



Arttu Koskela

VEROTUS JA YHTEISKUNTAVASTUU

Kandidaatintutkielma
Kauppatieteiden koulutusohjelma
Toukokuu 2021

Sisällys

1	JOHDANTO	4
2	YRITYKSEN YHTEISKUNTAVASTUU JA VEROTUS	8
2.1	Legitimaatioteoria	8
2.2	Yrityksen yhteiskuntavastuu	10
2.2.1	Määrittely	10
2.2.2	Ulottuvuuksia ja pyramidimalli	11
2.2.3	Yhteiskuntavastuullisuuden arvioinnista ja raportoinnista	13
2.3	Yhteiskuntavastuu ja verotus	15
2.3.1	Vastuullinen veronmaksu yhteiskuntavastuun osana	15
2.3.2	Verovilppi, veron kiertäminen ja verosuunnittelu	17
2.3.3	Vastuullinen verostrategia	19
3	VEROJALANJÄLKI JA SEN RAPORTOINTI	22
3.1	Verojalanjälki	22
3.2	Verojalanjäljen raportointi	23
3.2.1	Valtion sisäinen sääntely	23
3.2.2	EU-direktiivit	24
3.2.3	Muu kansainvälinen raportointisääntely	25
4	YRITYSTEN YHTEISKUNTAVASTUUSTA SUOMESSA	27
4.1	Isojen yhtiöiden verojalanjälkiraportointi	27
4.2	Yhtiöiden esittelyt	27
4.3	Yhteiskuntavastuuraporttien rakenne	28
4.3.1	Julkaisu	28
4.3.2	Rakenne	28
4.3.3	Visuaalisuus	29
4.4	Verojalanjäljen sisältö ja teemat	29
4.4.1	Periaatteet.....	29

4.4.2	Verostrategia ja veronmaksu	30
5	YHTEENVETO	33
6	LÄHTEET	35

1 JOHDANTO

Tämä tutkielma tarkastelee yhteiskuntavastuuta ja verotusta, sekä niiden välistä suhdetta. Tavoitteena on selvittää, voidaanko verotus katsoa yhdeksi yhteiskuntavastuun osaksi, millainen yhtiö on vastuullinen veronmaksaja ja mitä verojalanjälkiraportointi on.

Historiallisesti yritykset on nähty pelkästään voitontuottajina sidosryhmilleen. Nykyajassa tätä näkemystä on kuitenkin alettu enemmän haastaa julkisella keskustelulla yhteiskuntavastuusta ja kestävästä kehityksestä. Asiaa on mietitty siitä näkökulmasta, josko yrityksillä olisi myös muuta roolia yhteiskunnassa kuin olla koneisto, joka tuottaa voittoa hinnalla millä hyvänsä ympäristöstään välittämättä. Voisivatko yritykset muuttaa malliansa kohti yhteiskunnallista toimijuutta, jotka ovat vastuussa osakkeenomistajiensa lisäksi muille sidosryhmille?

Yhteiskuntavastuun ja voitontavoittelun yhteensopivuudesta on keskusteltu jo 1930-luvun yritystutkimuksessa, jolloin Berle ja Means teoksessaan *The Modern Corporation and Private Property* vuonna 1933 esittivät, että modernin yrityksen tulisi muuttua ”sosiaaliseksi eikä niinkään vain voiton maksimointiin pyrkiväksi taloudelliseksi instituutioksi” (Teivainen, 2013, s. 61–62). Modernia näkökulmaa yhteiskuntavastuusta ei teoksen kirjoittajien voi katsoa keksineen, sillä Berle ja Means esittivät, että yritysten johtajien tulisi olla sosiaalisesti vastuullisia, mutta yrityksen ulkopuolelta tuleviin vaatimuksiin heidän ei tulisi vastata. Laajemmin ja järjestelmällisemmän määritelmän yhteiskuntavastuusta voidaan katsoa kehittäneen vuonna 1953 Howard Bowen, joka teoksessaan *Social Responsibilities of the Businessman* esitti yhteiskuntavastuun olevan ne toimintalinjat, jotka tukevat yhteiskunnan arvoja ja joiden tavoitteet koituvat koko yhteisön hyväksi. (Kraus & Brtitzelmaier, 2012, s. 284.)

Yritykset ovat kuitenkin ottaneet vastuuta yhteiskunnallisista asioista jo teollistumisen alkupuolelta lähtien, mutta mittakaava on ollut selvästi pienempi, mihin nykyisin on mahdollisuus. Tehtaanomistajat tarjosivat työntekijöilleen asuntoja, koulutusta ja terveydenhuoltoa. Tämä tapahtui toki pitkälti yritysten omista intresseistä käsin, jotta työntekijät pysyivät tuottavina ja tyytyväisinä, mutta yritysten näkökulmasta

katsottuna ei yhteiskuntavastuussa olekaan kyse muusta toiminnasta erillään olevasta hyväntekeväisyydestä, vaan olennaisesta osasta yrityksen strategista toimintaa. (Knuutinen, 2014, s. 34–35.)

Kun verotusta tarkastellaan yhtenä yhteiskuntavastuun osa-alueena, syntyy oletus siitä, että yrityksillä on olemassa velvoite yhteiskuntavastuuseen, joka on lain asettamia velvoitteita laajempi konsepti. Tämän oletuksen vuoksi voidaan ajatella, että veronmaksun kohdalla yrityksillä on myös veronmaksua koskeva yhteiskuntavastuu, joka saattaa ylittää verolainsäädännön asetukset ja muiden sitovien yhteiskunnallisten normien asettavat vaatimukset. Tämä ulottuvuus verovelvoitteista ja sen hyödyistä yhteiskunnalle on kuitenkin tullut laajempaan yhteiskunnalliseen keskustelukehikkoon mukaan niin vähän aikaa sitten, että aggressiivista verosuunnittelua on organisaatioiden kesken ehditty toteuttamaan vuosikymmenien ajan. Tänä aikana siihen on löydetty tarkat ja tehokkaat toimenpiteet ja se on laajalti kehittynyt hyväksytyksi toimintamalliksi. Tämä johtaa yritysmaailmassa osaltaan ihmettelyyn siitä, miksi verotus on organisaatioiden osalta vastuukysymys ja miksi verosuunnittelua saatetaan katsoa paheksuttavaksi toiminnaksi myös mediassa. (Simola & Ylönen, 2011.)

Eri sidosryhmien edut yrityksen näkökulmasta katsottuna eivät ole aina harmoniassa keskenään, erityisesti kun tarkastellaan yrityksen maksamia veroja yhteiskuntavastuullisuuden kontekstissa, sillä yritykset näkevät verot vain yhtenä kustannuseränä muiden kustannuserien joukossa. Siksi niiden minimointi lakien puitteissa, esimerkiksi siirtohinnoittelulla, toteuttaa osakeyhtiölakiin säädettyä osakeyhtiön perimmäistä tarkoitusta, sillä se on edullisinta yrityksen eri omistajille. Maksetut verot voidaan nähdä myös voitonjakoeränä, jonka yhtiö tuottaa muille sidosryhmille, kuten yhteiskunnalle. Silloin rahat suunnataan julkisin varoin tuotettuihin palveluihin ja infrastruktuurin rakentamiseen. Koska nämä yhteiskunnan sijoitukset tukevat myös yrityksen toimintaa, voidaan maksettavat verot nähdä tuottona näille yhteiskunnan sijoituksille. Tästä näkökulmasta verot tulisi yhteiskuntavastuun kannalta maksaa sinne, missä verotettava tulo syntyy, eikä verovastuuta tulisi aktiivisesti pyrkiä minimoimaan. Yrityksen kahden tärkeän sidosryhmän, yhteiskunnan ja omistajien, välille syntyy siis selkeä eturistiriita, kun

käsitellään verotuksen merkitystä yhteiskuntavastuun kantilta. (Knuutinen, 2014, s. 416–417.)

Suomessa yritysten verosuunnittelu on herättänyt paljon keskustelua kansanedustajatasolta lähtien. Verotuslakia on muutettu useaan otteeseen, jotta verotuspohja saataisiin yritysten kohdalla mahdollisimman tasaiseksi, eikä valtio menetä suurta yhteiskunnan tuloeräänsä. Verovuonna 2019 kerättiin yhteisöveroja yhteensä 5,8 miljardin verran, mikä oli 1,5 % vähemmän kuin sitä edeltävänä vuonna (Yle, 3.1.2020). Summan suuruudesta voidaan päätellä, että se on pienelle vientivetoiselle Suomelle elintärkeä hyvinvointivaltion ylläpitäjä. Vastuullista veronmaksua on Suomessa tutkinut kansalaisjärjestö Finnwatch, joka on nettisivuillaan julkaissut useita selvityksiä aiheesta.

Verojen liittäminen yhteiskuntavastuulliseen konseptikehykseen on ilmiönä jokseenkin tuore, minkä takia se on tutkimuskohteena kiintoisa. Jatkuva julkinen keskustelu kertoo sen ajankohtaisuudesta ja siitä, että yleisesti sen rahallisesta suuruusluokasta ei multikansallisten yhtiöiden kohdalla suuri osa kansasta tiedä. Aihepiirin kiinnostavuutta lisää myös sen keskinäiset ristiriidat sidosryhmien, eli yhteiskunnan ja osakkeenomistajien, osalta. Myös verojalanjälkiraportointi on Suomessa kohtuullisen tuore ilmiö, sillä sitä alettiin tekemään laajemmin vasta vuonna 2015. Tämä on omiaan lisäämään aiheen merkitystä tutkimuskohteena.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä yhteiskuntavastuu tarkoittaa yrityksen näkökulmasta ja miten veronmaksu nähdään suomalaisessa yhteiskunnassa osana yhteiskuntavastuuta. Empiirinen aineisto on kerätty suomalaisten suuryhtiöiden Neste Oyj:n ja Finnair Oyj:n julkisista yhteiskuntavastuuraporteista vuosilta 2013–2020. Raporttien odotetaan kertovan siitä, miten verot ymmärretään yhteiskuntavastuun osaksi ja millaista viestintää raportit ovat veronmaksun osalta. Tutkimukseen valittiin enemmistöltään valtio-omisteinen yritys ja ei-valtio-omisteinen yritys, jotta eriäviä raportointivaatimuksia voidaan vertailla konkreettisesti ja pyritään saamaan tarkastelusta monipuolista. Tutkimus on rajattu suomalaiseen kontekstiin.

Tutkimuskysymykset ovat:

Onko veronmaksu osa yhteiskuntavastuuta?

Kuinka laajaksi yhteiskuntavastuu voidaan yrityksen osalta katsoa?

Ovatko yhteiskunnan ja yritysten edut ristiriidassa keskenään?

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen, eli kuvaileva tutkimus, jossa pyritään ymmärtämään aiheen ominaisuuksia ja merkitystä kokonaisvaltaisesti. Tutkimusmenetelmänä on käytetty narratiivista kirjallisuuskatsausta, jossa tutkielman suoritustapa, eli lähteiden valitseminen, arviointi sekä pääaiheen tunnistus ja kategorisointi tulevat selkeästi esille. Sillä on pyritty mahdollistamaan toistettavuus, menetelmien avoimuus ja sujuva tarkistus. Neljännessä kappaleessa käytetään lisäksi sisältöanalyysiä raporttien tulkitsemiseen. Tavoitteena on kuvata raportteja yleisesti ja tiivistetyssä muodossa yleisistä väitteistä kohti yksittäisiä havaintoja. Kappaleessa painotetaan raporttien sisältöjä, eikä testata olemassa olevia teorioita.

