: 475). Selv om forældre kan gennemskue begrænsningerne i ligatabellerne, og finder at resultaterne ikke afspejler skolernes indsats, kan forældrene alligevel have en interesse i at bruge tabellerne, når de skal vælge skole. En skolegang på en af de skoler, der er kendt for at have gode resultater, bliver i andres øjne tolket som et positivt signal, mens skolegang på en af de skoler, der ligger lavt med hensyn til skolens resultater, kan stemple barnet negativt. Og uanset at resultaterne ikke skyldes skolen, men en gun-

stig elevsammensætning, kan det også være ønskeligt at søge til de skoler, hvor resultaterne er bedst, fordi børnene her kan gå i skole med fagligt velfungerende elever.

Lønreformens konsekvenser for elevernes resultater

En engelsk undersøgelse (Atkinson et al. 2004) har forsøgt at belyse konsekvensen af lønreformen for de resultater, eleverne opnår ved de nationale prøver i engelsk, naturfag og matematik. Udgangspunktet for undersøgelsen er en sammenligning af elevernes resultater ved nationale prøver i engelsk, matematik og naturfag, dels da eleverne var omkring 14 og dels da eleverne afsluttede det obligatoriske skoleforløb og var omkring 16. Disse ændringer blev for den samme lærer opgjort både i perioden før og efter, at der var indført mulighed for lønstigninger gennem den forlængede lønskala for de lærere, der havde passeret performance tærsklen. Udviklingen i elevernes resultater mellem de to perioder er sammenlignet for henholdsvis a. de lærere, der i den anden periode havde mulighed for lønstigninger fordi de havde passeret performance tærsklen og b. de lærere, der ikke havde mulighed for det, fordi de ikke opfyldte kravet om at være på højeste løntrin, og derfor ikke havde kunnet søge om at passere performancetærsklen. Den gruppe, der har haft mulighed for at søge om at passere performance tærsklen, men ikke har søgt eller ikke er fundet kvalificeret, indgår altså ikke i sammenligningsgrundlaget. Undersøgelsen viste, at i to af fagene – nemlig engelsk og naturfag – var der for de lærere, der i den anden periode havde mulighed for at komme på et højere løntrin afhængig af deres resultater, en forholdsvis større udvikling i elevernes resultater i den anden periode i forhold til den første periode, sammenlignet med lærere, som ikke havde mulighed for at få lønstigninger på baggrund af deres resultater. Det er konklusionen, at muligheden for at få en resultatrelateret lønstigning øgede elevernes karakter med i gennemsnit omkring en halv

karakter i engelsk og naturfag, mens der ingen fremgang var i matematik.

Et forbehold, som også omtales i undersøgelsen, er at der er problemer med at håndtere betydningen af lærererfaring, som der blandt andet søges kontrolleret for.¹⁷ Antallet af lærere, der er omfattet af undersøgelsen er endvidere ikke stort,¹⁸ og udsnittet ikke repræsentativt blandt andet fordi de datakrav, som er grundlaget for den longitudinale undersøgelse er ganske betydelige, og ikke kan honoreres af mange skoler. Det udsnit af skoler, der valgte at deltage, havde højere karakterer og en større værditilvækst med hensyn til karakterer, jf. ovenfor, end landsgennemsnittet (Atkinson et al. 2004: 21). Det kan f.eks. blandt andet være, at det er skoler, der er særligt fokuseret på elevernes resultater, der har de omfattende data og i øvrigt er interesseret i at medvirke i undersøgelsen. En mulighed er videre, at det er sådanne skoler, der er mest aktive med at anvende performance reviewene til at orientere lærerne mod elevernes resultater.

Et grundlæggende spørgsmål er således hvilken eventuel effekt, der er knyttet til det økonomiske incitament, og hvilken der er en følge af performance reviewene. Flere undersøgelser har forsøgt at belyse vurderingen af performance-reviewene. Performance reviewene praktiseres meget forskelligt (Wragg et al. 2004; Marsden and Belfield 2006). De betydelige forskelle knyttes sammen med at der er uklarhed og også uenighed om, hvad der egentlig er formålet med performance review'ene. Lærerne vurderer også disse review meget forskelligt Brown (2005: 471 ff).

En omfattende undersøgelse, der anvender spørgeskemaer og casestudier (Wragg et al. 2004: 176) indikerer, at performance review'ene har øget lærernes bevidsthed om hvordan de udførte deres arbejde. Det økonomiske incitament syntes imidlertid ikke at have haft indflydelse på lærernes undervis-

ning. Den væsentlige betydning var på indvirkningen på moralen afhængig af om lærerne rykkede op på højere løntrin eller ej. Det forhold, at resultaterne ved nationale test blev forbedret under reformen tilskrives en generel tendens til stigninger i testresultaterne ved de afsluttende prøver, der også har gjort sig gældende tidligere. Mange lærere udtalte, at hvad de gjorde for at påvirke testresultaterne, havde de gjort alligevel.

På nogle skoler er performance review'ene nærmest en formalitet, men på andre skoler anvender lederne dem aktivt til at indordne lærernes mål med skolernes, og til at påvirke de arbejdsmæssige prioriteringer. Andelen der anvender performance reviewene aktivt har været voksende (Marsden and Belfield 2006).

I en undersøgelse er prøveresultaterne sammenlignet både lige inden performance tærskel-vurderingen blev gennemført i 1999-2000 og i 2002-3. På de skoler, hvor der foregår en aktiv anvendelse af performance review'ene til at påvirke lærernes mål, og skoleledere og lærere er enige i at performance review'ene har ført til en øget opmærksomhed om lærernes mål og prioriteringer, var der forholdsvis flere, der forbedrede resultaterne ved de nationale prøver end på andre skoler. Undersøgelsen omfatter dog kun et relativt lille antal skoler¹⁹ (Marsden and Belfield 2006: 20-22).

