

Verojalanjälkiraportointi osana yritys vastuuta

Tapio Männistö



Tekijä(t) Tapio Männistö	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Opinnäytetyön otsikko Verojalanjälkiraportointi osana yritys vastuuta	Sivumäärä 33
<p>Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, millainen rooli verojalanjälkiraportoinnilla on veronmaksun vastuullisuuden toteutumisen mittarina, ja voidaanko raportoinnin perusteella tehdä päätelmiä yrityksen veronmaksun vastuullisuudesta. Tutkimus toteutettiin tarkastelemalla kahden suomalaisen yrityksen julkaisemia verojalanjälkiraportteja työn viitekehysten sekä sen pohjalta laadittujen kriteerien näkökulmasta. Valittujen yritysten verojalanjälkiraportointi on ollut joidenkin asiantuntijoiden mukaan tähän mennessä edistyneintä, joten tutkimuksen tuloksista voitiin tehdä varovaisia yleistyksiä, jotka koskettavat suomalaisten yritysten verojalanjälkiraportointia yleisellä tasolla. Tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia, eli tutkimus on kvalitatiivinen. Opinnäytetyö laadittiin vuoden 2015 aikana.</p> <p>Työn teoriaosuudessa käsitellään yrityksen yhteiskuntavastuun sisältöä ja merkitystä sekä sen kytkeytymistä yrityksen veronmaksuun. Lisäksi siinä sivutaan muun muassa verolainsäädäntöä ja yrityksen verosuunnittelumahdollisuuksia. Lopuksi käsitellään verojalanjälkiraportoinnin sisältöä, tavoitteita, haasteita ja sen tiimoilta käytyä yhteiskunnallista keskustelua. Lähteenä käytettiin pääosin alan kirjallisuutta sekä internetissä julkaistuja artikkeleita ja tutkimuksia.</p> <p>Yritykset ovat riippuvaisia toimivista yhteiskuntarakenteista. Yrityksien maksamat verot muodostavat suuren osan eri maiden kokonaisverokertymästä, jolla ylläpidetään ja kehitetään yhteiskunnan toimintaa. Yrityksen veronmaksua voidaan pitää vastuullisena silloin, kun se maksaa veronsa oikeasuuruusina toimintamaihinsa eli osallistuu niiden yhteisöjen rakentamiseen, joissa sillä on toimintaa. Yrityksen kannalta katsottuna verot nähdään kuitenkin usein vain kustannuseränä, jota pyritään minimoimaan joskus lain tarkoituksen näkökulmasta kyseenalaisilla keinoilla. Kansainvälisen yhteisön, julkivallinnon ja median painostus on saanut yritykset raportoimaan veroistaan lainvaatimuksia tarkemmin.</p> <p>Puutteellisten tietojen vuoksi verojalanjälkiraportteista on vaikea tehdä päätelmiä yritysten veronmaksun vastuullisuudesta. Raporteista on jätetty vastuullisen veronmaksun kannalta oleellisia tietoja erittelemättä, tai niitä ei juurikaan kommentoida. Verojalanjälkiraportointia näyttäisi vaivaavan yhteisten standardien ja velvoitteiden puute. Yritysten vapaaehtoisuuteen perustuva raportointi ei todennäköisesti riitä yksinään ohjaamaan yrityksiä toimimaan vastuullisesti. Kansainvälisen yhteistyön edistäminen ja verojärjestelmien yhtenäistäminen ovat edellytys toimivalle verotukselle globaalissa maailmassa.</p>	
Asiasanat verojalanjälkiraportointi, verojalanjälki, yritys vastuuta, yhteiskuntavastuu, verosuunnittelu	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Työn tavoitteet ja tutkimusmenetelmä	1
1.2	Työn rakenne	2
2	Yrityksen yhteiskuntavastuu	3
2.1	Yritysvastuu ja sen osa-alueet	4
2.2	Yritysvastuun kannustimet	6
2.3	Yritysvastuu osana liiketoimintastrategiaa	7
2.4	Vastuullisuusmarkkinointi ja -viestintä	9
2.5	Yritysvastuuraportointi	10
3	Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu	13
3.1	Veronmaksu osana yritysvastuuta	14
3.2	Verosuunnittelu ja -lainsäädäntö	16
3.3	Verojalanjälkiraportointi	21
4	Verojalanjälkiraportointi osana yritysvastuuraportointia	26
4.1	Fortum Oyj	26
4.2	Neste Oyj	29
4.3	Veronjalanjälkiraporttien vertailua ja yhteenveto	30
5	Pohdinta	32
5.1	Tutkimuksen johtopäätökset	32
5.2	Tutkimuksen luotettavuuden ja opinnäytetyöprosessin arviointi	33
	Lähteet	34

1 Johdanto

Yritykset ovat riippuvaisia toimivista yhteiskuntarakenteista. Yrityksien välittömästi sekä välillisesti maksamat verot muodostavat suuren osan eri maiden kokonaisverokertymästä, jolla ylläpidetään ja kehitetään yhteiskunnan toimintaa. Yrityksen veronmaksua voidaan pitää vastuullisena silloin, kun se maksaa veronsa oikeansuuruusina toimintamaihinsa eli osallistuu niiden yhteisöjen rakentamiseen, joissa sillä on toimintaa. Yrityksen kannalta katsottuna verot nähdään kuitenkin usein vain kustannuseränä, jota pyritään minimoimaan joskus lain tarkoituksen näkökulmasta kyseenalaisilla keinoilla. Yrityksien sijoittautumisvapaus, liiketoiminnan digitalisoituminen, eri maiden verojärjestelmien huono yhteen nivoutuminen tekevät verotuksen ja sen poliittisten päämäärien toteutumisen valvomisen lähes mahdottomaksi.