Tutkimuksen ensimmäinen luku toimii johdantona, jossa alustetaan aihetta ja määritellään tutkimuskysymykset. Lisäksi käydään läpi kyseisen aiheen merkitystä tutkimuskohteena ja miksi se on ajankohtainen. Toisessa ja kolmannessa luvussa muodostetaan työlle teoreettinen viitekehys. Toinen luku aloitetaan määrittelemällä legitimaatioteoria, jonka tarkoituksena on ohjata tutkimuksen kulku. Seuraavana siirrytään yhteiskuntavastuuseen yleisellä tasolla, jonka jälkeen päästään liittämään yhtiöiden veronmaksu yhteiskunnalliseen kontekstiin ja tarkastellaan aihealuetta aikaisemman tutkimuksen pohjalta. Kolmannessa luvussa perehdytään verojalanjälkeen ja siitä tehtävään raportointiin, sen sääntelyyn, sisältöön ja laajuuteen teoreettiselta pohjalta. Neljäs luku kattaa työn empiirisen osuuden. Siinä tarkastellaan veronmaksua ja verojalanjälkiraportointia kahden esimerkkiyrityksen kautta. Raporttien avulla kartoitetaan, miten yrityksissä veronmaksu sisällytetään yhteiskuntavastuuseen ja miten raporteissa ylipäätään kerrotaan veronmaksusta. Viides luku kokoaa yhteen työn johtopäätökset ja tulokset. Tutkielmasta tehdään yhteenveto ja esitellään syntyneet jatkokysymykset.

2 YRITYKSEN YHTEISKUNTAVASTUU JA VEROTUS

Legitimaatioteoria on yhteiskuntavastuuta selittävä teoria. Legitimaatioteorian mukaan yritysten vastuullisuusraportointia selittää organisaatioiden henkilökohtainen tarve hakea legitimaatiota toiminnalleen, ja yritykset pyrkivät löytämään yhteiskunnan arvoja ja normeja vastaavia arvoja omasta toiminnastaan. Seuraavana analysoidaan yhteiskuntavastuun määrittelyä yleisellä tasolla, sen eri näkökulmia, ulottuvuuksia ja yhteiskuntavastuun pyramidimallinnusta, jolla luodaan pohjan yhteiskuntavastuun tarkastelulle verotuksellisesta näkökulmasta aiemmin tehdyn tutkimuksen pohjalta.

2.1 Legitimaatioteoria

Legitimaatioteoriaa on tarjottu yhdeksi syyksi yritysten yhteiskuntavastuuraportoinnin ilmiön selittämiseksi. Sen mukaan yrityksen antamien tiedoksiantojen avulla pyritään saamaan legitimizeetti yrityksen päivittäiselle toiminnalle. (Guthrie & Parker, 1989, s. 343.) Deeganin (2019, s. 2307–2329) mukaan legitimaatioteoriaa on usein käytetty esimerkiksi selittämään yritysten julkaisemia omaehtoisia tiedoksiantoja ja kirjallisia selvityksiä, kuten yhteiskuntavastuuraportteja.

Legitimaatioteorian näkökulmasta organisaatio pystyy harjoittamaan taukoamatonta toimintaansa vain sellaisissa tapauksissa, joissa yhteiskunta, jossa kyseinen yritys toimii, kokee heidän arvojärjestelmänsä olevan yhtenäinen sen oman arvojärjestelmän kanssa (Gray ym. 1996, s. 46–47). Pohjimmiltaan legitimaatiolla tarkoitetaan sellaista tilaa, jossa organisaation arvojärjestelmä on harmoniassa yhteiskunnan arvomaailman kanssa. Jos harmoniaa ei ole ja yrityksen sekä yhteiskunnan arvomaailmat poikkeavat toisistaan huomattavasti, ei yrityksen jatkumolla välttämättä ole oikeutusta tai se voi olla uhan alla. Kun organisaation toiminta ei vastaa enää sidosryhmien omia odotuksia, puhutaan syntyneen niin sanottu legitimaatioero. Organisaatio voi itse aktiivisesti pyrkiä supistamaan tätä legitimaatioeroa, jotta se pystyisi taas oikeuttamaan toimintansa yhteiskunnassa. Tätä prosessia kutsutaan legitimoinniksi, jonka yhtenä yrityksenä voidaan nähdä raportointi, kuten yhteiskuntavastuuraporttien julkaisu mediassa. (Niskala & Mätäsaho 1996, s. 289–299.) Legitimoinnin kirjaesimerkkinä voidaan pitää öljynporaajayrityksen Shellin vastuullisuutta korostavaa nettisivua, jonka he julkaisivat Nigerian öljykatastrofia

koskevien uutisten noustessa taas median käsiteltäväksi. Sivulla pyritään vähättelemään yhden suurimman alueella toimivan öljynporaajan roolia katastrofin syntymisessä samalla korostaen kaikkea sitä positiivista, mitä yritys on alueella aikaan saanut. (Shell, 2021)

Todellisuus on kuitenkin se, että yhteiskunnan arvot ja normit ovat pitkäikäisiä, mutta eivät kuitenkaan ikuisia. Ajan myötä myös niiden on muututtava, kuten tämän päivän arvot eroavat selkeästi 1960-luvun arvoista. Tämän vuoksi yritysten on pystyttävä muuttumaan aikojen mukana, jotta legitimaatio toiminnalle säilyisi. Se kuitenkin nojaa ajatukseen, että organisaation ja ympärillä olevan yhteiskunnan välillä on voimassa jonkinlainen yhteiskuntasopimus. Sopimus on aineeton, ja sen määrittely on vaikeaa, sekä rajojen asettaminen häilyvää. Sen voidaan kuitenkin katsoa sisältävän kaikki ne implisiittiset ja eksplisiittiset yhteiskunnan asettamat odotukset siitä, miten organisaation tulee toimia. Koska yhteiskuntavastuullinen ajattelu on ohittanut suosiollaan sen ajattelumallin, että yrityksen tulisi osakeyhtiölain mukaisesti pyrkiä tuottamaan vain voittoa, ovat luonnollisesti vallitsevan yhteiskunnan odotukset siirtyneet korkeammalla syntyvistä ulkoisvaikutuksista. Legitimaatioteoria korostaakin sitä, että yritysten toiminnan on ainakin näytettävä siltä, että toiminnallaan se huomioi hyvinvointia myös laajemman piirin osalta, kuin pelkästään sen sijoittajien. Legitimaatioero voi johtaa tilanteeseen, jossa yhteiskunta alkaa asettamaan organisaatiolle sanktioita, esimerkiksi resursseja, kuten työvoimaa tai materiaaleja rajoittamalla tai vähentämällä kysyntää ja asettamalla lakisääteisiä rajoituksia organisaation toiminnalle. (Deegan, 2001, s. 253–259.)

Suomessa kirjaesimerkki ja tunnetuin tapaus legitimaation menettämislle tapahtui, kun kaivosyhtiö Talvivaara onnistui menettämään legitimaationsa alueelle aiheutettujen ympäristöongelmien vuoksi. Yrityksen tuli olla pelastaja Kainuun alueelle, uusi suomalainen menestystarina, jonka osakkeita media ja useat analyytikot suosittelivat ostamaan. Riskit sivuutettiin ja muutaman kaivoksella tapahtuneen onnettomuuden jälkeen, jossa prosessoimatonta jätteenä pääsi ympäristöön ja yksi työntekijöistä kuoli rikkivedyn aiheuttamaan myrkytykseen, yhteiskunnan yleinen mielipide muuttui täysin. Talvivaarasta tuli esimerkkitapaus heikon yritysvastuun organisaatiosta Suomessa, jonka rahalliset menetykset katettiin valtion budjetista. Myös useat sijoittajat menettivät rahansa tapahtumassa. (Apu, 2020.)

2.2 Yrityksen yhteiskuntavastuu

2.2.1 Määrittely

Yritysten yhteiskuntavastuun käsitettä ei ole määritelty yksiselitteisesti. Lisäksi termejä kestävä kehitys, yritysvastuu, kestävyys ja yrityskansalaisuus käytetään epäjärjestelmällisesti lähinnä yhteiskuntavastuun synonyymeinä sekä tutkimuksessa että yrityksissä. Yhdistyneet kansakunnat määrittelivät vuonna 1987 kestävä kehityksen olevan sellaista kehitystä, joka täyttää nykyhetken tarpeet viemättä tulevaisuuden sukupolville mahdollisuutta tyydyttää omat tarpeensa. YK on jakanut kestävä kehityksen kolmeen tasavertaisesti huomioon otettavaan osaan päätöksenteossa, jotka ovat ympäristö, ihminen ja talous. (Niskala ja Pretes, 1995, s. 463.)

Dow Jonesin kestävä kehityksen indeksi on muodostanut yleisesti hyväksytyyn määritelmän yritysten yhteiskuntavastuusta. Kyseessä on sellainen liiketoimintamalli, joka luo pitkäaikaista omistaja-arvoa hyödyntämällä mahdollisuuksia ja saman aikaan hallinnoi toiminnallaan taloudellisesta, ympäristöllisestä ja sosiaalisesta kehityksestä johtuvia riskejä. Vuosittain Dow Jones listaa yleisesti yhteiskuntavastuullisia yrityksiä indeksissään. (Crawford ja Scaletta, 2005, s. 20.)

Elinkeinoelämän keskusliitto (2020) määrittelee yhteiskuntavastuun olevan kestäviä toimia yrityksen liiketoiminnan tukemiseksi. Yhteiskuntavastuu riippuu yrityksen omista arvoista sekä tavoitteista, ja yhtiön on otettava tähän liittyvässä päätöksenteossa huomioon osakkeenomistajien odotukset ja vaatimukset. Taloudellisten asioiden lisäksi vastuullinen yritys ottaa huomioon toimiympäristönsä sosiaaliset ja ekologiset näkökohdat. Yhteiskuntavastuuta ei voi irrottaa päivittäisestä tekemisestä, vaan jokaisella yksittäisellä valinnalla on vaikutuksia, jonka tarkastelua voidaan tehdä myös vastuullisuuden näkökulmasta. Vastuun painopiste muuttuu ajan myötä ja riippuu yrityksen toimialasta sekä toimintaympäristöstä. Parhaimmillaan vastuullisuus voi yritykselle olla kilpailuetu ja yksi strategian ydinkohdista.

Yhteiskuntavastuun määritelmiä on useita, sillä tiedeyhteisössä ei olla päästy yksimielisyyteen siitä, mikä perimmäinen määritelmä termiä parhaiten kuvaa. Se ei

ole käsitteenä tarkkarajainen, kuten edellä olevista määritelmistä huomaa, vaan määritelmät voivat vaihdella riippuen kontekstista, poliittisista olosuhteista, kulttuurista, yhteiskuntarakenteesta tai sosioekonomisesta ympäristöstä (Panapanaan, 2006, s. 24). Historiallisesti ensimmäisiä viittauksia yhteiskuntavastuuseen voidaan katsoa tulleen vuonna 1926 John M. Clarkelta, joka oli amerikkalainen ekonomisti. Teoksessaan *”Social Control for Business”* hän kirjoitti, että liiketoiminnalla on velvollisuuksia yhteiskuntaa kohtaan. Kuitenkin yhteiskuntavastuusta kertovana merkkiteoksena ja yhteiskuntavastuun laajemman yleisön tietoisuuteen ja mielenkiintoon nostaneena julkaisuna voidaan katsoa olevan Howard R. Bowenin *”Social Responsibilities of the Businessman”* vuodelta 1953.

Määritelmien suuresta lukumäärästä huolimatta yhteiskuntavastuun käsitteestä pystytään löytämään yhteisiä, sitä yleisesti määritteleviä tekijöitä. Yhteiskuntavastuu tarkoittaa sitoutumista yhteiskunnan äänettömiin, ennalta määritettyihin normeihin ja käytäntöihin. Yhteiskuntavastuun voidaan nähdä osaltaan myös olevan yhteiskunnan lakien noudattamista pidemmälle menevämpää menettelyä. Valtakunnan lakien seuraaminen ei siis vielä tee siitä vastuullista, vaan siltä vaaditaan laajempiakin toimia yhteiskunnan hyväksi. Yhteiskuntavastuulliselta yritykseltä vaaditaankin vähintään lakien vähimmäisvaatimusten ylittäminen, jolla se vastaa kestäväen kehityksen kolmeen kivijalkaan: ekologisiin, taloudelliseen ja sosiaaliskulttuurisiin tarpeisiin, jotka samalla ovat osa yhteiskunnan tarpeita. (Alasuutari, 1999.)