Det virker plausibelt, at det forhold, at performance review'ene har økonomiske konsekvenser ved at påvirke lærernes mulighed for at passere performance tærsklen og nå op på yderligere løntrin – og herunder tidspunkterne herfor – gør det lettere for skoleledere at få indordnet de enkelte læreres mål og prioriteringer under lederens prioriteringer, og herunder også til at få rettet opmærksomheden mod elevernes prøveresultater.

Gaming

De engelske erfaringer viser, at der finder 'gaming' sted. Herunder ved at indsatsen rettes mod de elever, der kan forventes at få karakterer i grænseområdet mellem to karakterer. Specielt betyder den store fokus på den andel af eleverne, der opnår karakterer mellem A* og C en 'borderline' adfærd, hvor der investeres ressourcer i dem, der kan bringes op fra D til C og derved øge den procentdel, der er så meget fokus på. Dette sker blandt andet på bekostning af de elever der er på et niveau, hvor de ikke kan forventes at nå et C-niveau, såvel som på bekostning af de elever, der allerede er på et niveau, hvor de kan få A*-C (Wilson et al. 2006).

'Gaming' gør sig gældende for såvel lærere som skoleledere. Skoleledere rapporterer om en række former for borderline-adfærd, hvor de, der kan bringes op på C får særlig undervisning, særlige mentorer og mere intensiv overvågning af deres indsats (Wilson et al. 2006: 162ff.). En anden form for gaming knytter sig til, at ressourcer overføres til de fag, hvor der er standardiserede prøver som f. eks. matematik på bekostning af andre fag. 30 % af skolelederne rapporterede om en sådan overflytning af ressourcer til de fag, der blev testet (Marsden and Belfield 2006: 11). En særlig form for gaming er underrapportering af resultaterne efter 3. skoleår (KS1), hvor bedømmelserne er interne og ikke publiceres, fordi det derved er muligt at opnå bedre resultater i form af værditilvækstscore mellem 3. og 4. skoleår (KS2), som publiceres i ligatabellerne (Brown 2005). Skoler, der har en større søgning end de kan imødekomme, kan også 'skumme fløden' ved udvælge de fagligt bedste elever, ligesom elever, der belaster resultaterne, kan presses ud (Wilson 2004).

Lærernes holdninger

Et forhold, som kan få afgørende betydning for reformer, der giver lærere en form for resultatafhængig aflønning, er den modstand,

der er fra lærerne og deres organisation. Hvis der herfra er en betydelig modstand, vil det øge risikoen for modreaktioner, som kan betyde at eventuelle positive effekter i værste fald kan blive mere end opvejet. Inden reformen blev indført i England og Wales var der en stor modstand blandt lærere og i deres organisationer.²⁰ Ved indførelsen var der i en undersøgelse i Wales ingen opbakning til synspunktet om, at det var et godt princip at koble læreres løn til performance (Farell and Morris 2004: 88). I følge en anden undersøgelse i England foretaget lige før reformen trådte i kraft, mente godt en femtedel af lærerne, at det var et godt princip at koble læreres løn til performance, og denne andel steg til over en tredjedel efter at reformen havde været i kraft i fire år. Under en femtedel var imidlertid efter at reformen havde været i kraft i fire år enige i, at reformen fører til en mere fair fordeling. Den andel, der mente, at det var vanskeligt at vurdere individuel performance i forbindelse med arbejde i skoler, var også efter at lærerne havde fået erfaringer med reformen i fire år, på 75 % (Marsden and Belfield 2006).

Såvel implementeringen af reformen som finansieringen af denne har løbende været genstand for konflikt og protesterne har gentagne gange modificeret regeringens planer vedrørende impementering og finansiering af ordningen, jf. også nedenfor (Marsden and Belfield 2004, se også hjemmesiden fra National Union of Teachers, NUT, <http://www.teachers.org.uk>).

Incitamenter vs. lønstyring

Som udgangspunkt var betingelsen for at opnå lønstigninger gennem overgang til højere løntrin baseret på vurderingen af resultater i forhold til de fastlagte kriterier, og undervisningsministeriet afholdt de forøgede lønudgifter forbundet med lønstigningerne (Cutler and Waine 2004). I 2001 blev det imidlertid præciseret af undervisningsministeriet, at budgetmæssige hensyn skulle inddrages i forbindelse

med vurderingen af om en lærer kunne overgå til et højere løntrin (Cutler and Waine 2005: 68). Det betyder, at der ikke bliver tale om en absolut vurdering som kriterium for lønforbedringer. I stedet bliver bedømmelsen relativ, således at resultaterne i forhold til andre lærere er afgørende. 80% af lærerne og lige under halvdelen af skolelederne mente fire år efter reformen var indført, at der var en kvote på det beløb, der kunne anvendes til lønstigninger (Marsden and Belfield 2006: 8), og dette blev bestyret af budgetterne (Cutler and Waine 2004; Wragg et al. 2004: 148 ff). Det var regeringens plan, at lønstigninger som følge af overgang til den forlængede skala for dem, der passerer performancetærsklen, såvel som de yderligere lønstigninger på den forlængede skala efterhånden skulle finansieres af skolerne egne budgetter. På grund af kraftig modstand fra lærerne og også skoleledere fortsatte en øremærket finansiering af bidrag hertil, men det er igen i 2007 varslet at systemet skal revideres (Performance Related Pay (PRP) Grants (2007)).

Finansielle restriktioner på midlerne vil ikke alene reducere lærernes økonomiske incitament, men vil også kunne skabe problemer for samarbejdet mellem lærerne, når de bliver konkurrenter, ligesom det kan virke demoraliserende på lærerne. Der er næppe tvivl om, at det forhold, at næsten alle lærere der søgte om det, passerede performancetærsklen da reformen blev indført, var med til at skabe en positiv stemning om reformen, som også kan være af betydning for de resultater, der er opnået. Hvis forventningerne skuffes vil det kunne føre til negative reaktioner.