Yrityksien veronkierto ja aggressiivinen verosuunnittelu ovat globaali ongelma. Aihe ja siihen liittyvät yritystapaukset ovat saaneet laajaa mediahuomiota viime vuosina. Julkisten sektorien velkaantuessa kansainvälinen yhteisö vaatii yrityksiltä entistä avoimempaa raportointia ja tiedonvaihtoa verojen oikein kohdistamisen tehostamiseksi. Yritykset pyrkivät nykyisin yhä herkimmin minimoimaan maineriskejään erityisesti kasvaneen kuluttajatietouden ja sosiaalisen median vuoksi. Muun muassa näiden tekijöiden johdosta yritykset ovat lisänneet vastuullisuusraportteihinsa veronmaksua käsitteleviä osioita, joiden raportointitarkkuuden on tarkoitus ylittää lainsäädännön vaatimukset. Maakohtainen veroraportointi tarjoaa yritykselle mahdollisuuden hallita imagoaan, riskejä sekä parantaa luottamusta markkinoilla, millä on positiivinen vaikutus investointeihin ja taloudelliseen kasvuun. Yrityksen liiketoiminnan yhteiskunnallisesta verovaikutuksesta käytetään termiä verojalanjälki tai -kontribuutio.

Keskustelu veronmaksusta osana yritysvastuuta sekä verojalanjälkiraportointi ovat suhteellisen tuoreita ilmiöitä, eikä asiaa ole käsitelty paljoa kotimaisessa tutkimuksessa tai kirjallisuudessa, joten ajattelin, että aihetta käsittelevä opinnäytetyö voisi olla ajankohtainen. PricewaterCoopersin yritysvastuubarometrin mukaan verojalanjäljestä raportoivien yritysten määrä kolminkertaistui Suomessa vuodesta 2012 ja vuoteen 2013. Vuonna 2014 Suomen valtioneuvosto puolestaan ohjeisti valtioenemmistöisiä yhtiöitä raportoimaan maksettavista sekä tilitettävistä veroistaan maakohtaisesti jo seuraavana vuonna.

1.1 Työn tavoitteet ja tutkimusmenetelmä

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on selvittää, millainen rooli verojalanjälkiraportoinnilla on veronmaksun vastuullisuuden toteutumisen mittarina, ja voidaanko raportoinnin perus-

teella tehdä päätelmiä yrityksen veronmaksun vastuullisuudesta. Tutkimus toteutetaan tarkastelemalla yritysten julkaisemia verojalanjälkiraportteja työn viitekehyksen sekä sen pohjalta laadittujen kriteerien näkökulmasta. Tarkastelu on rajattu kahteen suureen, suomalaiseseen yritykseen, joiden verojalanjälkiraportointi on ollut joidenkin asiantuntijoiden mukaan tähän mennessä edistyneintä (Torkkel 2013). Kyseiset yritykset ovat muun muassa raportoineet verojalanjäljestään useampana vuonna, joten verojalanjälkiraportoinnin edelläkävijöinä ne ovat todennäköisesti toimineet myös eräänlaisina suunnannäyttäjinä muille suomalaisille yrityksille. Näin tutkimuksen tuloksista voidaan tehdä varovaisia yleistyksiä, jotka koskettavat yritysten verojalanjälkiraportointia yleisellä tasolla.

Tietojen keräämistä ja havaintojen tekemistä dokumenttien sisällöstä kutsutaan sisällönanalyysiksi. Sisällönanalyysi on laadullisen tutkimuksen tutkimusmenetelmä, eli tämä tutkimus on kvalitatiivinen. Sisällönanalyysin tarkoituksena on luoda hajanaisesta aineistosta selkeää ja yhtenäistä informaatiota, jotta tulkinta ja johtopäätösten teko on mahdollista (Tampereen teknillinen yliopisto 2015). Sisällönanalyysi sopii tutkimusmenetelmäksi tätä työtä varten, kun tarkoituksena on arvioida, minkälaista ja kuinka kattavaa tietoa lukija saa yritysten verojalanjälkiraporteista.

1.2 Työn rakenne

Tämä opinnäytetyö koostuu teoria- ja empiriaosuudesta. Teoriaosuus pitää sisällään kaksi päälukua, joista ensimmäisessä käsitellään yrityksen yhteiskuntavastuun sisältöä ja merkitystä sekä sen kytkeytymistä liiketoimintastrategioihin erityisesti yritysviestinnän osalta. Toisessa pääluvussa perehdytään puolestaan yrityksen veronmaksun ja yhteiskuntavastuun suhteeseen, minkä lisäksi siinä sivutaan muun muassa verolainsäädäntöä ja yrityksen verosuunnittelumahdollisuuksia. Lopuksi käsitellään verojalanjälkiraportoinnin sisältöä, tavoitteita, haasteita sekä sen tiimoilta käytyä yhteiskunnallista keskustelua. Lähteinä käytettiin pääosin alan kirjallisuutta sekä internetissä julkaistuja artikkeleita ja tutkimuksia.