2.2.2 Ulottuvuuksia ja pyramidimalli

Yhteiskuntavastuun esittäminen voidaan tehdä yrityksen näkökulmasta alla olevan Carrollin pyramidimallin mukaisesti, jossa vastuu on kuvattu neljällä eri tasolla. Tunnistetut tasot ovat taloudellinen vastuu, lakiin perustuva vastuu, eettinen vastuu ja hyväntekeväisyys eli vapaaehtoinen vastuu. Ensimmäisellä tasolla eli taloudellisella vastuulla tarkoitetaan vastuunkantoa osakkeenomistajille. Sen perusteella yrityksen yhteiskuntavastuuseen kuuluu, että tavaroita ja palveluita pyritään tuottamaan kattavasti, jotta niiden myynnistä saadaan paras mahdollinen tuotto. Johdonmukaisella toiminnalla yrityksen odotetaan maksimoivan voittoansa, pyrkimään olemaan kannattava ja ylläpitämään kilpailuasemaansa markkinoilla. (Carroll, 1991, s. 40–42.)

Toisella tasolla on lakiin perustuva vastuu, eli kaiken yrityksen toiminnan tulee pysyä niiden lakien sisällä, jotka toimintavaltion hallitus ja alueviranomaiset on toiminnalle määrittänyt. Ensimmäisen ja toisen tason noudattaminen on yritykselle välttämätöntä ja suora ehto sille, että toiminta voi jatkua myös tulevaisuudessa, sillä ympäröivä yhteiskunta odottaa niiden noudattamista. Kolmannella tasolla esiintyy eettinen vastuu. Sillä tarkoitetaan lainsäädännön ylittävää toimintaa, jota yhteiskunta ei yritykseltä vaadi, mutta odottaa sitä. Eettinen vastuu on yrityksen vastuuta yhteiskunnallisten normien, standardien ja käyttäytymismallien noudattamisesta, lain hengen huomioon ottamista ja oikeudenmukaista toimimista. (Carroll, 1991, s. 42.)

Neljännellä tasolla on niin kutsuttu filantrooppinen vastuu. Se perustuu yhteiskunnan toiveisiin, mutta sitä ei välttämättä odoteta yritykseltä. (Carroll, 1991, s. 42.) Anttiroiko (2004, s. 36) kertoo filantrooppisen vastuun olevan kirjaimellisesti ihmisrakkauteen perustuvaa vastuuta, ja se on hyvinvoinnin ja ihmiselämän laadun aktiivista edistämistä, esimerkiksi hyväntekeväisyydellä. Kuten pyramidissa on mainittu, sitä voidaan kutsua hyväksi yrityskansalaisuudeksi, eikä yritystä välttämättä pidetä vastuuttomana, mikäli se laiminlyö tätä neljännen tason vastuuta. Filantrooppiselle vastuulle otollinen maaperä muodostuu sellaisiin yhteiskuntiin, joissa alhainen pääomaverotus ja leveä tulokuilu yhdistyvät huomattavaksi ihmisten epätasa-arvoksi.

Toisen luettelointitavan mukaisesti yritysten yhteiskuntavastuu voidaan jakaa vakiintuneesti kolmeen eri ulottuvuuteen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristöstä kannettavaan vastuuseen. Taloudellista vastuuta on, kuten edelläkin kuvattu, voiton tekeminen liiketoiminnalla ja sen jakaminen osakkeenomistajille, millä yrityksen kokonaisarvo saadaan kasvamaan. Näin kapean näkökulman ei kuitenkaan voida nähdä sisältävän juurikaan yhteiskunnallista vastuuta, sillä kyseinen vaatimus tulee jo osakeyhtiölaista. Laajemman näkökulman, jonka voidaan katsoa sisältävän yhteiskuntavastuun aspektia, mukaan taloudellinen vastuu ylittyy osakkeenomistajista myös muihin sidosryhmiin, kuten rahoittajiin, henkilöstöön, yhteistyökumppaneihin, paikallisiin toimijoihin ja koko yhteiskuntaan. (Knuutinen, 2014, s. 98–100.)

Sosiaalisen vastuun viitekehyksen keskiössä on ihmisoikeuksien noudattaminen sidosryhmien osalta. Siihen voidaan katsoa kuuluvan henkilöstön työhyvinvointi,

alihankkijaketjujen työolot, kuluttajansuoja, korkea asiakastyytyväisyys sekä turvalliset tuotteet ja palvelut. Sosiaalinen vastuu voi olla osaltaan lakisääteistä, mutta usein yritykset ovat jo entuudestaan luoneet omia sosiaalisia arvojaan lakisääteisten lisäksi. Näiden ohjeistojen ja yleisten arvojen avulla voidaan pitää yleisesti huolta työntekijöiden ja sidosryhmien ihmisoikeuksista ja hyvinvoinnista psyykkisten, sosiaalisten ja taloudellisten tarpeiden osalta. Sosiaalisen vastuun kantamisen voidaan katsoa myös olevan yksi yrityksen taloudellista menestystä kasvattava osa-alue, sillä se lisää henkilöstön tehokkuutta, vaikkakin sen eristäminen muista yhtiön menestykseen vaikuttavista tekijöistä on vaikeaa. (Ketola, 2005, s. 40.)

Yrityksen ympäristövastuulla tarkoitetaan kaikkia niitä vaikutuksia, miten yrityksen toiminta vaikuttaa elinympäristöömme. Ympäristövastuu on muun muassa elinympäristön suojelua, ympäristöhaittojen minimointia ja luonnonvarojen säästeliästä käyttöä. Yrityksen arviointi onnistuu sen perusteella, kuinka suuri niiden hiilijalanjälki on ja kuinka paljon yritys käyttää liiketoiminnassaan uusiutuvia luonnonvaroja. Ympäristövastuu kattaa kaikki yrityksen toiminnat toimipaikasta riippumatta, joten huomioon otettavana ovat myös suurten yritysten tehtaat kehitysmaissa. (Ketola, 2005, s. 46–47.) Ympäristövastuu on nykypäivänä yksi eniten yritysten toimintaa määrittävä tekijä sen ajankohtaisuuden takia.

2.2.3 Yhteiskuntavastuullisuuden arvioinnista ja raportoinnista

Jotta sidosryhmillä olisi mahdollisuus arvioida yrityksen verojenmaksua koskevaa vastuullisuutta omasta näkökulmastaan, tarvitaan informaatiota. Yhteiskuntavastuuraportilla tarkoitetaan yleiskielessä useimmiten yrityksen itsensä laatimaa sidosryhmille tarkoitettua viestinnällistä välinettä, joka toimii yrityksen sisäisen kehittämisen ja riskienhallinnan työkaluna, eli sen tarpeellisuutta ohjaavat vahvasti yrityksen omasta toiminnasta lähtevät taloudelliset syyt. Toisaalta yhteiskuntavastuulliseen raportoinnin yleisyyteen vaikuttavat myös yhteiskunnalliset syyt. Erityisesti suuriin yrityksiin kohdistuvaa painetta siitä, että yrityksen toimintojen ja yhteiskunnallisten vaikutusten tulisi olla läpinäkyvimpiä, pyritään hallitsemaan raportoinnin keinoin. Raportoinnin avulla voidaan tietyssä määrin edistää positiivista vuorovaikutusta organisaation ja sidosryhmien välillä. Samalla sen julkisuuskuvaa vastuullisesta, riskejä hallitsevasta yrityksestä voidaan parantaa kertomalla yrityksen

sisäisistä arvoista sekä eettisistä valinnoista ja kuvaamalla sen suorituskykyä arvopohjaisiin tavoitteisiin nähden. (Kuisma & Temmes, 2011, s. 268–269.)

Raportin muoto on hyvin vapaa, ja raportointi on suurilta osin vapaaehtoista, minkä vuoksi sille ei ole vakiintuneita prosesseja tai käytäntöjä, kuten esimerkiksi lakisääteiselle tilinpäätösraportoinnille on (Juutinen & Steiner 2010, s. 16). Vapaaehtoisuuden vuoksi raportointi on usein käytännössä hajanaista, ja yrityksen vastuullisuuden tasoa on sen kautta todella haasteellista hahmottaa. Raportti voi myös olla todella laaja-alainen ja niin tarkkoihin yksityiskohtiin menevä, että ymmärrettävyys informaation paljouden takia kärsii merkittävästi. Usein asiaan perehtymätön kuluttaja saakin näistä raporteista irti tietoa hyvin niukasti, ja niiden luotettavuutta on vaikea todentaa. Vastuullisuuden mittaamiseksi ja uskottavuuden parantamiseksi on luotu useita kansainvälisiä standardeja, ja yritysvastuun arvioimisesta onkin tullut mittavaa liiketoimintaa. (Porter & Kramer, 2006, s. 60–61.)

Kun pyritään yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisemiseen tai yhteisiin päämääriin, ei tarkkarajainen oikeudellinen sääntely ole aina tarkoituksenmukaisin keino. Sen vuoksi periaatteisiin nojautuva raportoinnin sääntelytekniikka voi olla epätarkkuudesta huolimatta tarkoituksenmukaisempi vaihtoehto. Raportoinnin yhteiskuntavastuullisuudesta voidaan periaatteellisella tasolla jakaa sitovan lainsäädännön, ”hard law”, velvoittamana tai enemmän vapaaehtoiseen, itsesääntelyyn perustuvaan normistoon, ”soft law”, nojaten. Sitovan normiston ja joustavamman normiston erot keskittyvät kolmeen aihealueeseen: normiston sitovuuteen, täsmällisyyteen ja siihen, onko joku erityisesti oikeutettu sitovalla ja oikeudellisia seuraamuksia valtuutetulla tavalla tulkitsemaan normistoa. Jos raportointiin ja yhteiskunnalliseen vastuuseen suhtaudutaan laajalti vapaaehtoisena ja vallitsevien lakien ylittävänä toimintana, voidaan ymmärtää soft law -lähestymistavan olevan ainoa vaihtoehto raportointiin. (Abbott & Snidal, 2000, s. 420–423.)

Raportoinnin sisältöä ymmärrettävämmäksi muuttamaan on kehitetty useita erilaisia normistoja ja standardeja, joista raportointiohjeisto GRI, eli Global Reporting Initiative, on yksi tunnetuimmista. Se on vuonna 1997 kehitetty, vapaaehtoisuuteen perustuva raportointiohjeisto, joka sisältää ohjeet taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristöön liittyvien asioiden kirjaamisesta. Sen tarkoituksena on toimia edellä

mainittujen osa-alueiden raportoinnin yleisesti hyväksyttynä viitekehyksenä, jota voivat hyödyntää organisaatiot kokoluokasta, toimialasta, maantieteellisestä sijainnista tai yhtiömuodosta riippumatta. Yleisen raportointiohjeiston etu on se, että yhteisen viitekehyksen mukaan tehdyt raportit ovat helposti vertailtavissa keskenään, jolloin myös kuluttaja voi vertailla yrityksiä itsenäisesti, esimerkiksi sopivaa sijoituskohdetta hakiessaan. Haitallista yleismuotoisella raportoinnilla voi olla se, että raporttia laatiessa yrityksen huomio saattaa kiinnittyä liikaa raportointivaatimukseen ja sen mittareihin, taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristönäkökulmaan, jolloin kontekstisidonnainen näkökulma helposti unohtuu. (Knuutinen, 2014.)

2.3 Yhteiskuntavastuu ja verotus

2.3.1 Vastuullinen veronmaksu yhteiskuntavastuun osana

Yritysten maksamista tuloveroista ja siihen liittyvästä yhteiskuntavastuusta käydään keskustelua tiedotusvälineissä sekä sosiaalisessa mediassa tasaiseen tahtiin. Näkökulmaeroja on muun muassa siitä, kuuluvatko yhtiöiden maksamat verot yhteiskuntavastuun piiriin ja pitäisikö yhtiön edes maksaa veroja. Käytännössä yhtiöissä on vain kyse oikeudellisesta ilmiöstä, joka koostuu erillisistä juridisista yksityishenkilöistä, jotka ovat myös verovelvollisia saamistaan tuloista. Yhtiöllä itsellään ei muutenkaan ole varsinaista veronmaksukykyä, sillä tosiasiallisesti se on yhtiön osakkeenomistajilla. Samat osakkeenomistajat ovat ne, jotka oikeasti vaurastuvat, kun puhutaan yhtiön vaurastumisesta. Yhteiskunnallinen keskustelu on tämän lisäksi keskittynyt analysoimaan yritysvastuullisen toiminnan ja verosuunnittelun kytköksiä. (Lanis & Richardson, 2012.)