6. Resultatrelateret løn i danske folkeskoler?

Den ændring af folkeskoleloven, der er gennemført i 2006 betyder blandt andet, at der indføres en række nationale test i udvalgte fag på bestemte klassetrin, herunder i dansk med fokus på læsning i 2., 4., 6. og 8. klasse, og i matematik, engelsk, fysik/kemi, geogra-

fi og biologi, således at eleverne testes ti gange i løbet af ni års skolegang (Lov om ændring af lov om folkeskolen (2006)). I Danmark er resultaterne af de nyindførte test fortløbende og de skal kun offentliggøres på landsplan (Bekendtgørelse om lov om folkeskolen 2007, §§ 55b og 13a).²¹ At testresultaterne imidlertid også skal bruges til skoleledernes kontrol, fremgår af undervisningsminister Bertel Haarders udtalelser: »Skolelederen skal sikres løbende indblik i elevernes resultater som led i at vurdere kvaliteten af lærernes undervisning. Det skal bl.a. ske gennem de nationale test. Der skal skabes større åbenhed om, hvordan undervisningen forløber i klasselokalerne, og skolelederen bør med mellemrum overvære undervisningen i klasserne.« (Haarder 2005). Og i umiddelbar forlængelse heraf hed det: »KL og Danmarks Lærereforening bør ændre overenskomsterne, så skolelederen kan råde over en større del af lærerens tid og få større indflydelse på de ansattes aflønning.« Aflønning i forhold til testresultater ville føre til forvridninger, jf. ovenfor, da de obligatoriske test blandt andet ikke vil kunne evaluere alle aspekter af de trinmål, der er fastsat.²² En særlig problematik, som i langt højere grad er til stede i Danmark end i England er, at væsentlige kvalifikationer for danske elever er mundtlige færdigheder på fremmedsprog, især engelsk. En prøvning heri kræver mundtlige eksaminer, men resultater herfra kan ikke indgå som grundlag for en belønning af lærere, da bedømmelser på grundlag af mundtlige eksaminer i høj grad er manipulerbare. Men hvis alene test af de skriftlige kvalifikationer lægges til grund for en vurdering af lærerne vil det føre til en meget uheldig skævvridning.

For at søge at modvirke sådanne konsekvenser kan skoleledernes subjektive vurderinger inddrages, således som det også sker i England.

Subjektive vurderinger indebærer imidlertid en betydelig risiko for at vurderingerne, og de

lønforskelle, der følger heraf, ikke anses for fair (Murnane and Cohen 1986; Marsden and French 1998; Richardson 1999; Bregm 2000; Cutler and Waine 2004; Farrell and Morris 2004; Wragg et al. 2004; Marsden and Belfield 2006; FOA 2003, Personalestyrelsen 2006a; 2006b). En undersøgelse foretaget for Personalestyrelsen i 2006 viste således, at kun 1,5 % af de statsligt ansatte var helt enig i, at den fordeling af tillæg, der foregår i medfør af de nye lønsystemer i den offentlige sektor, er fair og kun 11% var enig (Personalestyrelsen 2006b: 8). En amerikansk undersøgelse (Hogeven and Gutkin 1986) viste, at læreres vurderinger af sig selv var signifikant bedre end deres kollegers vurderinger og lederes vurderinger af dem. En væsentlig årsag til disse forskelle kan være forskellige opfattelser af hvad en god lærer er. En afklaring af målene for arbejdet er derfor vigtig for at forebygge, at vurderinger anses for at være unfair. Samtidig kan afklaringen også bidrage til at øge effektiviteten ved at de ansatte bliver orienteret mod organisationens mål (Locke and Latham 2002). I den undersøgelse, der blev foretaget af Personalestyrelsen var kun 3% helt enig i, at der er klare kriterier for fordelingen af tillæg, og kun 13% var enig (Personalestyrelsen 2006b: 8).

Performance review, hvor der aftales mål, og det vurderes om de enkelte lærere har nået deres mål, som dem, der foretages i engelske skoler, kan medvirke til at skabe klarhed om målene, som skolelederen opfatter dem. Hvis lærerne imidlertid oplever, at målene ikke er i overensstemmelse med de mål, som de ud fra deres professionelle vurdering finder rigtige, kan konsekvensen blive at lærernes egen motivation knyttet til at udføre, hvad de opfatter som et godt og meningsfuldt arbejde, bliver eroderet (Frey 1997; Frey og Jegen 2001). For lærere, der hidtil har haft en stor autonomi, vil den underordning som aflønning på basis af performance review er udtryk for, kunne kollidere med deres identitet som professionelle og myndige udøvere af deres hverv (Adnett

2003; Mahony et al. 2004). Skolelederne vil ikke i samme grad som specialiserede lærere kunne være a jour med den faglige udvikling. I det omfang skolelederne ikke fagligt matcher lærerne, vil evalueringer foretaget af disse kunne savne mening for lærerne og derved bidrage til at underminere deres engagement og motivation.

Hvis performance review som i de engelske skoler skulle danne grundlag for løn, ville Danmarks Lærerforening efter det danske aftalesystem skulle inddrages i forhandlingen. Løntillæg skal således i Danmark i modsætning til i England forhandles med den faglige organisation eller tillidsrepræsentanten. Det ville svække effekten af sådanne performance review, fordi sammenhængen mellem den enkeltes resultater og lønnen ville blive mere uklar. Danmarks Lærerforenings modstand mod resultatafhængig løn kunne yderligere bidrage til at afsvække sammenhængen mellem performance review og løn.