Opinnäytetyön empiirisessä osiossa selvitetään, miten suomalaiset yritykset raportoivat verojalanjäljestään, tarkastelemalla kahden suomalaisen yrityksen, Fortumin ja Nesteen, verojalanjälkiraportointia. Viimeisessä luvussa käsitellään tutkimuksen johtopäätöksiä ja pohditaan tutkimuksen luotettavuutta. Lisäksi siinä käydään läpi opinnäytetyöprosessia.

2 Yrityksen yhteiskuntavastuu

Yrityksien tehtävä on tuottaa omistajiensa sijoittamalle pääomalle mahdollisimman paljon voittoa. Samalla yritykset luovat yhteiskuntaan työpaikkoja ja maksavat veroja. Julkisten organisaatioidensa kautta yhteiskunta puolestaan luo edellytykset yritystoiminnalle tarjoamalla esimerkiksi koulutettua työvoimaa. Yritykset ovat riippuvaisia yhteiskunnallisista rakenteista ja sen tarjoamista palveluista, ja yhteiskunta tarvitsee menestyvää yritystoimintaa hyvinvoinnin ylläpitämiseen ja edistämiseen. Vastavuoroisuus yhteiskunnan kanssa on yritystoiminnan perusedellytys. (Harmaala & Jallinoja 2012, 13-14; Knuutinen 2014, 79-81; Viitala & Jylhä 2013, 16.)

Yhteiskuntavastuussa on kyse yrityksen ja julkisen vallan suhteesta. Se määrittelee, millaiset roolit yrityksellä ja yhteiskunnalla ovat ympäristön ja kansalaisten hyvinvoinnin edistämässä. Yrityksien ajatellaan siis olevan vastuussa myös toimintansa vaikutuspiirissä olevista ihmisistä ja ympäristöstä taloudellisen vastuunsa lisäksi. (Harmaala & Jallinoja 2012, 13-14.)

Liiketoiminnan etiikan mukaisesti ajateltuna yrityksillä katsotaan olevan moraalisia velvoitteita edistää yhteiskunnallisesti hyviä asioita riippumatta toimien vaikutuksista yrityksen maineelle tai yritystoiminnan riskeille. Tämä pohjautuu sen omistajien, johdon, hallituksen ja työntekijöiden moraalikäsitteisiin ja toteutuu näiden toimien puitteissa. Yritystä pidetään yhteiskunnan jäsenenä, joten sillä on yksittäisen kansalaisen tapaan vastuita ja velvollisuuksia yhteiskuntaa kohtaan. Yrityksellä voidaan katsoa olevan etuoikeus toimia järjestäytyneessä yhteiskunnassa. (Harmaala & Jallinoja 2012, 13-14; Knuutinen 2014, 77-80; Viitala & Jylhä 2013, 350.)

Yrityksen yhteiskuntavastuun perustana toimii kestävän kehityksen aktiivinen toteuttaminen liiketoiminnassa. Kestävällä kehityksellä tarkoitetaan sellaista kehitystä, joka tyydyttää nykyiset tarpeemme viemättä tulevilta sukupolvilta mahdollisuutta tyydyttää omiansa. Tällä toteutetaan sukupolvien välistä tasa-arvoa varmistamalla nykyiset toimintaedellytykset vaarantamatta seuraavan sukupolven toimintaedellytyksiä kuten elinolosuhteita. Kestävää kehitystä voidaan siis pitää eräänlaisena yhteiskuntavastuullisuuden kattoterminä, joka koskettaa yritysten lisäksi erityisesti valtioita, kansalaisliikkeitä sekä muita julkisia organisaatioita ja yhteistyöjärjestöjä, sillä niiden toimilla on huomattavasti suurempia vaikutuksia yksittäisten yritysten toimiin nähden. (Jussila 2010, 12; Juutinen & Steiner 2010, 20; Knuutinen 2014, 20-21; Viitala & Jylhä 2013, 348.)

Yhteiskuntavastuulliseen toimintaan vaikuttavat muun muassa historialliset, kulttuuriset, sosioekonomiset ja lainsäädännölliset olosuhteet. Yrityksillä on ollut historiallisesti tärkeä rooli yhteisöjen sosiaalisten haasteiden ratkaisemisessa. Teollistumisen aikana vakaat yhteiskuntaolot olivat tärkeitä tehtaiden toimintakyvyn ja tuottavuuden kannalta. Yritykset pitivät huolta työntekijöistään sekä heidän perheistään ja rakennuttivat muun muassa kouluja, asuntoja sekä tarjosivat terveydenhuoltopalveluita. Tästä ilmiöstä on käytetty termiä patriarkalismi tai yhtiöyhteisöllisyys. Toisen maailmansodan jälkeen julkinen sektori kehittyi, ja sosiaalinen vastuu siirtyi yrityksiltä yhteiskunnalle. (Harmaala & Jallinoja 2012, 24-28; Knuutinen 2014, 34-36, 52-53.)

Taloudellinen globalisaatio on tuonut yrityksille uusia mahdollisuuksia. Globalisaation värittämää liiketalouden kehitystä on kuitenkin kritisoitu sen negatiivisista vaikutuksista yhteisöjen hyvinvointiin ja ympäristöön. Julkisen sektorin velkaantuessa ja hyvinvointivaltioiden kriisiytyessä yrityksen merkitys yhteiskunnallisten asioiden hoidossa kasvaa jälleen. Yritysten erilaiset laittomuudet ja normirikkomukset vaativat uusia toimintatapoja globaalien taloudellisten toiminnan valvomiseen ja sääntelyyn. (Harmaala & Jallinoja 2012, 24-28.)