Klassisen järjestelmän mukaisesti varsinkin suuret yhtiöt nähdään kuitenkin erillisinä verosubjekteina, joten niiden piirissä toteutetaan kahdenkertaista verotusta; yhtiöt maksavat yhteisön tuloveroja saamistaan voitoista ja osakkeenomistajat maksavat pääomaveroa yhteisön jakamista osingoista tai luovutusvoitoista. Kahdenkertaisella verotuksella on kuitenkin todettu olevan useita ongelmia. Se vääristää verotuksen neutraaliutta ja aiheuttaa tehottomuutta. Yhtiöiden tuloverotus nostaa pääoman kustannuksia ja heikentää muiden vaihtoehtojen houkuttelevuutta. Kertyneet voitot saattavat myös pysyä herkemmin yhtiön taseessa, jolloin ylimääräinen pääoma voi

johtaa tehottomiin investointeihin. (Arlen & Weiss, 1994, s. 326–327.) Lisäksi, koska omaa pääomaa ja velkarahaa käsitellään verotuksessa eri tavoin, vieraan pääoman korot ovat vähennyskelpoisia eriä, jolloin velkarahan houkuttelevuus voi kasvaa ja pääomarakenne vääristyy. Usea puhtaasti teoreettinen näkökulma tukee osakkeenomistajien ja yhtiöiden verotuksen integroimista, mutta käytännössä tämä olisi vaikea toteuttaa. (Pechman, 1987, s. 189–190.)

Yleisenä mielipiteenä nähdään, että yrityksen tulee kantaa osansa vastuusta ympäröivän yhteiskuntansa verojen maksusta ja että verotus on yksi yhteiskuntavastuun tärkeimmistä osa-alueista. Yhteiskunnallisessa keskustelussa tai verolaissa ei kuitenkaan ole olemassa konkreettista summaa tai prosenttilukua, kuinka pitkälle menevää tai mittavaa rahallisen avustamisen yhteiseksi hyväksi tulisi olla. Koska kyseessä on vain poliittinen tai mielipiteellinen päätös, voidaanko olettaa yrityksen maksavan veroja enemmän, kuin mitä laki velvoittaa? Jos voidaan, silloin nähdään verosuunnittelua tekevä yritys automaattisesti vastuuttomana toimijana. Monikansalliset yhtiöt toimivat useissa valtioissa, jolloin täytyy määritellä, mille yhteiskunnalle tulisi olla vastuullinen ja kuinka vastuutonta on tämän yhteiskunnan vaihtaminen. Yritysten maksamia veroja voidaan myös pitää tulonsiirtona yhtiön omistajilta yhteiskunnalle. Tästä näkökulmasta yritysten on vaikeaa kertoa maksavansa veronsa ylpeänä. Kuitenkin useat syyt, kuten veroparatiisien ja yritysten tuotannon ja aineettomien oikeuksien irrottautuminen toisistaan, ovat tehneet yhtiöiden veronmaksusta ja sen julkisuudesta osaltaan eettisyyteen ja vastuullisuuteen liittyvän kysymyksen. (Simola & Ylönen 2011, s. 131.)

Yhteiskuntavastuullisuuden piirissä verotusta voidaan tarkastella sillä oletuksella, että yritysvastuuta koskevat vaatimukset katsotaan oikeutetuiksi ja hyväksytään yritysverotus klassisen näkökulman mukaisesti oikeutetuksi. Jos yhtiö pitää yhteiskuntavastuullisuutta omassa päivittäisessä liiketoiminnassaan tärkeänä, esimerkiksi niillä nähdään olevan vaikutuksia ympäröivään yhteiskuntaan julkisen terveydenhuollon tai opiskelun rahoittamisen osalta, silloin yhtiö oletettavasti pyrkii myös aktiivisesti noudattamaan yhteiskuntavastuullisuuden periaatteita veronmaksun osalta. Tällöin voidaan sanoa, että veroja tarkastellaan voitonjakoerän luonteisina. (Lanis & Richardson, 2012.)

Useat yhtiöt pitävät veroja vain kustannuseränä liiketoiminnassaan, siksi aggressiivinen verosuunnittelu on yleistynyt yhtiökentällä ja verovaikutusta pyritään minimoimaan, kuten muitakin kustannuseriä. Kustannuskeskeisestä näkökulmasta katsoen yritys pyrkii jatkuvasti tehostamaan toimintaansa, jolloin verotuskysymyksiä tai yrityksen verotusstrategisia kannanottoja ei tarkastella osana yritys vastuuta. (Knuutinen, 2014.)

2.3.2 Verovilppi, veron kiertäminen ja verosuunnittelu

Verokeskusteluun ja verojen minimointiin voidaan katsoa sisältyvän useita erilaisia termejä, jotka selvästi eroavat toisistaan mutta joita käytetään yhteiskunnallisessa keskustelussa usein päällekkäin. Verotusta voidaan suunnitella, veroja voidaan minimoida ja kiertää sekä veroja voidaan myös vältellä lainvastaisesti. Media kuitenkin puhuu yleisesti veronkierrasta, joka tilanteen mukaan on enemmän tai vähemmän harhaanjohtavaa. Käsitteet ovat myös osaltaan häilyviä tapauksen vakavuudesta riippuen. Oikeudellisesta näkökulmasta verojen minimointi voidaan jakaa kolmeen eri tasoon. Jos verojen minimointi tehdään verolakeihin nähden hyväksyttävien tavoin, on kyseessä verosuunnittelu (tax planning). Jos keinot ovat puolestaan verolakien ja niiden tarkoituksien vastaisina ilman, että syntyy kuitenkaan lakien rikkomista, on kyseessä veron kiertäminen (tax avoidance). Jos minimointi taas tapahtuu lainvastaisesti ja tekijä on rikosoikeudellisessa vastuussa, puhutaan verovilpistä tai veropetoksesta (tax evasion, tax fraud). Rikoslaisissa veropetoksissa on useita, lievistä törkeään tekemuotoon. (Knuutinen, 2017)

Veropetoksesta tai verovilpistä puhuttaessa on kyseessä rikosoikeudellisesti kiellettyä verojen välttelyä. On suoraviivaista vetää raja tämän rikoslaisissa kielletyn toiminnan ja laillisesti oikeutetun mutta moraalisesti väärän veronkiertämisen välille. Julkista taloutta vastaan tehdyistä rikoksista on säädetty Suomen laissa rikoslain 29 luvussa. Veropetos, josta on säädetty rikoslain 29 luvussa 1. pykälässä, kuvaillaan olevan väärin tietojen antamista veron määrään vaikuttavista seikoista, tietojen salaamista verotusta toimitettaessa, laiminlyö verotusta varten säädettyä velvollisuutta veron välttämistarkoituksessa tai muuten petollisesti pyrkii välttämään veronmaksua. Rangaistuksena veropetoksesta tuomitaan rikoslain mukaisesti sakkoon tai enintään kahden vuoden vankeuteen teon törkeydestä riippuen. Rikoslain 29 luvun 2. ja 3.

monumentissa on eroteltu veropetoksen törkeä ja lievä muoto. Törkeästä veropetoksesta puhutaan, kun toiminta on ollut tahallista ja erityisen suunnitelmallista tai tavoiteltu taloudellinen hyöty on huomattavan suurta. Lievästä veropetoksesta on kyse, kun tavoiteltu taloudellinen hyöty on puolestaan vähäinen. Veropetokset ovat Suomen yleisimpiä talousrikoksia. Rikoslain 29 luvussa momentissa 4 puolestaan säädetään verorikkomuksista. Verorikkomuksesta on kyse silloin, kun henkilö jättää määräajassa suorittamatta määrätyn ennakonpidätyksen, lähdeveron, tilitettävän varainsiirtoveron, kalenterikuukaudelta lasketun liikevaihtoveron tai sitä vastaavan tietyistä vakuutusmaksuista suoritettavan veron (Rikoslaki, 19.12.1889/39, luku 29, 1–4 §). Verorikkomuksesta säädetyllä lailla pyritään suojaamaan julkisen talouden tuloja.

Veron kiertämisellä tai veron välttämällä tarkoitetaan sellaisia verovelvollisen toimia, jotka eivät rikosoikeudellisesti ole rangaistavia suoranaisesti, mutta ne ovat puolestaan verolainsäädännön tarkoituksen vastaisia (Malmgren, 2015, s. 39–40). Veron kiertäminen ei liity veroviranomaiselle verovelvollisen antamiin tai antamatta jääneisiin tietoihin, vaan se liittyy verotuksen perusteena oleviin toimiin. Verotusmenettelylaissa se on määritelty seuraavasti: *”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeaa muotoa.”* (VML 4, 28 § 1 mom.). Veronkierron toimenpiteet ovat käytännössä siis sellaisia, joilla saavutetaan vaikutuksia ja veroetuja, jotka ovat verovelvollisen näkökulmasta hänelle edullisempia kuin mitä lainsäädäntö olisi niitä tosiasiallisesti tarkoittanut, eli tavoitellaan lain ulkopuolisia veroetuja. Niitä voi esimerkiksi olla matalampi kokonaisverokanta tai veronmaksuvelvollisuuden lykkäys. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development) luonnehtii veron kiertämistä sellaisiksi verovelvollisen toimiksi tai järjestelyiksi, joilla pyritään vähentämään verojen määrää. Ne ovat muodollisesti laillisia, mutta niiden voidaan kuitenkin katsoa olevan lain tarkoituksen eli lain hengen vastaisia.

Verosuunnittelulla tarkoitetaan toimintaa, jossa verovelvollinen arvioi halutun tavoitteen kannalta tarkoituksenmukaisia vaihtoehtoja ottamalla huomioon näiden valintojen ennakoituvat veroseuraamukset, minkä jälkeen valitaan vaihtoehtoista sopivin. Toisaalta verosuunnittelulla voidaan tarkoittaa myös verotustekijöiden

huomioimista yhtenä näkökulmana muiden tekijöiden joukossa, esimerkiksi tilanteessa, jossa kansainvälistyvä yritys etsii tytäryhtiölleen sopivaa sijaintivaltiota ja ottaa verotuksen yhtenä asianhaarana huomioon. Verovelvollisilla, yksityishenkilöistä yhtiöihin, onkin oikeus ja vapaus suunnitella verotustaan yhteiskunnan lakien asettamien rajoitteiden sisällä. Kun vedetään rajaa vero-oikeudellisiin perusteisiin ei-hyväksyttävään veron kiertämiseen nähden, verosuunnittelun voisi luonnehtia nojaavan erilaisiin laissa oleviin epäjatkuvuuskohtiin, joita kansallisessa järjestelmässä tarkasteltuna voidaan pitää lainsäätäjien tarkoittamina tai hyväksyminä. (Knuutinen, 2014, 172–178.)

Verojen minimoinnin oikeudellisten rajanvetojen lisäksi voidaan asiaan tehdä myös moraalinen rajanveto, jota julkisessa keskustelussa onkin vahvasti pidetty esillä. Yleinen moraalikäsitys tuntuu olevan, että yhdenlaista verosuunnittelua pidetään hyväksyttävänä, kun taas toisenlaista, useasti käsitteellä ”aggressiivinen verosuunnittelu” viitattavaa verosuunnittelua ei. Moraalisen hyväksyttävyyden raja näyttää siis kulkevan verosuunnittelun alueen sisällä. Aggressiivista verosuunnittelua harrastavat yhtiöt saavatkin usein hyvin paljon negatiivista julkisuutta toimintatapojensa johdosta. Julkinen paheksunta osoittaaakin sen, että pelkkä lakien noudattaminen ei yhtiöiden kohdalla enää riitä, vaan yhteiskuntavastuun yleistyessä vaaditaan moraalista toimintaa, joka ylittää vallitsevien lakien asettamat vähimmäisedellytykset. (Knuutinen, 2014.)