En aflønning, der afhænger af resultater i forhold til aftalte mål, vil også give tilskyndelse til 'gaming', fordi den enkelte lærer har tilskyndelse til at søge at aftale mål, der er lette at opnå. Ambitiøse mål vil således øge risikoen for ikke at nå målene, og kan føre til at der skal præsteres endnu mere eller bedre det følgende år for at opfylde nye mål (skraldeeffekten). Der bliver også givet tilskyndelse til, at opgaver, der før blev varetaget som led i et almindeligt engagement, nu først skal søges gjort til genstand for aftale og målformulering, således at initiativer – stik imod hvad der var hensigten – bremses (Bregm 1998).

Når resultaterne af de i Danmark indførte test er fortrolige og kun skal offentliggøres på landsplan er det ikke forventeligt, at der hos skoleledere og lærere vil være den samme fokus på testresultater, som på de engelske skoler. På den anden side kan der forudses et pres for offentliggørelse efterhånden som re-

sultaterne foreligger. Karaktererne ved skolernes afsluttende prøver og standpunktskaraktererne er således tilgængelige på undervisningsministeriets hjemmeside (www.uvm.dk). Det er også et helt generelt princip i forbindelse med regeringens kvalitetsreform, at der skal være offentlighed omkring offentlige institutioners resultater (Regeringens kvalitetsreform 2007). Niveaumåls begrænsede informationsværdi i forhold til at vurdere skolernes indsats vil også gøre det forventeligt, at der ligesom i England bliver udviklet værditilvækstmål.

Offentliggørelsen af skolernes karakterer omfatter ikke alene gennemsnitskaraktererne i de forskellige fag, men også den andel af eleverne, der har fået henholdsvis 10, 11 og 13 og den andel, der har fået 0, 3 eller 5. Der har imidlertid slet ikke været en offentlig interesse om dem som i England. Et dansk skolesyn, der om end det er under pres (Schou 2006), er mindre præget af fokus på snæver faglighed, vil bidrage til at moderere en orientering mod prøveresultater. I forbindelse med en evaluering af det ret frie – og nyligt friere – skolevalg, der er i Danmark jf. Lov om ændring af lov om folkeskolen (Mere frit skolevalg inden for og over kommunegrænser) (2005) har det vist sig, at kvalitative forhold om undervisningen tillægges betydning af langt flere forældre end skolens gennemsnitskarakterer. Mens knap halvdelen af forældrene i forbindelse med skolevalg har undersøgt skolens pædagogiske principper og værdigrundlag har kun en fjerdedel undersøgt gennemsnitskaraktererne (Undervisningsministeriet 2007: 39).

Såfremt der ikke er et pres på skoleledere for at udvise forbedrede prøve- og testresultater eller lærerne har en betydelig modstand mod at blive vurderet i forhold til disse, herunder fordi sammenhængen til lærernes indsats bestrides, vil konsekvensen af en resultatrelateret aflønning efter engelsk forbillede paradoksalt nok kunne blive, at fagligheden be-

grænses ved at der – afhængigt af styrkeforholdene mellem lærere og ledelse på de enkelte skoler – aftales en række mål, som ikke er rettet mod den egentlige undervisning, jf. også erfaringer vedr. målstyring for skoler (Andersen 2004; 2006).

En amerikansk undersøgelse viste en signifikant og positiv sammenhæng mellem skolelederes vurdering af hvilke lærere, der ville bidrage til forbedringer i elevernes resultater ved test i matematik og læsning og de faktiske testresultater for så vidt angår de 10-20% i henholdsvis toppen og bunden. De var imidlertid ude af stand til sondre mellem lærerne i den store midtergruppe (Jakob and Lefgren 2005).

I det omfang de lønforskelle, der opstår ved en resultatrelateret aflønning af lærerne, opleves som unfair, vil det kunne føre til reaktioner, der formindsker indsats og engagement. En tilbøjelighed til at søge at bringe en balance mellem bidrag og belønning er et klassisk tema i equity-teori (Adams 1965). Eksperimenter bekræfter også en reciprocitet i adfærd, der betyder at reaktionen på en løn, der anses for unfair er en lavere indsats (Fehr and Falk 2002). Den empiriske forskning til belysning af sammenhængen mellem løn og indsats har primært været fra den private sektor (Bewley 1999, Fehr and Falk 2002), men Mas (2006) finder også en interessant sammenhæng mellem løn og politibetjentes indsats, hvor betjentenes resultater afhænger af de opnåede lønstigninger i forhold til forventningerne. Når der ikke kan opnås enighed ved de generelle lønforhandlinger overgår sagen i New Jersey til afgørelse ved voldgift. Hvis det fører til at politibetjentene imødekommes i højere grad end deres arbejdsgiver er antallet af forbrydelser pr. indbygger, der fører til fængsling, højere end når afgørelsen går betjentene imod. Når afgørelsen går betjentene imod er sandsynligheden for at kriminelle fængsles lavere og fængslingsvarigheden kortere. Det er yderligere bemær-

kelsesværdigt, at reduktionen i betjentenes resultater er større, jo større afstand der er mellem betjentenes krav og den løn, der bliver fastlagt. Disse resultater kan også fortolkes i lyset af at lønstigninger, der ikke svarer til de forventede, opleves som tab (Tversky and Kahneman 1991), som der reageres på (Bregm 2008).

Uanset at de engelske erfaringer indikerer, at holdningerne kan ændre sig over tid, er det væsentligt, at der aktuelt blandt danske lærere er betydelig modstand mod en resultatrelateret aflønning, selv om der som nævnt er en tendens til en mere positiv holdning blandt yngre lærere.

Hvis der for at opnå bedre resultater i folkeskolen indføres en resultatrelateret aflønning, kan konsekvensen blive et distanceret forhold til arbejdet og et reduceret engagement og professionel ansvarlighed. Lærere vil også lettere end mange andre befolkningsgrupper kunne tilpasse deres arbejdsindsats, så de får en timeløn, de finder fair. Ansættelsesstrygheden er betydelig, den resultatrelaterede løn udgør utvivlsomt kun en begrænset del af lønnen samtidig med, at resultatet af læreres arbejde er vanskeligt at måle og spillerummet for tilpasningen af arbejdsindsatsen stort. Eventuelt kan en frigjort tid overføres til andet lønnet arbejde, så den samlede løn kan øges uafhængigt af tillæg i lærerjobbet. Lærere har således mulighed for bijob i langt større omfang end de fleste andre grupper i befolkningen.