2.1 Yritysvastuu ja sen osa-alueet

Harmaalan ja Jallinojan (2012, 16-17) mukaan yritysvastuu on yhteiskuntavastuun toteuttamista vapaaehtoisin toimin sidosryhmien odotusten perusteella. Yritysvastuu voidaan jaotella kolmeen eri osa-alueeseen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ympäristövastuuseen. (Jussila 2010, 15-17; Viitala & Jylhä 2013, 348-350.)

Taloudellisella vastuulla tarkoitetaan tapaa, jolla yritys luo taloudellista hyvinvointia yhteiskuntaan. Edellytysehtona on tuottava, kannattava ja kilpailukykyinen yritystoiminta. Vastuullisesti toimiva yritys on toimintakykyinen erityisesti pitkällä aikavälillä. Tekemällä esimerkiksi pitkäaikaisia investointeja tai yhteishankkeita yritys voi parantaa merkittävästi paikallisten alueiden taloudellisia olosuhteita ja kilpailukykyä. (Harmaala & Jallinoja 2012, 16-22; Jussila 2010, 15-17; Viitala & Jylhä 2013, 350-351.) Suomen työ- ja elinkeinoministeriön mukaan yrityksen taloudelliseen vastuuseen kuuluvat omistajien etujen ajamisen lisäksi työpaikkojen säilyttäminen, verotulojen kasvattaminen ja yhteiskunnallisen hyvinvoinnin luominen. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2012.)

Yrityksen sosiaalisen vastuun toimien kohteena ovat sen vaikutuspiirissä olevat ihmiset, erityisesti yrityksen henkilöstö. Sosiaaliseen vastuuseen kuuluvat muun muassa henkilöstön hyvinvoinnin ja työolosuhteiden edistäminen ja osaamisen kehittäminen. Yhteiskunnallisesti tarkasteltuna yritys toimii ihmisoikeuksien ja työllistymisen edistäjänä sekä pyrkii

vähentämään työpaikkojen vähenemisen vaikutuksia. Sosiaalisen vastuun alaisuuteen kuuluvat myös tuoteturvallisuus ja vuorovaikutus sidosryhmien kanssa. Lisäksi yritys voi pyrkiä välillisesti vaikuttamaan kumppaneidensa ja toimittajiensa henkilöstön olosuhteisiin. (Harmaala & Jallinoja 2012, 16-22; Jussila 2010, 15-17, 98-100, 105-106; Viitala & Jylhä 2013, 351-352.)

Ympäristövastuullinen yritys pyrkii toimimaan ympäristön kannalta parhaalla mahdollisella tavalla. Ympäristövastuullisuuteen kuuluvat esimerkiksi vesistöjen, ilman ja maaperän suojeleminen, päästöjen vähentäminen, biodiversiteetin turvaaminen ja ympäristöriskien hallinta. Vastuullinen yritys on tietoinen toimintansa ympäristövaikutuksista ja noudattaa lainsäädäntöä. Yritys pyrkii ympäristösuojelullaan tuotteen kaikkien elinkaaren aikaisten ympäristöhaittojen minimointiin. (Harmaala & Jallinoja 2012, 16-22; Jussila 2010, 15-17, 78-81; Viitala & Jylhä 2013, 353-354.)

Yritysvastuun eri osa-alueet voivat usein olla ristiriidassa keskenään. Yrityksen korostaessa toiminnassaan yhtä aluetta saatetaan joutua tekemään kompromisseja toisen alueen suhteen, mikä voi puolestaan aiheuttaa närää sitä koskevien sidosryhmien keskuudessa. Esimerkiksi laajat investoinnit henkilöstöön tai ympäristöystävällisiin tuotantomenetelmiin saattaa osakkaiden mielestä lisätä kohtuuttomasti yrityksen taloudellisia riskejä. (Jussila 2010, 25.)

Yritysvastuun painotus suomalaisten yritysten liiketoiminnassa on vaihtelevaa. Kilpailuedun tavoittelu on ollut vastuullisen liiketoiminnan kehittämisen kantava voima. Yritykset ottavat entistä herkemmin huomioon sidosryhmiensä odotukset seuraamalla esimerkiksi mediaa, järjestötoimintaa ja muutoksia kuluttajakäyttäytymisessä.

Tulevaisuudessa yhä useampi yritys pyrkii parantamaan kilpailukykyään yritysvastuullisin toimin, joten yritysvastuun painoarvo osana liiketoimintastrategiaa tulee kasvamaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 250-252.)

Yritysvastuullinen toiminta ja sidosryhmien kasvavat odotukset yrityksiä kohtaan ovat saaneet osakseen myös kritiikkiä. Yritysvastuuta pidetään liiketoiminnan haittana, jos se ei suoraan palvele yrityksen tuottavuutta ja kannattavuutta. Vastapuoli puolestaan kokee yritysvastuun toteuttamisen liian epäselvänä, suppeana ja tehottomana. Yritysvastuun toimien katsotaan olevan vain liiketoiminnan hyödyntämiskeinoja yhteiskuntavastuun edistämisen sijaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 24-28.)