Moraalia ja etiikkaa pidetään yleisesti universaalina ilmiönä, eli ihmisille on maantieteellisestä sijainnista riippumatta samanlainen kunnioittava sääntökäsitys ihmisistä, ihmiskunnasta ja maailmankaikkeudesta. Vero-oikeutta ja moraalia ei kuitenkaan tehokkaasti voida yhdistää, sillä moraalilla on sidoksissa maan verotusjärjestelmään. Jokaisen maan verolait ovat erilaisia, joten yleismaailmallista moraalikäsitystä verojen näkökulmasta ei voi muodostaa. (Honoré, 1993.)

2.3.3 Vastuullinen verostrategia

Vaikka veroasioiden sisällyttämistä yritys vastuun piiriin voidaan argumentoida esimerkiksi legaliteettiperiaatteella ja osakeyhtiölain vaatimuksilla, on veroasioista tullut yksi yritys vastuun teemoista 2010-luvulla. Sitä on yritys vastuuseen ajanut

erityisesti monikansallisten yritysten aggressiivisesta verosuunnittelusta käyty julkinen keskustelu. Siksi yritysten odotetaan noudattavan toiminnassaan vastuullista verostrategiaa. Vastuullisena verostrategiana ei voida tietenkään pitää mitään valtion kassaan verovajetta aiheuttavaa toimintaa, kuten verojen kiertämisen tai verovilpin harrastamista, mutta verosuunnittelu, aggressiivinen tai ”passiivinen”, on hieman vaikeampi määriteltävä. Se kuitenkin selkeästi aiheuttaa verovajetta valtiolle. Vastuullisen veronmaksun ei kuitenkaan lähtökohtaisesti tule olla sitä, että yritys maksaa enemmän veroja kuin sen lainsäädännön mukaan tulisi maksaa tai että yritys ei saisi harjoittaa verosuunnittelua asianmukaisesti, lain sallimissa rajoissa. (SustainAbility, 2006, s. 14–15.)

Kun yritys asettaa verot yhteiskuntavastuun kontekstiin ja miettii, millaista vastuullista verostrategiaa heidän tulisi noudattaa, on yksi merkittävimmistä päätöistä määrittävistä tekijöistä se, nähdäänkö verot kustannus- vai voitonjakoeränä. Jos verot asettuvat yrityksen silmissä enemmän kustannuseräksi, jotka vähentävät osakkeenomistajien voittoa, pyritään niitä lain sallimissa rajoissa aktiivisesti pienentämään osakeyhtiölain toteuttamiseksi. Jos yritys on asettanut strategiassaan myös veronmaksun yhteiskuntavastuun piiriin ja ne nähdään voitonjakoeränä ympäröivälle yhteiskunnalle, ei verosuunnittelua tehdä niin aggressiivisesti. (Knuutinen, 2014, s. 309–312.)

Vastuulliseen veronmaksuun ja vastuulliseen verostrategiaan liittyy läheisesti veronmaksun läpinäkyvyys ja avoimuus, eli termi *tax transparency*. Avoimuuden asteen perusteella yrityksen vastuullisuutta on helppo sidosryhmien ja myös yrityksen itse mitata. Yritysten verosuunnittelun voi sanoa olevan vastuullista silloin, jos se kestää perustellusti yrityksen oman sidosryhmien tarkastelun, se voi jakaa verostrategiansa toimintamaissaan avoimesti sekä perustella tekemänsä ratkaisut, vaikka se poikkeaisi Corporate governance -koodiston periaatteista. (Knuutinen, 2014, s. 310.)

Vastuullisten verostrategian periaatteet yrityksille on kiteytetty tehokkaasti seitsemään avainkohtaan Finnwatchin laatimassa raportissa:

1. Yrityksen veronmaksun tulee kuvastaa yrityksen taloudellista toimintaa ja verot tulee maksaa eri toimintamaissa tosiasiallisen aktiviteetin mukaisesti.

2. Verosuunnittelussa tulee noudattaa myös lain tavoitetta, eikä sääntelyn mahdollisia puutteita tule aktiivisesti käyttää hyväksi.
3. Yhtiöllä tulee olla julkinen verostrategia, jonka valmistelussa on ollut mukana keskeisiä sidosryhmiä. Veronmaksusta tulee myös tiedottaa avoimesti.
4. Yhtiön tulee julkistaa maksamansa verot, voitot, liikevaihto, konsernin sisäiset rahoitusjärjestelyt, palkat ja työntekijöiden määrä maakohtaisesti.
5. Veroparatiisijärjestelyjä, salaisuusvaltiota tai läpinäkymättömiä omistusmuotoja ei tule hyödyntää verojen välttämistarkoituksessa.
6. Yhtiön konsernirakenne, tosiasialliset omistajat ja edunsaajat tulisi olla avointa tietoa.
7. Yhtiön ei tule käyttää valta-asemaansa saavuttaakseen veroetuuksia, sekä yhtiöiden ja sen toimintamaiden välisten sopimusten tulisi olla tasapainoisia sekä hyödyllisiä ympäröivän yhteiskunnan kannalta.

(Ylönen & Purje, 2013.)

Näiden periaatteiden perusteella voidaan muodostaa hyvä ja ytimekäs ohjesääntö sille, miten yritysten tulisi veroja kohdella liiketoiminnassaan: yhtiön tulee noudattaa lain lisäksi lain henkeä eikä pyrkiä aktiivisesti hyödyntämään lain porsaanreikiä minimoidakseen omaa verotaakkaansa.

3 VEROJALANJÄLKI JA SEN RAPORTOINTI

3.1 Verojalanjälki

Verojalanjälki tarkoittaa terminä yrityksen toiminnan verokuormaa, eli paljonko yritykset ovat maksaneet veroja ja veronluontoisia maksuja toiminnastaan yhteiskunnalle tai eri valtioille. Termi verojalanjälki on alkujaan johdettu hiilijalanjäljestä, jolla tarkastellaan tuotteen, toiminnan ja palvelun ilmastokuormaa. Toisin kuin hiilijalanjäljessä verojalanjäljen jättäjän voidaan katsoa olevan sitä positiivisempi ja yhteiskuntavastuullisempi toimija, mitä suurempi jalanjälki on. Verojalanjälkiraportoinnin avulla yritykset voivat tehokkaasti kertoa avoimesti veronmaksustaan sidosryhmille, ja sen tavoite onkin antaa kokonaiskuvaa yhtiön yhteiskuntavastuullisuudesta, eikä sillä pyritä valvomaan, noudattavatko yritykset verolainsäädäntöä. (Torkkel, 2013a, s. 61.)

Verojalanjäljen tarkastelua voidaan tehdä suppeasti, eli huomioidaan vain välittömät verot. Välittömät verot ovat sellaisia, jotka on tarkoitettu jäämään itse verovelvollisen rasiukseksi, ja ne kirjataan pääasiassa tuloslaskelma kuluiksi tai joskus suoraan pääomaan. Tavanomaisiksi välittömiksi veroiksi lasketaan esimerkiksi jätevero, kiinteistövero, pankkivero, tonnivero ja varainsiirtovero. Toisaalta tarkastelua voidaan tehdä laajemmin, jolloin huomioidaan myös välilliset verot. Välillisistä veroista puhuttaessa tarkoitetaan sellaisia veroeriä, jotka on tarkoitettu vyörytettäväksi verovelvolliselta muille talousyksiköille, jolloin ne kirjataan tyypillisesti läpikulkuerinä tasetileille tai jossakin tapauksissa tuloslaskelmatileille. Välillisiä veroja ovat puolestaan esimerkiksi apteekkimaksu, arvonlisävero, lähdeverot, vakuutusmaksuvero ja valmisteverot. (Torkkel, 2013a, s. 80–81.)

Suppeaa verojalanjäljen raportointia määrittää yrityksen kirjanpitolain mukaiset vaatimukset. Velvoitteet liittyvät kirjanpitovelvollisen tilinpäätöstä ja konsernitilinpäätöstä koskeviin raportointivaatimuksiin. Kirjanpitovelvollisen täytyy raportoida tilikauden syntyneeseen verotettavaan tuloon perustuva tuloveron määrä. Muilta osin tuloveroa koskevat velvoitteet raportoinnista ovat vapaaehtoisia, ainakin lähtökohtaisesti. Tuloveroa koskeva raportointivaatimuksen kattavuus vaihtelee kuitenkin eri kirjanpitovelvollisilla.

Verojalanjälki esiintyi terminä mediassa ensimmäisiä kertoja vasta vuosien 2012 ja 2013 vaihteessa, joten sen voidaan katsoa olevan suhteellisen tuore käsite. Yritysten veronmaksu on alkanut lähivuosina esiintymään enemmän mediassa. Utisoinnissa tulee kuitenkin muistaa suhteellisuus. Vaikka jonkun suuryrityksen taseesta löytyisi yksittäinen veroparatiisisidonnaisuus, tulisi asia suhteuttaa kokonaisuuteen ja asettaa oikeaan mittasuhteeseen. Tämä täytyy pitää mielessä siksi, että verojalanjäljen käsittely ei alkaisi kiinnittymään epäolennaisiin, suhteellisesti vähemmän merkittäviin asioihin. Informaation laatu laskee ja veroraportoinnin perimmäinen idea alkaa hukkaa. (Knuutinen, 2014, s. 298–300.)

Maakohtainen veroraportointi on ollut julkisen keskustelun keskiössä myös paljon. Yhtiöillä ei ole laillista tai muutakaan velvoitetta raportoida kaikista maksamistaan veroista ja veroluonteisista maksuista, mutta Suomessa valtio-omisteisilla yhtiöillä on velvoite raportoida maakohtaisesti. Maakohtaista veroraportointia on yhteiskunnallisessa keskustelussa toivottu asetettavan yhtiöiden velvoitteeksi, jotta aggressiivista verosuunnittelua saataisiin vähennettyä. (Knuutinen, 2014.)

3.2 Verojalanjäljen raportointi

3.2.1 Valtion sisäinen sääntely

Verojalanjäljen raportointi ei ole Suomessa tai muualla maailmassa verolainsäädännön mukaan pakollista, mutta jonkin asteista sääntelyä ja ohjeistusta esiintyy niin valtakunnallisella kuin kansainväliselläkin tasolla. Se on siis samalla tavalla vapaaehtoista, kuten yhteiskuntavastuullisuuden raportointi, ja kyse on loppupeleissä yhtiön liiketoiminnallisesta päätöksestä. Verojalanjäljen raportoinnin voidaan katsoa muuttuvan yhteiskuntavastuullisuutta ilmentäväksi raportoinniksi, kun se on raportointia koskevien vallitsevien lakien velvoittamaa astetta laajempaa. (Knuutinen, 2020.)

Kuten yllä on kuvattu, Suomessa valtio-omisteisten ja valtion enemmistöomisteisten osakeyhtiöiden on raportoinnillaan kuvattava riittävän täsmällisesti ja vertailukelpoisesti yhteiskuntavastuullisista kysymyksistä, joista yhtenä toimii verojalanjälki. Ensimmäisen kerran raportit annettiin keväällä 2015 verovuoden 2014

maksetuista ja tilitetyistä veroista. Valtioneuvoston kanslian antamassa ohjeistuksessa esitetään minimivaatimukset raportointivelvollisuutta koskeville yhtiöille. Raportissa tulee minimissään olla tiedot yrityksen verostrategiasta ja verosuunnitteluun liittyvistä periaatteista sekä kvantitatiiviset verotiedot. (VNK, 2014.)