7. Konklusion

De engelske erfaringer er ikke entydige, men selv om de tolkes som indikationer af at den engelske reform med resultatovervågning og en form for resultatrelateret løn har forbedret elevernes prøveresultater, kan det ikke forventes, at sådanne tiltag ville få den samme effekt i Danmark. Engelske erfaringer skal vurderes i snæver forbindelse med den måde skolerne finansieres på og det frie skolevalg i

kombination med offentligheden om skolerens prøveresultater og den store offentlige opmærksomhed om disse resultater. Skolelederne er herved sat under betydeligt pres for at udvise gode prøveresultater for deres skole. Det forhold, at løn i Danmark er aftalestof i forbindelse med at Danmarks Lærerforening er stærk modstander af resultatrelateret løn, ville også svække den betydning, som performance reviewene ville få i forhold til at indordne lærerne under skoleledernes mål.

Det kan ikke slutes, at reformen generelt har haft en positiv effekt. Uafklaret er omfanget af negative konsekvenser. Uafklaret er herunder de omkostninger, der er forbundet med at indsats og ressourcer er blevet rettet mod at forbedre elevernes prøveresultater på bekostning af andre opgaver.

Om de gevinster, der eventuelt er ved den meget dyre lønreform, samlet set er pengene værd, er et grundlæggende spørgsmål. En vurdering heraf måtte også inddrage den betydning som det højere lønniveau kan have haft med hensyn til at fastholde og tiltrække kvalificerede lærere. Uafklaret er endvidere konsekvenserne af den engelske reform på lidt længere sigt. Herunder er det et spørgsmål, hvordan lønstyringsmæssige hensyn kan komme i konflikt med ønsket om at skabe motivation og i stedet føre til frustration.

Med baggrund i de engelske erfaringer kan der ikke argumenteres for indførelse af resultatrelateret løn for lærere i Danmark.

Noter

1. Anders Hede takkes for nyttige kommentarer til et udkast til denne artikel.
2. Se nærmere i Bekendtgørelse af lov om folkeskolen (2007), LBK nr. 1049 af 28. august 2007.
3. I den generelle aftale om resultatløns er resultatløns beskrevet således: "Ved resultatløns forstås i denne aftale, at lønforbedringer udmøntes på en i forvejen aftalt og kendt måde i forhold til forvaltningens/institutionens/virksomhedens målsætninger og/eller resultater" (KL et al. 2003/2007).

4. Stemmeprocenten var 75,4 %.
5. Se Richardson (1999) for en kritisk vurdering af planerne om resultatrelateret løn for lærere.
6. Ordningen omfattede England og Wales.
7. Kun en del af denne forskel kan dog tilskrives en egentlig motivationseffekt, mens en del må tilskrives en screeningseffekt, idet et akkordlønsystem vil tiltrække dem, der har en produktivitet, som betyder, at de vil få en højere indkomst ved akkordlønsystemet.
8. Efter de i 2007 gældende arbejdstidsaftaler er 375 timer om året afsat som individuel tid til folkeskolelærernes individuelle forberedelsestid og tid til efterbehandling af undervisning samt mødeaktivitet. Hertil kommer eventuelt yderligere tildelt individuel tid. Timefordelingen i såvel aftaler som praksis er kortlagt i Capacent (2006; 2007). En arbejdstidsreform, der blandt andet giver de enkelte skoleledere større indflydelse på disponeringen af lærernes arbejdstid er et centralt arbejdsgiverkrav ved overenskomstforhandlingerne i 2007/08 (Udvalget om analyse af folkeskolelærernes arbejdstid 2007; se også Poulsen og Tousgaard 2004).
9. En undersøgelse af skoler i Chicago viste, at lærerne hvert år snød med resultaterne ved skriftlige prøver i mindst 4-5 % af klasserne (Jacob and Levitt 2003). Se også Halachmi (2002).
10. Se i øvrigt Lazears (2006) argumentation for at incitamenter til "teaching to the test" under visse betingelser kan være det bedste alternativ.
11. Hvis der er en fast pulje til rådighed til resultatløns, vil den enkelte lærers aflønning ikke alene afhænge af lærerens resultater, men også af andre læreres resultater og dermed skærpe risikoen for negative virkninger på samarbejdet.
12. Ved indførelsen var der 5 trin, som senere blev reduceret til 3 (Atkinson et al. 2004: 10). Samtidig blev der indført en særlig ordning med "Excellent teachers" (Cutler and Waine 2005: 70). Disse lærere har særlige opgaver og det forudsætter en ledig post for at en lærer kan overgå til denne kategori (Excellent teachers (2007: 10). Se også Understanding Teachers' Pay 2006 (2006) for en kort beskrivelse af de forskellige kategorier, der findes i 2007, og Professional Standards for Teachers in England (2007) for en beskrivelse af kravene til de forskellige kategorier.
13. For 2007 er den årlige slutløn inden performance tærsklen er passeret i England og Wales (i London er den noget højere) knap £29.500. De, der passerer performance tærsklen, og når op på den højere lønskala stiger til knap £32.000 og kan derefter opnå yderligere £1.200 på hvert af de næste to trin svarende til i alt godt £34.000 (Understanding Teachers' Pay 2006 (2006)).
14. Siden 1992 er engelske skoler evalueret i form af rapporter fra the Office for Standards in Education (OFSTED), hvis virksomhed har været meget omdiskuteret. Der bruges store midler på OFSTED-evalueringer af skoler, men værdien er ikke godtgjort, hvilket i øvrigt også er vanskeligt, jf. Burgess et al. (2002).
15. Andre indikatorer angiver såvel lovligt og ikke lovligt fravær. I følge en skoleleder er den sidste af interesse for at se, hvor meget der bliver løjet.....(Wilson et al. 2006: 160).
16. Karaktererne går mellem A* og G, se nærmere (<http://www.qca.org.uk>).
17. Se Dolton et al. (2003) for en gennemgang af en række af de generelle problemer, der er forbundet med at foretage økonometriske undersøgelser af konsekvenserne af resultatrelateret aflønning for lærere.
18. Antallet er 182.
19. Antallet er 169.
20. Reformen blev indført gennem lovgivning, og ikke som det skulle ske i Danmark på grundlag af aftale mellem arbejdsmarkedets parter.
21. Kommunalbestyrelsen og skolelederen får oplyst den enkelte skoles testresultater set i forhold til det samlede landsresultat. Heri skal indgå en vurdering af skolens testresultater set i forhold til elevernes sociale baggrund, jf. § 13 a, stk. 2.
Skolelederen får også adgang til resultaterne for hver enkelt klasse samt en oversigt over de enkelte elevers besvarelser. Den enkelte lærer får adgang til resultaterne for sine elever, og der skal gives en tilbagemelding til de enkelte elever og deres forældre. Se www.evaluering.uvm.dk
22. Bertel Haarder er da også opmærksom på dette, jf. Haarder (2005).