2.2 Yritysvastuun kannustimet

Paikallisten lakien noudattaminen on vastuullisen yritystoiminnan vähimmäisvaatimus. Yritysvastuulla tarkoitetaan kuitenkin yrityksen vapaaehtoisia toimia yhteiskuntavastuunsa toteuttamiseksi, jotka voivat laajimmillaan olla integroitu yrityksen liiketoimintastrategiaan. Vaikka patriarkalisiin aikoihin yritykset toimivat lähinnä omia etujaan ajatellen, kyse oli kuitenkin yhteiskuntavastuun kantamisesta. Vastuullista liiketoimintaa ei voida nykyäänkään pitää pelkkänä hyväntekeväisyytenä vaan osana liiketoiminnan tuottavuuden kehittämisessä. Lisäksi vastuuttomalla toiminnalla voi pitkällä tähtäimellä olla myös negatiivisia vaikutuksia yrityksen omaan liiketoimintaan. Vastuullisen toiminnan vapaaehtoisuus voi olla siis näennäistä ja oikeastaan puolipakollista. (Harmaala & Jallinoja 2012, 57; Knuutinen 2014, 82; Porter & Kramer 2006, 80.)

Yritysvastuullisten toimien motivoijina toimivat yrityksen omat eettiset arvot, taloudelliset ja julkishallinnon kannustimet sekä sidosryhmien odotukset. Suurin osa vastuullisuuteen liittyvistä päätöksistä tehdään taloudellisten näkökulmien pohjalta. Monet tapaukset ovat osoittaneet, että ympäristöön ja ihmisiin panostamalla yritys voi saavuttaa taloudellista menestystä kustannussäästöjen ja kysynnän kasvun kautta. Kustannussäästöjä tuovat esimerkiksi vapaaehtoiset, luonnonvarojen säästävät toimet kuten energiatehokkuuden lisääminen ja raaka-ainekäytön tehostaminen. Panostaminen henkilöstön osaamisen kehittämiseen ja työterveydenhuoltoon vähentää sairauspoissaoloja, lisää työtyytyväisyyttä ja hyvinvointia ja parantaa sitä kautta yrityksen tuottavuutta sekä innovatiivisuutta. (Harmaala & Jallinoja 2012, 58-60; Viitala & Jylhä 2013, 48.)

Ympäristöystävälliset ja eettisesti tuotetut tuotteet ja palvelut ovat kasvattaneet kysyntäänsä huomattavasti viime vuosikymmenen aikana. Ympäristöystävällinen tuote on jonkin osatekijänsä ansiosta ympäristöä säästävämpi kuin vastaava tavanomainen tuote. Eettisesti tai sosiaalisesti vastuullisen tuotteen valmistuksessa ei puolestaan ole rikottu ihmisoikeuksia tai teetetty työtä epäreiluin ehdoin. (Harmaala & Jallinoja 2012, 61; Viitala & Jylhä 2013, 48.)

Kansainvälinen yhteisö, valtiot ja muut julkiset tahot pyrkivät ohjaamaan yrityksiä toimimaan vastuullisemmin esimerkiksi kehitysrahoituksella, verohelpotuksilla ja -sanktioilla. Ympäristöystävällisyyteen ja työlainsäädäntöön liittyvien säädösten lisäksi yrityksiä ohjeistavat muun muassa erilaiset kirjanpitoa ja kilpailua koskevat normit. Jotkut yritykset kokevat lainsäädännön ennakkoinnin olevan hyödyllisempää kuin lakien kiristymisen odottamisen. Edelläkävijät saavat yleensä kilpailuedun ja välttyvät äkillisiltä muutosten investoinneilta sekä ylimääräisiltä verokustannuksilta säädösten astuttua voimaan. Jotkin yritykset

ovat onnistuneet luomaan myös uutta liiketoimintaa myymällä kehittämäänsä ratkaisua myös muille yrityksille. Lainsäädäntö voi siis tarjota yrityksille uusien rajoitteiden ja velvoitteiden sijaan myös mahdollisuuksia. (Harmaala & Jallinoja 2012, 62-64.)

Yrityksen sidosryhmiä ovat kaikki ne tahot, joihin yritys vaikuttaa tai voi vaikuttaa toiminnallaan suorasti tai epäsuorasti. Sama pätee toisinpäin. Sidosryhmät ja heidän odotuksensa yrityksen vastuullisesta toiminnasta ovat kannustimien rinnalla toinen merkittävä yritysvastuun motiivi. Esimerkiksi maineriskien hallinta on monen yrityksen vastuullisen toiminnan taustalla. Yrityksen vastuullisuusmaine voi vaikuttaa muun muassa asiakas- ja viranomaissuhteisiin, sijoittajiin, yhteistyökumppanuuksiin ja toimittajiin. Vastuullisuustoimintojen läpinäkyvyys, valvonta, todentaminen ja niistä viestiminen ovat tärkeässä roolissa kysynnän houkuttelemisessa ja sidosryhmien luottamuksen ylläpitämisessä. (Harmaala & Jallinoja 2012, 65-68; Juutinen & Steiner 2010, 19; Jussila 2010, 18-20; Viitala & Jylhä 2013, 359.)