Verostrategian ja toimintaperiaatteiden raportoinnin vähittäisvaatimuksista valtion ohjeistuksessa vaaditaan kuvaus veroasioiden organisoinnista ja johtamisesta, verosuunnittelun pääperiaatteet, verostrategia ja sen tavoitteet, käytetyt raportointiperiaatteet ja selvitys tiedoista, joita ei raportissa mainita ”raportoi tai selitä”-periaatteen mukaisesti. Kvantitatiivisten verotietojen vähittäisvaatimukset ovat ohjeistuksen mukaan puolestaan yhtiön veronmaksua kuvaavat tunnusluvut, kaikki yhtiön maksettavat ja tilitettävät verot, sekä saadut julkiset tuet olennaisuusperiaatteen mukaisesti ja veroparatiisivaltioihin liittyvät maksettavat ja tilitettävät verot lajeittain esiteltynä. (VNK, 2014.) Vaikka ohjeistus on tarkoitettu vain valtio-omisteisten yhtiöiden yhteiskuntavastuuraportoinnin tueksi, saavat siitä myös muut yksityiset yhtiöt hyvän pohjan omille valinnoilleen raportointiperiaatteita valittaessa.

3.2.2 EU-direktiivit

Euroopan unionin oikeusdirektiivit vaikuttavat jäsenvaltioiden kansallisiin verojärjestelmiin ja vero-oikeuteen unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, siihen nojautuvien oikeusperiaatteiden ja EU-tuomioistuimen vakiintuneiden oikeuskäytäntöjen mukaisesti. Lähivuosina yhteiskuntavastuuraportointia on käsitelty Euroopan parlamentissa ja raportointiin on annettu ohjesäädöksiä selkeyden ja keskinäisen vertailtavuuden lisäämiseksi. (Knuutinen, 2014.)

Vuonna 2013 Euroopan unionissa annettiin uusi tilinpäätösdirektiivi raportointivaatimukseen liittyen. Kyseisen kymmenen luvun mukaisesti tietyillä toimialoilla toimivien yhtiöiden tulee raportoida toimintamaidensa hallituksille suoritetuista maksuista tilinpäätöksen yhteydessä. Tätä tilinpäätösdirektiiviä kutsutaan maakohtaiseksi raportoinniksi (country-by-country-reporting). Ennen kyseistä direktiiviä laillista pakkoa ei ollut ja verojalanjäljen raportointi perustui vahvasti vapaaehtoisuuteen. Raportointipakko koskee kuitenkin vain kaivannaisteollisuutta tai aarniometsän puunkorjuuta harjoittavia isoja yhtiöitä ja yleisen edun kannalta

merkittäviä yhteisöjä. (KOM, 2011, 684/3.) Maakohtaista verojalanjäljen raportointia vaatimalla pyritään edistämään hyvää hallintotapaa ja rajoittamaan korruptiota näiden luonnonvarojen hyödyntämisessä liiketoiminnassaan.

EU:n piirissä on ollut myös laajoja pyrkimyksiä siihen, että yhtiöiden veronmaksu olisi läpinäkyvämpää. Vuonna 2016 Euroopan komissio antoi parlamentin jäsenen aloitteesta syntyneen direktiiviehdotuksen, jonka mukaan maiden veroviranomaisille toimitetut maakohtaiset raportit veronmaksusta tulisi avata julkiseksi kaikille. Asia käsittely ei kuitenkaan ole edennyt suuntaan tai toiseen, sillä ei ole täysin selvää, onko kyseessä verotusasia, jonka säätämiseksi tarvitaan yksimielisyys jäsenvaltioiden keskuudessa. Useimmat kevyemmän verotuksen maat ovat olleet direktiiviä vastaan. On myös katsottu, että liian tiukka, avoin ja yksityiskohtainen raportointi voi heikentää eurooppalaisten yritysten kilpailukykyä kansainvälisillä markkinoilla raportointivaatimuksista koituvan hallinnollisen taakan vuoksi. Pakollisista raporteista voi käydä myös ilmi liikesalaisuuksiksi luokiteltavaa tietoa. (Knuutinen, 2020.)

3.2.3 Muu kansainvälinen raportointisääntely

Yksi tunnetuimmista kansainvälistä yritysverojärjestelmää uudistamaan pyrkivistä hankkeista on OECD:n **BEPS**-hanke. Nimi viittaa sellaisiin verosuunnittelumenetelmiin, joissa hyödynnetään verolainsäädännön puutteita ja niitä pyritään verominimointiin. Hankkeessa käsiteltiin olemassa olevaa lainsäädäntöä ja verosopimuksia sekä kehiteltiin niitä valtioiden veropohjan ja verotulojen turvaamiseksi. BEPS-hankkeen perusteella vuonna 2013 julkaistiin 15 aihealueen osalta toimenpiteitä, jotka ovat kokonaisuudessaan noin 2000 sivun laajuinen kokoelma. Vähimmäisvaatimusten lisäksi raporteihin sisältyy suosituksia ja korkealaatuisimpia käytäntöjä. BEPS:in perusajatuksena on, että yhtiöiden tulee maksaa tuloverot reilusti siihen maahan, jossa voitot syntyvät, aggressiivisen verosuunnittelun toimenpiteitä pyritään tulevaisuudessa estämään ja verotuksen läpinäkyvyyttä parantamaan. (BEPS, 2021.)

GRI on vapaaehtoisuuteen perustuva raportointiohjeistus, joka sisältää ohjeet yhteiskuntavastuun osa-alueiden, eli taloudellisten, sosiaalisten ja ympäristöön liittyvien asioiden, kirjaamisesta. Se on perustettu vuonna 1997 YK:n

ympäristöohjelman UNEP:in ja yhdysvaltalaisen CERES-järjestön toimesta. GRI:n tavoitteena on, että raportit olisivat laadukkaita, yhdenmukaisia ja käyttökelpoisia keskinäisessä arvioinnissa. GRI-ohjeiston testausta tehdään yhteistyössä sen sidosryhmien eli yrityskäyttäjien kanssa, jolla on iso vaikutus sen käytettävyyden ja käyttökelpoisuuden parantamisessa. GRI G3, joka oli ohjeistuksen ensimmäisiä muotoja, ei kuitenkaan pitänyt sisällään veroseikkojen raportoinnin ohjeistusta. (Juutinen & Steiner, 2010, s. 241–242.)

GRI 207: Tax on perusmuotoisesta GRI:stä uudempi muoto, ja se julkaistiin joulukuussa 2019. Se on huomattavasti yksityiskohtaisempi veroraportointia koskeva ohjeistus, johon yhtiöillä on hyvä mahdollisuus nojautua vapaaehtoista raportointia kootessaan. Myös sen valmistelussa ja kehityksessä on kuultu käyttäjiä ja sidosryhmiä. Standardi liputtaa vahvasti maakohtaisen veroraportoinnin puolesta. (Knuutinen, 2020.)

GRI 207: Tax jaetaan neljään osa-alueeseen. Ensimmäisessä kohdassa käsitellään organisaation verostrategiaa, millä organisaation tasolla veroasioita hoidetaan ja miten se linkittyy yrityksen vastuullisuusstrategiaan. Toinen kohta sisältää tiedot yrityksen veroasioiden hallinnoinnista ja valvontaa koskevasta järjestelmästä, eli kenen vastuulla verostrategian toteutumisen valvonta on ja millainen lähestymistapa veroriskeihin on otettu. Kolmannessa osiossa käydään läpi organisaation lähestymistapaa siihen, miten sidosryhmien osallistuminen veroasioihin huomioidaan ja miten sidosryhmien, kuten osakkeenomistajien, huolet veroasioita kohtaan hoidetaan. Neljäntenä GRI 207:n mukaisesti tehty raportti sisältää laajan kuvauksen verotusta koskevista tiedoista kaikilta lainkäyttöalueilta, joissa yritys on verovelvollinen, ja kaikista maista, joissa se toimii. Tämän maakohtaisen raportoinnin pohjalta sijoittajien ja muiden sidosryhmien on mahdollista arvioida verosuunnittelukeinojen käyttöä. GRI 207: Tax on tullut voimaan vuoden 2021 alusta, joten sen perusteella tehtyjä raportteja ei vielä löydy. (Knuutinen, 2020, s. 400–403.)

4 YRITYSTEN YHTEISKUNTAVASTUUSTA SUOMESSA

4.1 Isojen yhtiöiden verojalanjälkiraportointi

Tässä luvussa arvioidaan kahden suomalaisen suuryrityksen, Nesteen ja Finnairin, verojalanjälkiraportointia vuosilta 2013–2020. Kyseiset yhtiöt on valittu sen perusteella, että niiden organisaatiokoko on merkittävä, jolloin raportointiin on perehdytty ja sisältöä on riittävästi keskinäisen vertailun tekemiseksi. Lisäksi yritystoimintaa on Euroopan ulkopuolella, jolloin myös maakohtainen raportointiosuus on laadittu. Yhtiöistä Finnair on enemmistöltään valtio-omisteinen ja Neste on yksityisomisteinen, jolloin raportointivaatimusten selkeyttä voidaan verrata. Raportteja vertaamalla pyrin luomaan kokonaiskuvaa siitä, mitä verojalanjälkiraportit pitävät sisällään ja mitä verojalanjälkiraportoinnilla ylipäänsä tarkoitetaan suomalaisessa kontekstissa.

4.2 Yhtiöiden esittelyt

Neste on öljynjalostaja- ja markkinointiyhtiö sekä jätteistä ja tähteistä uusiutuvaa dieseliä ja lentopolttoainetta tuottava toimija. Nesteen liiketoiminta on jaettu neljään raportointisegmenttiin ja liiketoiminta-alueeseen, jotka ovat öljytuotteet, uusiutuvat tuotteet, markkinointi ja palvelut sekä muut tuotteet. Neste Oyj on perustettu vuonna 1948 turvaamaan sotien jälkeisenä aikana Suomen energia- ja öljyhuoltoa, sillä Suomessa ei ollut mitään alan osaamista, vaan kaikki piti aloittaa tyhjästä. Neste oli enemmistöltään valtio-omisteinen vuoteen 2017 asti, jonka jälkeen valtion omistusosuus on laskenut 35,91 prosenttiin vuoden 2021 alkuun mennessä. Neste on valittu useasti maailman 100 vastuullisimman yhtiön listalle.

Finnair on suomalainen verkostolentoyhtiö, joka harjoittaa reitti- ja lomalentotoimintaa Suomen sisäisillä ja kansainvälisillä markkinoilla. Yhtiö on erikoistunut Euroopan ja Aasian väliseen lentoliikenteeseen, sillä Helsingin maatieteellinen sijainti antaa sille kilpailuedun. Helsinki-Vantaan lentoasemana onkin neljänneksi vilkkain Pohjoismaissa. Finnair on perustettu vuonna 1923 nimellä Aero O/Y, ja se on ollut aina enemmistöltään valtio-omisteinen. Vuoden 2021 alussa Suomen valtio omisti osakkeista 55,90 prosenttia.

4.3 Yhteiskuntavastuuraporttien rakenne

4.3.1 Julkaisu

Verojalanjäljistä raportoidessa julkaisutapa ja -paikka on yrityksille harkinnanvaraista. Molempien verkkosivuilta löytyy verojalanjälkien raportointi vastuullisuus-teeman alta. Finnair raportoi verojalanjäljestään yhtenä dokumentin osana pidemmässä, noin 50 sivun vastuullisuusraportissaan, mutta Nesteellä on oma raportti omistettu pelkästään veronmaksulle.

Finnairin raporttien nimet ovat kuitenkin vaihdelleet vuosien saatossa. Yhtiö aloitti vastuullisuusraportoinnin vuonna 2018, sitä ennen vastuullisuus on ollut osa suurempaa vuosikertomusdokumenttia. Vuosien 2018 ja 2019 vastuullisuusraporteista on huomattavissa vakiintumista nimeämiskäytännöissä ja rakenteessa. Nesteen verojalanjälkiraportoinnissa vakiintuneisuus on löydetty vuonna 2014, jonka jälkeen jokainen raportti on otsikoitu ytimekkäästi ”Nesteen verojalanjälki”.