Referencer

- Adams, J. Stacy (1965), Inequity in Social Exchange, i: Leonard Berkowitz (Ed.), *Advances in Experimental Psychology*, vol. 2, 267-99.
- Adnett, Nick (2003), *Reforming Teachers' Pay: Incentive payments, Collegiate Ethos and UK Policy*, *Cambridge Journal of Economics*, 27(1), 145-157.
- Andersen, Lotte Bøgh (2005), Offentligt ansattes strategier. Aflønning, arbejdsbelastning og pro-

- fessionel status for dagplejere, folkeskolelærere og tandlæger, Århus: Politica.
- Andersen, Simon Calmer (2004), Hvorfor bliver man ved med at evaluere folkeskolen? *Politica*, 36(4), 452-68.
- Andersen, Simon Calmer (2006), Når New Public Management møder uddannelsessystemet, *Nordisk Administrativt Tidsskrift*, (2), 121-36.
- Atkinson, Adele et al. (2004), Evaluating the Impact of Performance-related Pay for Teachers in England, Department of Economics, University of Bristol, UK, The Centre for Market and Public Organisation, Working Paper 04/113.
- Bekendtgørelse af lov om folkeskolen (2007), LBK nr. 1049 af 28. august 2007.
- Besley, Timothy and Ghatak, Maitreesh (2006), Sorting with Motivated Agents: Implications for School Competition and Teacher Incentives, *Journal of the European Economic Association*, 4(2-3), 401-14.
- Bewley, Truman F. (1999). Why Wages Don't Fall during a Recession. Camb., Mass.
- Bird, Sheila M. et al. (2005), Performance Indicators: Good, Bad, and Ugly, *Journal of Royal Statistical Society A*, 168, Part 1, 1-27.
- Bondo: Nej til decentral Lotto-løn (2007), 11. september (<http://www.folkeskolen.dk/ObjectShow.aspx?ObjectId=48659>).
- Bradley, Steve, Robert Crouchley, Jim Millington & Jim Taylor (2000), Testing for Quasi-Market Forces in Secondary Education, *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 62(3), 357-90.
- Bregm, Kirsten (1998), Anvendelse af direkte økonomiske incitamenter i den offentlige sektor: Resultatløn, i: Kirsten Bregm (red.). (1998), *Omstilling i den offentlige sektor – i et økonomisk perspektiv*. Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 41-67.
- Bregm, Kirsten (1999), Resultatrelateret løn: Et muligt paradoks – eksemplificeret med skolelærere, *Nordisk Arbejdslivskonference 1999, Norden i Verden og verden i Norden, Temanord 2000:575*, 301-27.
- Bregm, Kirsten (2000), Nye lønformer i den offentlige sektor, *Tidsskrift for Arbejdsliv*, 2(3), 27-44.
- Bregm, Kirsten (2006), Resultatmåling i den offentlige sektor, *Nordisk Administrativt Tidsskrift*, (2), 159-73.
- Bregm, Kirsten (2007), Principal-agent teori i: Anders Chr. Hansen (red.) *Uden for hovedstrømmen, Samfundslitteratur 2007*.
- Bregm, Kirsten (2008), Management of the New Pay Systems in the Public Sector – Some Implications of Insights Gained from Experiments, *International Review of Administrative Sciences*, 74(1).
- Brown, Andrew (2005), Implementing Performance Management in England's Primary Schools, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5-6), 468-81.
- Burgess, Simon, Bronwyn Croxson, Paul Gregg and Carol Propper (2001), The Intricacies of the Relationship between Pay and Performance. CMPO Working Paper 01/035, University of Bristol.
- Burgess, Simon, Carol Propper and Deborah Wilson (2002), Does Performance Monitoring Work? A Review of the Evidence from the UK Public Sector, Excluding Health Care, CMPO Working Paper Series no. 02/49, University of Bristol.
- Burgess, Simon and Marisa Ratto (2003), The Role of Incentives in the Public Sector: Issues and Evidence, *Oxford Review of Economic Policy*, 19(2), 285-300.
- Capacent (2006), Analyse af folkeskolelærernes arbejdstid – overblik og varians
- Capacent (2007), Analyse af folkeskolelærernes arbejdstid – kortlægning af aftaler om arbejdstid
- Chamberlin, Rosemary, Ted Wragg, Gill Haynes and Caroline Wragg (2002), Performance-related Pay and the Teaching Profession: A Review of the Literature, *Research Papers in Education* 17(1), 31-49.
- Clotfelter, Charles T. and Helen F. Ladd (1996): »Recognizing and Rewarding Success in Public Schools« i Ladd, Helen F. (ed.) (1996): *Holding Schools Accountable. Performance-Based Reform in Education*, The Brookings Institution, Washington.
- Cutler, Tony and Barbara Waine (1999): *Rewarding Better Teachers? Performance Related Pay in Schools*, Educational Management and Administration, 27(1), 55-70.
- Cutler, T. and Barbara Waine (2004), 'Performance' without Pay? Managing School Budgets under Performance Related Pay: Evidence from the First Year of PRP, *Financial Accountability and Management*, 20(1), 57-75.
- Cutler, T. and Barbara Waine (2005), Not so Seamless? Performance Related Pay and Financial Control in English Schools, *Public Money and Management*, January, 67-71.
- Department for Education and Skills (2002), September 2001 Evidence from the Department for Education and Skills to the School Teachers Review