Joskus sidosryhmien näkemykset ja toiveet yrityksen vastuullisuudesta saattavat olla ristiriitaisia. Omistajat saattavat kokea hyvän vastuullisuusmaineen lisäävän erityisesti yrityksen tuotteiden tai palveluiden kysyntää. Tällainen pelkästään hyvän julkisuukuvan tavoittelemisen kuluttajien keskuudessa vie kuitenkin yrityksen resursseja toteuttaa muiden sidosryhmien odotuksia ja yhteiskunnallisesti oleellisia yritysvastuun asioita. (Jussila 2010, 27.)

Maineriskien hallinnan lisäksi yritys voi pyrkiä välillisesti vaikuttamaan sidosryhmiensä, kuten toimittajiensa toiminnan vastuullisuuteen ja kannattavuuteen pitkällä tähtäimellä. Tämä puolestaan tarjoaa yritykselle pitkäaikaisen ja luotettavan toimittajasuhteen. Yrityksen on tärkeää tunnistaa ja priorisoida toimintansa kannalta tärkeät sidosryhmät, ja pyrkiä olennaisten odotuksien toteuttamiseen. (Harmaala & Jallinoja 2012, 65-68.)

2.3 Yritysvastuu osana liiketoimintastrategiaa

Yritysvastuun merkitys yrityksen liiketoiminnalle ja sen painoarvo yrityksen strategiassa riippuu yrityksen koosta, toimialasta, markkinoista ja toimintaympäristöstä. Yritysvastuuta voidaan pitää tuottoa lisäävänä mahdollisuutena sekä maineriskin ja sitä kautta muiden liiketoimintariskien hallintana. Yrityksen imago on tärkeä yrityksen menestyksen kannalta. Vastuullisen yrityksen maine voi lisätä kysyntää, houkuttaa osaavia työntekijöitä, kiinnostaa sijoittajia ja sitouttaa henkilökuntaa. Yritykset pyrkivätkin kehittämään imagoaan ja liiketoimintaansa sidosryhmien odotuksien mukaisesti. Yritysvastuun korostaminen altis-

taa kuitenkin myös maineriskeille, mikäli sidosryhmät kokevat yrityksen vastuullisten toimien olevan vain sanoja tekojen sijaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 71-72.)

Yritysvastuun vähimmäistasona pidetään säännösten ja lakien noudattamista, jolla yritys saavuttaa kunnollisen yrityksen maineen ja oikeuden toimintaansa markkinoilla. Yritys on myös huomionut säädösten ja julkisten kannustimien suomat mahdollisuudet esimerkiksi verosuunnitteluun ja yritystukiin. Osakeyhtiölain nojalla yhteiskunnallisesti hyväksyttävien menettelytapojen noudattaminen, mihin laki ei välttämättä velvoita, voidaan katsoa kuuluvan myös yritysvastuun vähimmäistasoon. (Harmaala & Jallinoja 2012, 72-74; Jussila 2010, 56; Knuutinen 2014, 95.)

Yrityksien siirtyminen vastuullisiin toimiin on yleensä asteittaista. Kiinnostuksen herätessä, mutta tiedon sekä varsinaisen suunnitelman puutteen vuoksi ensimmäiset askeleet kohti vastuullista toimintaa ovat yleensä erilaiset projektit ja kampanjat. Joissain maissa yrityksiä kannustetaan esimerkiksi hyväntekeväisyyteen tarjoamalla verohelpotuksia. Suomalaiset yritykset pitävät Keskuskauppakamarin tutkimuksen mukaan yrityksen omaehtoisia, vastuullisia toimia hyödyllisinä. (Harmaala & Jallinoja 2012, 74-75.)

Systemaattisesta yritysvastuusta puhuttaessa yritys on jo tiedostanut yritysvastuullisten toimien edut liiketoiminnassaan ja pyrkii aktiivisesti vastaamaan sidosryhmiensä odotuksiin. Yritys on jo toteuttanut toimia liiketoimintansa vastuullisuuden kehittämiseksi kuten lisäämällä energia- ja materiaalitehokkuuttaan. Yritys pyrkii kasvattamaan markkinaosuuttaan vastaamalla markkinatrendeihin esimerkiksi tarjoamalla entistä vastuullisemmin tuotettuja hyödykkeitä ja parantamalla samalla imagoaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 75-76; Jussila 2010, 56.)

Yrityksen yritysvastuu on strategista, kun yritysvastuun tavoitteet ja toimenpiteet ovat osa yrityksen ydinliiketoimintaa. Koko liikeidea saattaa rakentua vastuullisuuden ympärille. Yritysvastuu on integroitu osaksi yrityksen liiketoimintastrategiaa, ja yritys kohdistaa toimensa oman liiketoimintansa kannalta olennaisiin yritysvastuullisiin asioihin. Asetetut tavoitteet ja saavutetut tulokset ovat mitattavissa. Lisäksi yritys pyrkii proaktiivisesti etsimään uusia, yritysvastuullisia ratkaisuja sidosryhmiensä odotuksien täyttämiseksi. (Harmaala & Jallinoja 2012, 76-78.)