4.3.2 Rakenne

Raportit ovat pituudeltaan suhteellisen tiiviitä; Nesteen verojalanjälkiraportti on tyypillisesti kolmesta kuuteen sivuun, ja Finnairin vastuullisuusraporteissa veroista on kerrottu noin kolmen sivun verran. Yhteistä niissä on kuvat ja kuviot, jossa eritellään toimintamaita tai maksettujen verojen eriä ja kokonaissummia. Kuvien määrä vaihtelee raportista riippuen yhdestä neljään.

Vaikka yritysten välillä raportit eivät ole täysin samankaltaisia, niiden perusrakenne on yhtenäinen. Alun tekstiosuus johdattelee itse aiheeseen, minkä jälkeen esitellään konkreettiset luvut. Myös tekstien sisältö vaihtelee yritysten välillä. Neste kertoo raporttinsa alussa periaatteistaan, verostrategiastaan ja organisaationsa vastuuhenkilöistä verotusasioihin liittyen. Rakenne muistuttaa aavistuksen GRI 207: Tax -raportointiohjeistusta. Finnair keskittyy veroraportoinnissaan periaatteiden lisäksi tarkasti myös kansainvälisiin operaatioihin ja siihen, mistä tuloeristä verotettava tulos on koostunut. Finnairin raportti muistuttaa täysin valtio-omisteisten yhtiöiden raportointivaatimuksia.

4.3.3 Visuaalisuus

Visuaalisuudella on suuri vaikutus luettavuuteen ja raportteihin sitä saadaan kuvilla, väreillä ja asettelulla. Tarkasteltavien raporttien osalta Finnair päihittää Nesteen visuaalisuuden osalta selkeästi. Siinä missä Finnair koristelee raporttiaan yhtiönsä tunnusväreillä tummansinisellä sekä pilvenharmaalla ja näyttävillä kuvilla, Nesteen raportti on hyvin suoraviivainen ja informatiivinen tekstidokumentti, ilman suurempaa panostusta itse visuaalisuuteen. Se tekee raportista kuitenkin selkeämmän, vaikka hieman raskaammin luettavan. Molemmat käyttävät myös väliotsikointia raporteissaan selkeyttämisen keinona. Väliotsikoita on selkeästi mietitty, sillä tulevien kappaleiden teemat on sisällytetty otsikkoon selkeästi. Selkeys otsikoissa helpottaa lukijan tehtävää löytää oleellinen tieto ja on olennainen osa raportin perimmäistä tarkoitusta. Otsikoissa on myös enemmän kuin vain yksi sana, mikä tuo niihin lisää syvyyttä ja sisältöä. Hyvin mietityllä otsikoinnilla saadaan lukija kiinnostumaan tarjolla olevasta tiedosta ja oivaltamaan nopeasti, mistä on kysymys.

Yhtenä eniten luettavuutta heikentävänä tekijänä voidaan pitää liian pitkiä tekstikappaleita. Tarkasteluissa verojalanjälkiraporteissa ei kuitenkaan esiintynyt tätä ongelmaa, vaan kappaleet pidettiin tarpeeksi lyhyinä informatiivisuuden säilyttämiseksi. Finnairin raporteissa tekstit on aseteltu kolmeen tai jopa neljään vierekkäiseen sarakkeeseen, mikä raportin sähköisessä muodossa vaikeuttaa lukemista. Sarakkeet yhdistettynä kuviin sekavoittavat raporttia hieman.

4.4 Verojalanjäljen sisältö ja teemat

4.4.1 Periaatteet

Finnair on tehnyt yhteiskuntavastuun raportointia jo 20 vuoden ajan, mutta kaikkia vanhoja raportteja ei löydä verkosta, sillä raportointi tapahtui ennen paperilla. Nesteen verojalanjälkiraportoinnin voidaan katsoa alkaneen vuonna 2013, joka on ensimmäinen heidän nettisivuiltaan löytyvä raportti. Useimpien yhtiöiden syyt raportoinnille tuntuvat olevan hyvin samankaltaiset, sillä organisaatiot haluavat korostaa avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. Raportoinnilla pyritään todistamaan, että heidän liiketoiminnassaan ei ole mitään salattavaa.

”Nesteen ihmisoikeusperiaatteiden mukaisesti Neste kannustaa sellaisia yhteiskunnan edistämis- ja kehittämistoimia, jotka parantavat kaikkien oloja, mukaan lukien läpinäkyvyyttä, vastuullisuutta, sekä veronkierron kieltämistä.” (Neste, 2020.)

”Finnairin periaatteena on maksaa, kerätä, tilittää ja raportoida kussakin maassa sille kuuluvat välilliset ja välittömät verot paikallisten lakien ja säännösten mukaisesti. Laadukas veroilmoittaminen ja -raportointi ovat Finnairille erittäin tärkeitä, minkä vuoksi veroilmoitukset täytetään huolellisesti ja ajallaan.” (Finnair, 2019.)

Yhtiöt tuovat vakiintuneesti veronmaksuun liittyviä periaatteitaan ilmi raporteissaan. Keskeisimpänä periaatteena yhtiöiden keskuudessa tuntuu olevan sama: noudattaa vallitsevia lakeja. Koska asia on liiketoiminnan jatkumisen kannalta jopa itsestäänselvyys, raporteissa se kuitataan lyhyesti, jopa yhdellä virkkeellä. Ensimmäisissä Nesteen verojalanjälkiraportissa kerrottiin kuitenkin lakien noudattamisen lisäksi, kuinka maksetut verot edistävät hyvinvointia ja kehittämistoimia yhteiskunnassa (Neste Oil, 2013). Viestinnällisestä näkökulmasta on tulkittavissa ajatus, että veroja lainsäädännön mukaisesti maksamalla yhtiö on automaattisesti yhteiskuntavastuullinen. Tämä ajatus on kuitenkin ristiriidassa yllä käytyä Knuutisen (2014) esittämää veronmaksun moraalisen rajanvedon kanssa.

Toinen tärkeä raportoinnissa korostettu periaate yhtiöiden veronmaksun kannalta on maksaa verot siihen maahan, jossa tulo on syntynyt. Tämä periaate korostaa alueellista yhteiskunnallista vastuuta ja sitä, millä tavalla yhtiön toimiminen tuo alueelle positiivisia ulkoisvaikutuksia. Raporteissaan molemmat yhtiöt kertovat tämän tärkeäksi arvoksi ja raportoivansa toimintamaiden veronviranomaisille maksetuista veroista. Yhtiöt painottavat raporteissaan myös sitä, että heidän veronmaksunsa tuo lisäarvoa jokaiselle toiminta-alueelle.

4.4.2 Verostrategia ja veronmaksu

Neste on kertonut raporteissa verostrategiastaan avoimesti mutta lyhyesti vuodesta 2014 eteenpäin. Strategian perusperiaate on, että kaksinkertaista verotusta pyritään

välttämään vero-organisaation kehittämien toimenpiteiden avulla, mutta tarkemmin näitä toimenpiteitä ei avata. Verojärjestelmää halutaan kehittää oikeudenmukaiseksi ja johdonmukaiseksi, minkä vuoksi veroviranomaisten kanssa tehty yhteistyö on suuressa osassa vero-organisaation toimintaa. Neste kertoo myös periaatteisiinsa kuuluvan sen, että yhtiöitä ei osteta verotappioiden hyödyntämistä varten eikä veroetuja pyritä etsimään aktiivisesti verolainsäädännön kustannuksella.

Finnair puhuu raportissaan verostrategiastaan vähemmän, suoranaisesti sitä ei ole mainittu kertaakaan. Raportista voidaan kuitenkin poimia se, että strategian ydin keskittyy liiketoimintaratkaisujen tukemiseen ja varmistaa niiden asianmukaisen toteutumisen myös verotuksellisesta näkökulmasta. Veroraportointi pyritään pitämään laadukkaana, ja diskurssi veroviranomaisten kanssa on jatkuvaa. Veroja ei aktiivisesti pyritä minimoimaan esimerkiksi siirtohinnoittelun avulla (Finnair, 2019). Verotuksellinen strategia on siis lähtökohtaisesti hyvin samankaltainen kuin Nesteellä.

Raporteissa mainittujen veroerien määrä vaihtelee seitsemästä kymmeneen eri veroon tai veroluonteiseen maksuun. Ensimmäiset verkosta löytyvät raportit vuodelta 2014 ovat luonnollisesti hieman suppeampia molempien käsiteltävien yhtiöiden osalta, sillä raportointiohjeistus on vuosien saatossa kehittynyt ja sidosryhmien tarpeet muuttuneet. Yritysten maksamien verolajien määrä on myös rajallinen, joten raportoinnin ei voida olettaa laajentuvan niiden osalta vuodesta toiseen. Maksettujen verojen määrä on myös hyvin toimialakohtainen: Finnair ei suomalaisena lentoyhtiönä maksa veroja yhtä moneen maahan kuten usealla eri toimialalla liiketoimintaa tekevä Neste, joten pelkästään veroerien määrää katsomalla ei saada järkevää kuvaa raporttien laajuuksista.

Raporteissa esitetyt verot voidaan jakaa kahteen ryhmään niiden luonteen mukaan: maksettavat ja kerättävät verot. Maksettaviksi veroiksi lasketaan erän nimen mukaisesti kaikki ne veroerät, jotka koituvat suoraan yhtiön varoista maksettaviksi. Niitä ovat esimerkiksi yhteisövero ja kiinteistövero. Kerättyihin veroihin puolestaan raportoidaan ne erät, jotka ovat yhtiön keräämiä mutta niitä ei voi laskea kuluksi. Näitä ovat esimerkiksi arvonlisä- ja valmisteverot. Molempien yhtiöiden tarkasteltuihin raportteihin sisältyi veroja molemmista eristä. Näiden erien lisäksi Finnair on raportissaan kertonut saamistaan julkisista tukirahoista ja lisäarvoa tuovista maksuista

siltä osin kuin ne eivät kuulu liikesalaisuuksien piiriin. Nesteellä ei näitä raporteissaan ole vaan maininta siitä, että raporteissa kerrotaan lähtökohtaisesti niistä veroeristä, joista heillä on lakisääteinen velvoite ilmoittaa.

Neste kertoo raporteissaan myös mainittujen veroerien sanalliset määrittelyt, mikä helpottaa sidosryhmien tekemää vertailua raporttien välillä huomattavan paljon, sillä erän nimen perusteella ei voi välttämättä tietää, mitä kaikkia konkreettisia maksettuja veroja se sisältää. Finnair ei tarkempaa erottelua raporteissaan tee mutta avaa isompien veroerien, kuten ”muut verot”, sisältöä. Tarkasteltavat yritykset esiintyvät raporteillaan myös edukseen siinä, että niihin on laskettu eri veroihin liittyviä tunnuslukuja. Finnair on ottanut esille esimerkiksi kokonaisverokantansa, eli tilikaudelta maksettujen verojen osuuden tuloksesta prosentteina ennen veroja, ja henkilöstömäärän. Neste puhuu efektiivisestä verokannasta ja kassaverokannasta.

Veromäärien lisäksi verojalanjälkiraporteissa puhutaan siitä, mihin maihin veroja maksetaan. Raportoinnin tarkkuus vaihtelee kuitenkin yhtiökohtaisesti. Finnair erittelee vuoden 2019 raportissaan 20 toimintamaataan ja loput alueet termein ”muut Euroopan-maat ja Euroopan ulkopuoliset maat”. (Finnair, 2019.) Nesteen 2020 vuoden raportissa luvut on esitelty eriteltyinä Suomen ja Sveitsin osalta, sillä niissä toiminta on mittavinta. Loput toimintamaat on koottu kokonaisuutena otsakkeen ”Muut maat” alle, vedoten liiketoimintatietojen luottamuksellisuuteen. Raportointitarkkuus on maakohtaisen raportoinnin kohdalla myös tarkentunut merkittävästi ensimmäisistä raporteista viimeisimpiin julkaistuihin. (Neste, 2020.) Valtio-omisteisten yhtiöiden vaatimukset raportointia kohtaan ovat kasvaneet, ja tämä vaikuttaa Finnairin toimintaan. Nesteen kohdalla vahvasti raportoinnin laajuuteen vaikuttava tekijä on avoimuus sidosryhmiä kohtaan.