- Body on the Pay and Conditions of Employment of School Teachers 2001/2002.
- Department for Education and Skills (2006), School Teachers' Pay and Conditions Document 2006 (www.teachernet.gov.uk/pay)
- Det økonomiske Råd (2003), Dansk økonomi, efterår 2003.
- Det fælleskommunale Løndatakontor, www.fldnet.dk
- Dixit, Avinash (2000), Incentives and Organizations in the Public Sector, *The Journal of Human Resources*, 37(4), 696-727.
- Dolton, Peter, Steven McIntosh and Arnaud Chevalier (2003), Teacher Pay and Performance, Institute of Education, University of London.
- Eberts, Randall, Kevin Hollenbeck and Joe Stone (2002), Teacher Performance Incentives and Student Outcomes, *The Journal of Human Resources*, 37(4), 913-27.
- Egelund, Niels (2005), Folkeskolens miserer – hvad stiller vi op? *Samfundskøkonomen*, nr. 5.
- Excellent teachers. Guidance for teachers, headteachers, and local authorities (England) (2007). (www.teachernet.gov.uk/_doc/9670/ET_Guidance_Eng_AW.pdf).
- Fagbladet Folkeskolens panelundersøgelse (2006), Lærernes holdninger til lønformer. Udarbejdet af Scharling Research for fagbladet Folkeskolen.
- Farell, Catherine and Jonathan Morris (2004), Resigned Compliance: Teacher Attitudes towards Performance-Related Pay in Schools, *Educational Management Administration and Leadership*, 32(1), 81-104.
- Fehr, Ernst and Armin Falk (2002), Psychological Foundations of Incentives, *European Economic Review*, 46, 687-724.
- FOA, Forbundet af Offentligt Ansatte (2003), Medlemsundersøgelse om Ny Løn.
- Frey, Bruno S. (1997), Not Just for The Money: An Economic Theory of Personal Motivation. Cheltenham, Edward Elgar.
- Frey, Bruno S. and Reto Jegen (2001), Motivation Crowding Theory, *Journal of Economic Surveys*, 15(5), 589-611.
- Halachmi, Arie (2002), Performance Measurement: A Look at some Possible Dysfunctions, *Work Study*, 51(5), 63-73.
- Hannaway, Jane (1992), Higher Order Skills, Job Design, and Incentives: An Analysis and Proposal, *American Educational Research Journal*, 29(1), 3-21.
- Hanushek, Eric A. (2003), The Failure of Input-based Schooling Policies, *The Economic Journal* 113, (485), F64-F98.
- Hanushek, Eric A. and Steven Rivkin (2007), Pay, Working Conditions, and Teacher Quality, *The Future of Children*, Princeton-Brookings, 17(2), 69-86.
- Holmstrom, Bengt and Paul Milgrom (1991), Multi-task Principal-Agent Analysis: Incentive Contracts, Asset Ownership, and Job Design, *The Journal of Law, Economics and Organization*, 7, 24-52.
- Hood, Christopher (2006), Gaming in Target World: The Targets Approach to Managing British Public Services, *Public Administration Review*, July/August 2006, 515-21.
- Hoogeveen, K and Terry B. Gutkin (1986): Collegial Ratings Among School Personnel: An empirical Examination of the Merit Pay Concept, *American Educational Research Journal*, 23(3), pp. 375-81.
- Haarder, Bertel (2005), Tale ved Danmarks Skolelederforenings årsmøde, 29. september 2005, Herning Kongrescenter.
- Jacob, Brian A. and Levitt, Steven D. (2003), Rotten Apples: An Investigation of the Prevalence and Predictors of Teacher Cheating, *The Quarterly Journal of Economics*, 843-77.
- Jacob, Brian A. and Lars Lefgren (2005), Principals as Agents: Subjective Performance Measurement in Education, *National Bureau of Economic Research, NBER Working Paper Series*, Working Paper 11463.
- KL, Amtrådsforeningen og Kommunale tjenestemænd og overenskomstansatte (2003) Aftale om resultatløn. (Aftalen er gennemskrevet i 2007).
- KL, Amtsrådsforeningen, Københavns Kommune, Frederiksberg Kommune og Lærernes Centralorganisation (2005), Aftale om lokal løndannelse for lærere m.fl.
- Koretz, Daniel M., (2002), Limitations in the Use of Achievement Tests as Measures of Educators Productivity, *Journal of Human Resources*, 37(4), 752-777.
- Ladd, Helen F. and Randall P. Walsh (2002), Implementing Value-added Measures of School Effectiveness: Getting the Incentives Right, *Economics of Education Review*, 21, 1-17.
- Lazear, Edward P. (2000), Performance Pay and Productivity, *American Economic Review*, 90(5), 1346-61.
- Lazear, Edward P. (2003), Teacher Incentives,