Tavoitteiden asettaminen ja niiden toteuttamisen seuranta on tärkeä osa yritysvastuun johtamisessa. Liiketoiminnassa yleisesti käytettyä tasapainotettua tuloskorttia (balanced scorecard) voidaan hyödyntää myös määriteltessä ja mitattaessa yritysvastuullisia tavoitteita. Ympäristövastuun mittareita voivat esimerkiksi olla energian kulutus ja päästöjen

määrä. Henkilöstöön liittyviin sosiaalisen vastuun mittareihin kuuluvat puolestaan henkilöstön vaihtuvuus- ja sairaspöissaoloprosentit sekä henkilöstön kehittämiskulut. Yrityksen taloudellisen vastuun mittareita ovat yleensä pääoman tuotto prosentti, markkinaosuus ja liikevaihdon kasvu. Lisäksi pyritään arvioimaan sidosryhmille tuotettua arvoa. (Harmaala & Jallinoja 2012, 90-97.)

Yrityksen taloudellisen vaikuttavuuden arviointi yhteisössä, jossa yritys toimii, on yksi oleellisimmista taloudellisen vastuun näkökulmista. Siinä tarkastellaan, miten yritys tuottaa taloudellista hyvinvointia ympärillään olevaan yhteiskuntaan, ja minkälaisia vaikutuksia sillä on paikalliseen talouselämään. Yritys voi olla paikallisesti merkittävä työllistäjä, suosia paikallisia ostoja tai investoida alueelle itse. (Harmaala & Jallinoja 2012, 90-97.)

2.4 Vastuullisuusmarkkinointi ja -viestintä

Yritysvastuun kehitys on liittänyt vastuullisuuden osaksi myös yritysten markkinointitoimintoja. Vastuullisuutta pidetään merkittävänä mahdollisuutena tuotteen ja yrityksen erilaistamiseen kilpailuetua tavoitellessa. Vastuullisuusmarkkinointi voi liittyä itse tuotteeseen tai yrityksen toimintatapoihin. Vastuullisuusmarkkinointi onkin usein imagomarkkinointia. (Harmaala & Jallinoja 2012, 146-147.)

Vastuullisuusmarkkinointia voidaan pitää tavanomaista markkinointia laajempaan, sillä se ottaa laajemmin huomioon yhteiskunnan, ympäristön ja tulevaisuuden. Siihen kuuluu olennaisesti kuluttajien tietoisuuden lisääminen yritysvastuun merkityksestä ja vastuullisemmin tuotetuista hyödykkeistä. Samalla se ohjaa kuluttajia enemmän yrityksen suuntaan tarjoamalla mahdollisuuden oppia lisää yrityksestä tuotteen lisäksi. (Harmaala & Jallinoja 2012, 146-147.)

Vastuullisuusmarkkinoinnissa myös tärkeitä sidosryhmiä pidetään asiakkaina, vaikkeivat ne olisikaan hyödykkeen mahdollisia ostajia. Erilaiset vaikuttajat ja järjestöt voivat muokata ostajien kuluttajakäyttäytymistä. Esimerkiksi kampanjat ja boikotit saattavat vaikeuttaa tai edistää yrityksen myyntiä. Medialla on puolestaan taipumus nostaa esiin haivattuja väärinkäytöksiä. Vastuullisuusmarkkinointi edellyttääkin läpinäkyvyyttä ja molemminpuolista dialogia yrityksen ja sen sidosryhmien välillä. (Harmaala & Jallinoja 2012, 151-158.)

Vastuullisuusviestintä on osa yrityksen markkinointiviestintää, kun siinä käsitellään yritysvastuuseen liittyviä asioita. Vastuullisuusviestintä on usein verkkoviestintää tai raportointia, mutta sen elementtejä voidaan käyttää myös mainonnassa. Vastuuviestinnän onnistumisen takaamiseksi sen tulee olla hyvin integroitu sekä yrityksen markkinointi- että

viestintätoimintojen kanssa. Tosin joissakin yrityksissä vastuullisuustoiminta koetaan yhä vain viestintä- ja raportointitoiminnaksi, jonka koordinointi on jätetty viestintäosaston hoidettavaksi. (Harmaala & Jallinoja 2012, 98-99, 151-158.)

Vastuullisuusviestintää suunniteltaessa tulee määritellä selkeästi tavoitteet ja kohderyhmä, joiden pohjalta viestin sisältö luodaan. Viestinnän tehokkuuden kannalta on tärkeää valita oikeat mediat sen välittämiseen. Viestinnän toimivuutta pitäisi pyrkiä jälkeenpäin arvioimaan esimerkiksi keräämällä palautteita. Monet kuluttajat suhtautuvat epäillen vastuullisuusväittämiin, joten potentiaaliselle ostajalle pitäisikin pystyä konkretisoimaan asiakas-hyöty. Hyödyke ei saa vaikuttaa ostajasta pelkästään kompromissilta, vaan se voi tarjota kuluttajalle esimerkiksi tunteen mahdollisuudesta osallistua vastuulliseen toimintaan. (Harmaala & Jallinoja 2012, 162-167.)

2.5 Yritysvastuuraportointi

Lain vaatimien tilinpäätöstietojen lisäksi monet yritykset julkaisevat yhteiskuntavastuuseen liittyviä, vapaaehtoisia raportteja. Yritysten sosiaaliseen ja ympäristövastuuseen liittyvät skandaalit saivat 1980-luvulta alkaen sidosryhmät vaatimaan yrityksiltä entistä tarkempia selvityksiä toiminnastaan ja sen vaikutuksista. 90-luvulla yritysten vastuullisuusraportit käsitelivät lähinnä vain ympäristövastuun osa-alueita, mutta 2000-luvulta lähtien mukaan on otettu myös sosiaalisen ja taloudellisen vastuun aspekteja. Yritysvastuuraportointi on osa yrityksen vastuuviestintää, ja sen katsotaan edistävän yrityksen toiminnan läpinäkyvyyttä. (Harmaala & Jallinoja 2012, 221-228; Knuutinen 2014, 112; Viitala & Jylhä 2013, 360.)