5 YHTEENVETO

Tässä tutkielmassa pyrittiin selvittämään, mitä yhteiskuntavastuu pitää sisällään, millainen yritys on yhteiskuntavastuullinen, miten verot nähdään yhteiskuntavastuun kontekstissa suomalaisesta näkökulmasta ja millaista viestintää verojalanjälkiraportointi on. Tutkimuksessa käytetty empiirinen aineisto on kerätty vuosilta 2013–2020. Empiirisessä osiossa tutkittiin kahden suomalaisen suuryrityksen avulla, millaista verojalanjälkiraportointi käytännössä on suomalaisessa kontekstissa ja kuinka veroista voidaan raportoida osana yhteiskuntavastuuta. Tarkastelussa oli myös se, miten yritykset itse suhtautuvat veroihin ja veronmaksuun. Tässä luvussa käydään läpi tutkimuksen yhteenveto, johtopäätökset ja syntyneet jatkokysymykset.

Yhtiöiden näkökulmasta verot voidaan nähdä voitonjakoeränä yhteiskunnalle tai liiketoiminnan kulueräksi. Se, miten vahvasti verot ymmärretään osaksi yhteiskuntavastuullisuutta, riippuu paljon tästä valinnasta. Tarkasteltujen raporttien perusteella suomalaiset suuryhtiöt viestivät näkevänsä veronmaksun voitonjakoeränä ympäröivälle yhteiskunnalle ja tuottona yhteiskunnan sijoituksille, esimerkiksi rakennetulle infrastruktuurille ja henkiselle pääomalle. Tutkimuksessa tarkastellun legitimaatioteorian perusteella yhtiön ja toimintamaan yhteiskunnan arvojen tulee olla harmoniassa, jotta päivittäiselle liiketoiminnalle olisi peruste. Tämän ajatuksen pohjalta voidaankin todeta, että verotus tulisi nähdä osana yhteiskuntavastuuta, jotta tämä oikeutus olisi yhtiölle voimassa.

Verotus yhteiskuntavastuullisesta näkökulmasta on nykyään paljon esillä, mutta julkiseen keskusteluun se nousi vasta 2010-luvun vaihteessa. Silloin heräsi ajatus siitä, tulisiko yritysten noudattaa lain lisäksi lain henkeä toiminnassaan, eli mennä pidemmälle kuin laki vaatii ollakseen vastuullisia. Ennen esille nousutta keskustelua yleisesti hyväksyttäväksi toimintatavaksi oli ehtinyt muodostua aggressiivisen verosuunnittelun mallit, joista legitimaation säilyttämiseksi tuli aktiivisesti pyrkiä eroon. Yhteiskunnallisen keskustelun ja yleisen mielipiteen perusteella voidaan veronmaksu liittää suomalaisessa kontekstissa vahvasti yhteiskuntavastuun piiriin myös yritysten mielestä. Tätä ajatusta tukee myös se, että yhteiskuntavastuuraportointi on lisääntynyt ja muuttunut laadukkaammaksi. Vastuullisen veronmaksun tarkkaa ja yleistä määrittelyä ei kuitenkaan vielä ole.

Verojalanjälkiraportoinnin sääntely on Suomessa ja maailmalla olematonta. Lain perusteella raportointi on täysin vapaaehtoista ja yhtiöiden näkökulmasta suurin vetovoima sitä kohtaan tuntuu tulevan vastuullisuuden viestittämisestä sidosryhmille. Maakohtainen raportointi on pakollista muutamalla teollisuusalalla EU:n määräyksen vuoksi ja Suomessa valtio-omisteisten yhtiöiden kohdalla. Raporttien vertailtavuuden lisäämiseksi valtakunnallisella ja globaalilla tasolla on kehitetty useampia raportointiohjeistuksia, joita myös tarkastellut suomalaiset suuryritykset noudattivat raporteissaan. Uutta sääntelyä tai pakkoa ei raportoinnin osalta haluta asettaa, vaikka ohjeistukset ovat laadukkaita ja jatkuvasti kehittyviä. Syiksi kerrotaan ylimääräisen byrokratian välttely ja raporttien kokoamiseen menevien työtuntien suuri määrä. Pakkoa vastustaa EU:ssa kuitenkin matalan lähdeverotuksen maat, joissa myös veronmaksun läpinäkyvyys on hyvin heikkoa. Syyt haluttomuuteen voisivatkin olla muualla. Esimerkiksi niiden valtioiden houkuttelevuus toimintamaana, joissa veronmaksun läpinäkyvyys on heikko, voisi organisaatioiden näkökulmasta heikentyä huomattavasti uusien veroraportointisäädösten myötä.

Koska tutkielman pituus ja aihe oli tiukasti rajattu, nousi sitä tehdessä useita jatkokysymyksiä. Aihetta voisi käsitellä useamman ja tuoreempien lähteiden pohjalta, jolloin saisi tarkemman kuvan nykytilanteesta. Maantieteellistä tarkastelua voisi laajentaa Suomen ulkopuolelle globaaliin näkökulmaan, jolloin yhtiöiden suhtautumisessa veroja kohtaan on oletettavasti suurempaa vaihtelua. Isojen yritysten lisäksi tutkimusta voisi tehdä pk-yrityksissä, joissa raportointia ei joko ole tai se on hyvin yksinkertaista. Ajallinen tarkastelu voisi jatkotutkimuksessa olla laajempi, jolloin selviää, miten verotus yhteiskuntavastuun kontekstissa on kehittynyt vuosien aikana. Myös nimetön kyselytutkimus veroihin suhtautumisesta suuryritysten ylimpien johtoryhmien keskuudessa olisi kiinnostava. Kyselyllä selvitettäisiin enemmän organisaatioiden yksittäisten johtajien kantaa asiaan, jota voidaan vertailla organisaation yleiseen veronmaksustrategiaan.

6 LÄHTEET

- Abbott, W. & Snidal, D. (2000). Hard and Soft Law in International Governance. *International Organization*, 54(3), 421.
- Alasuutari, P. (1999). *Laadullinen tutkimus*. Tampere: Osuuskunta vastapaino.
- Anttiroiko, A-V. (2004). Yhteiskuntavastuu ja sen määrittelyprosessi. Teoksessa Järvinen (toim.): *Yhteiskuntavastuu*. Näkökulmia yritysten ja julkisyhteisöjen yhteiskunnalliseen vastuuseen. Tampere: University Press.
- Arlen, J. & Weiss, D. A. (1995). Political Theory of Corporate Taxation. *NYU Law and Economics Research Paper*, 41(1), 325–391.
- Avi-Yonah, R. S. (2014). *Just say no: Corporate taxation and corporate social responsibility*. University of Michigan Law School, Public Law and Legal Theory Working Paper Series No. 402.
- BEPS (2021). *About BEPS*. Haettu osoitteesta <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- Carroll, A. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39–48.
- Crawford, D. & Scaletta, T. (2005). The Balanced Scorecard and Corporate Social Responsibility: Aligning values for profit, *CMA Management*, 79(6), 20–27.
- Deegan, C. (2001). *Financial Accounting Theory*. Roseville: McGraw-Hill Book Company Australia Pty Limited.
- Deegan, C.M. (2019). Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8), 2307–2329. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>
- Finnair (2021). *Vastuullisuusraportit*. Haettu osoitteesta <https://company.finnair.com/fi/vastuullisuus>
- Gray, R. Owen, D. & Adams, A. (1996). *Accounting & Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. Hertfordshire: Prentice Hall.
- Guthrie, J. & Parker, L. D. (1989). Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory. *Accounting and Business Research*. 19(76), 343–352.

- Honoré, T., (1993). The Dependence of Morality on Law. *Oxford Journal of Legal Studies*, 13(1), 1–17.
- Juutinen, S. & Steiner, M. L. (2010). *Strateginen yritysvastuu*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kauppinen, J. (13.9.2020) Talvivaara: Pilatut järvivedet nostivat ympäristönsuojelun koko kansan puheenaiheeksi – Näin kaikki tapahtui. *Apu*. Haettu osoitteesta <https://www.apu.fi/artikkelit/talvivaara-pilatut-jarvivedet-nostivat-ymparistonsuojelun-koko-kansan-puheenaiheeksi-nain-kaikki-tapahtui>
- Ketola, T. (2005). *Vastuullinen liiketoiminta. Sanoista teoiksi*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Kuisma, M., Temmes, A., (2011). Yritysten vastuuraportointi. Teoksessa M. Joutsenvirta, M. Halme, M. Jalas, & J. Mäkinen (toim.), *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä mediassa* (s. 268–269). Helsinki: Gaudeamus.
- Knuutinen, R. (2012). *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä*. Sanoma Pro: Helsinki.
- Knuutinen, R. (2014). *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Hansaprint Oy: Vantaa.
- Knuutinen, Reijo. (2017). *Hyvät pahat verot*. Juva: Decendo.
- KOM (2011) 683 lopullinen. *Ehdotus EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsolisoiduista tilinpäätöksistä ja näihin liittyvistä kertomuksista*. Bryssel, 25.11.2011.
- KOM (2011) 684 lopullinen. *Ehdotus EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON DIREKTIIVI tietyntyyppisten yritysten vuositilinpäätöksistä, konsolisoiduista tilinpäätöksistä ja näihin liittyvistä kertomuksista*. Bryssel, 25.11.2011.
- Koponen, J. (3.11.2020). Neste nousi selvästi suurimmaksi yhteisöveroissa – maksoi 224 miljoonaa euroa. *Yle Uutiset*. Haettu osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-11627976>
- Kraus, P. & Brtitzelmaier, B. (2012). A literature review on corporate social responsibility: Definitions, theories, and recent empirical research. *International Journal of Management Cases*, 14(4), 282–296.
- Lanis, R. & Richardson, G. (2012). Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(3), 611–645.

- Malmgrén, M. (2015). OECD:n hanke veropohjan rapautumisen ja veronsiirron estämiseksi. *Verotus 1/2015*, s. 38–45.
- Neste vastuullisuusraportit (2021). Haettu osoitteesta <https://www.neste.fi/konserni/vastuullisuus/vastuullisuusraportit>
- Niskala, M. & Pretes, M. (1995). Environmental reporting in Finland: A note on the use of annual reports, *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 457–466.
- Panapanaan, V. (2006). Exploration of the Social Dimension of Corporate Responsibility in a Welfare State. Lappeenranta: Teknillinen yliopisto.
- Porter, M. E. & Kramer, M. R. (2006). Strategy & Society: The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*, 84(12), 79–92.
- Shell Nigeria, (2021). Haettu osoitteesta <https://www.shell.com.ng/>
- Ylönen, M. V. S. & Simola, E. (2011). Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Teoksessa M. Joutsenvirta, M. Halme, M. Jalas, & J. Mäkinen (toim.), *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa*, (s. 117–133). Gaudeamus Helsinki: University Press.
- Teivainen, T. (2013). *Yritysvastuun umpikuja*. Jyväskylä: Bookwell Oy.
- Torkkel, T. (2013). Yritysten verojalanjälki – mistä on kysymys? *Balanssi: Raportointi & hyvä hallinto*, 3, 80–81.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2015). *Verojalanjälkiraportointi*. Haettu osoitteesta <https://tem.fi/documents/1410877/2869440/Verojalanjarkiraportointi.pdf/1ab816f3-e373-4913-be77-b5430ad8505a/Verojalanjarkiraportointi.pdf.pdf>
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2021). *Yhteiskuntavastuu*. Haettu osoitteesta <https://tem.fi/yhteiskuntavastuu>
- Valtioneuvoston kanslia (2014). *Omistajaohjaus. Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaiseen verojen raportointiin.*, haettu 13.3.2021.
- Ylönen, M. & Purje, H. (2013). *Ei tietoja, ei tuloja? Outotec, Attendo ja vastuullinen veronmaksu*. Haettu osoitteesta https://finnwatch.org/images/ei_tietoja_finnwatch.pdf