- Swedish Economic Policy Review, 10, 179-214.
- Lazear, Edward P. (2006), Speeding, Terrorism and Teaching, *Quarterly Journal of Economics*, 21(3), 1029-1061.
- Le Grand, Julian (2003), *Motivation, Agency and Public Policy*, Oxford.
- Locke, Edwin A. and Gary P. Latham (2002), Building a Practically Useful Theory of Goal Setting and Task Motivation, *American Psychologist*, 57(9), 705-17.
- Lov om ændring af lov om folkeskolen (Mere frit skolevalg inden for og over kommunegrænser), (2005), Lov nr. 335 af 18. maj 2005.
- Lov om ændring af lov om folkeskolen (Styrket evaluering og anvendelse af nationale test som pædagogisk redskab samt obligatoriske prøver m.v.) (2006), Lov nr 313 af 19. april 2006.
- Mahony, Pat, Ian Mener and Ian Hextall (2004), The emotional impact of performance-related pay on teachers in England, *British Educational Research Journal*, 30(3), 435-56.
- Marsden, David and Stephen French (1998), What a Performance. Performance Related Pay in the Public Services, Centre for Economic Performance, London School of Economics and Political Science.
- Marsden, David (2000), Teachers before the Threshold, LSE study of the Green Paper Pay System for Teachers and its Effects, Centre for Economic Performance, London School of Economics and Political Science.
- Marsden, David and Richard Belfield, (2004) Unions, Performance-related Pay and Procedural Justice: The Case of Classroom Teachers, CEP Discussion Paper No. 660, London School of Economics.
- Marsden, David and Richard Belfield, (2006), Pay for Performance where Output is Hard to Measure: The Case of Performance Pay for School Teachers, LSE Research Online, London School of Economics, (Published in Kaufman B., and Lewin D (Eds.) (2006), *Advances in Industrial and Labor Relations*, London).
- Nej til decentral Lotto-løn (2007), (www.folkeskolen.dk).
- Mas, Alexandre (2006), Pay, Reference Points, and Police Performance, *Quarterly Journal of Economics*, 121,(3), 783-821.
- Murnane, R.J., & Cohen, D.K. (1986). Merit Pay and the Evaluation Problem: Why most Merit Pay Plans Fail and a Few Survive, *Harvard Educational Review*, 56(1), 1-17.
- National Union of Teachers, NUT, (<http://www.teachers.org.uk>)
- Nicholson-Crotty, Sean, Nick A. Theobald and Jill Nicholson-Crotty (2006), Disparate Measures: Public Managers and Performance-Measurement Strategies, *Public Administration Review*, January/February, 101-113.
- OECD (1997), *Economic Surveys 1996-97*. Denmark.
- OECD-rapport om Grundskolen i Danmark – 2004, (2004), Uddannelsesstyrelsens temahæfteserie nr. 5.
- Performance Related Pay (PRP) Grants. A brief history (2007), (<http://www.teachernet.gov.uk>).
- Personalestyrelsen (2006a), *Motivationsundersøgelsen 2006*.
- Personalestyrelsen (2006b), *Undersøgelse blandt statsansatte, frekvenstabeller*.
- Podgursky, Michael J. and Matthew G. Springer (2007) Teacher Performance Pay: A Review, *Journal of Policy Analysis and Management*, 62(1), 909-49.
- Poulsen, Jan Struwe og Jens Tousgaard (2004), Lønde i folkeskolen, *Samfundsøkonomen*, (6), 52-59.
- Prendergast, C. (1999), The Provision of Incentives in Firms, *Journal of Economic Literature*, 37, 7-64.
- Professional Standards for Teachers in England (2007) (<http://www.teachernet.gov.uk/teachingandlearning/professionalstandards>).
- Regeringen (2007), *Bedre velfærd og større arbejdsglæde – regeringens strategi for høj kvalitet i den offentlige sektor*.
- Rewards and Incentives Group (2006), *Teachers' and Head teachers Performance Management, Guidance* (www.tda.gov.uk/upload/resources/pdf/pm_guidance_october_2006.pdf).
- Richardson, Ray (1999), *Performance-Related Pay in Schools: An Assessment of the Green Papers. A Report prepared for the National Union of Teachers*.
- Schou, Lotte Rahbek (2006), Det danske skolesyns internationalisering – et gode eller et onde?, *Kvan*, (74), 246-58.
- Sørensen, Christen (2005), PISA-2003, *Samfundsøkonomen* (2).
- The Education (School Teacher Performance Management) (England) Regulations 2006 (2006), *Statutory Instruments*, No. 2661.

Threshold assessment 2007/08, Round 8 Guidance (www.teachernet.gov.uk).

Threshold data (<http://www.teachernet.gov.uk/docbank/index.cfm?id=1191>)

Tversky and Kahneman (1991), Loss Aversion in Riskless Choice, *Quarterly Journal of Economics*, 106(4), 1039-61.

Udvalget om analyse af folkeskolelærernes arbejdstid, Finansministeriet, Undervisningsministeriet, Kommunernes Landsforening (2007), *Folkeskolelærernes arbejdstid. Barrierer for ledelse og prioritering*.

Ugebrevet A4, 11. juni 2007.

Understanding Teachers' Pay 2006, (<http://www.teachernet.gov.uk/pay>)

Undervisningsministeriet (2007), *Evaluering af mere frit skolevalg. Rapport*.

Wilson, Deborah (2004), Which Ranking? The Impact of a 'Value-Added' Measure of Secondary School Performance, *Public Money and Management*, 24(1), 37-45.

Wilson, Deborah, Bronwyn Coxson and Adele Atkinson (2006), »What Gets Measured Gets Done«: Headteachers' Responses to the English Secondary School Performance Management System, *Policy Studies*, 27(2), 153-71.

Wragg, C.M., G.S. Haynes, R.P. Chamberlin, C.M. Wragg (2004), *Performance Pay for Teachers*, London: Routledge.