Yhteiskuntavastuuraportti tarjoaa työkaluja päätöksentekoa varten sekä yritykselle itselleen että sen sidosryhmille kuten sijoittajille. Lisäksi raportointi pienentää maineriskiä, sillä sen avulla pystytään viestimään sidosryhmille avoimesti. Yritysvastuuraporttien määrä on ollut kasvussa maailmanlaajuisesti, ja kansainvälisten ohjeistuksien ja varmennusten ansiosta tiedot ovat osittain yhtenäisiä ja vertailukelpoisia. Yhteisesti hyväksytyjen standardien puute on kuitenkin edelleen yksi yritysvastuuraportoinnin haasteista. Yrityksen vastuullisuuden tasoa voi siksi olla vaikea hahmottaa yritysvastuuraporttien perusteella. (Harmaala & Jallinoja 2012, 221-228; Knuutinen 2014, 113; Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013, 14.)

Yritysvastuuraportoinnin tietojen tarkistuksen ja varmennusten lisäksi erilaiset tahot luokittelevat ja asettavat yrityksiä paremmuusjärjestykseen yritysvastuuraportoinnin perusteella. Tähän vaikuttavat tietojen oikeellisuus ja relevanttius. Tietojen relevanttius riippuu erityi-

sesti arvioijatahojen asettamista kriteereistä. Sosiaalisella ja ympäristövastuulla on selvästi suurin painoarvo vastuullisuusraportointiin liittyviä standardeja tarkasteltaessa. (Knuuti-nen 2014, 114.)

Yritysvastuuraportointi on saanut osakseen myös paljon kritiikkiä. Monen tapauksen kohdalla on koettu, että raportointi on lähinnä vain osa yrityksen mainoskampanjaa eikä varsinaista raportointia yrityksen todellisen yritysvastuullisuuden tilasta. Esimerkiksi suomalaiset yritykset raportoivat huonosti, mikäli joitakin tavoitteita ei ole saavutettu.

Lisäksi on huomattu, että olennaisiksi tunnistetut sidosryhmät eivät välttämättä edes lue raportteja. Yhteiskuntavastuun mittaamisesta on tullut kansainvälisesti laaja bisnes. Standardien laatimiseen, varmennuksiin ja vastuuraporttien tuottamiseen työllistyy suuri määrä ihmisiä. Raporttien laadinnan koetaankin usein olevan hyödyksi enemmän ”vastuuraportointibisneksen” yrityksille kuin varsinaisesti yhteiskunnalle.

(Harmaala & Jallinoja 2012, 221-228.)

Käytetyimpänä yritysvastuuraportointi ohjeistona voidaan pitää Global Reporting Initiative eli GRI-ohjeistoa, johon monet suomalaisetkin yhtiöt pohjaavat yritysvastuuraporttinsa yritysvastuun mittaamisen. GRI:tä on tarkoitus pystyä soveltamaan organisaation koosta, toimialasta ja sijainnista riippumatta, mikä pyrkii tekemään siitä yleisesti hyväksyttävän viitekehyksen yritysvastuuraportoinnille. (Jussila 2010, 50; Tapanainen 2010, 10.)

GRI-ohjeisto sisältää ohjeita miten taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristövastuusta tulisi raportoida sekä asettaa raportoinnille vähimmäisvaatimukset. Ohjeistosta löytyy muun muassa erilaisia teknisiä laskentaohjeita ja laadunvarmennusperiaatteita. Raportissa tulee ilmoittaa missä laajuudessa GRI-ohjeistoa on sovellettu. (Jussila 2010, 50.)

Ohjeistossa painotetaan erityisesti olennaisuuden arviointia, joka vähentää todennäköisyyttä syyllistyä pelkkään julkisuuskuvan kiillottamiseen pienentäen näin yrityksen maineriskiä. Olennaisuuden arvioinnin kriteerit tulisi perustua sidosryhmien näkemyksiin ja odo-tuksiin. Arvioinnille ei kuitenkaan anneta selkeitä käytäntöjä siitä, miten se tulisi toteuttaa, joten käytännössä rajanveto voi olla haastavaa. (Global Reporting Initiative 2013; Knuuti-nen 2014, 123-126.)

ISO (International Organization for Standardization) on maailmanlaajuinen kansallisten standardisoimisjärjestöjen liitto. ISO on julkaissut kolme yritysvastuuseen liittyvää standardia: 14000, 26000 ja 20121, joista 26000 kattaa yritysvastuun osa-alueet laajimmin. Standardissa 26000 on huomioitu kaikki kolme yritysvastuun osa-aluetta, ja sen pääaihe-alueita ovat ympäristökysymykset, oikeudenmukaiset toimintatavat, työelämän käytännöt,

hallintotapaan liittyvät kysymykset, kuluttaja-asiat, ihmisoikeudet, paikallisyhteisön toimintaan osallistuminen ja toiminnan kehittäminen. ISO standardit ovat suosituksia, eivätkä ne ole sertifioitavissa. (FIBS 2015; Jussila 2010, 49-50; Knuutinen 2014, 126-127.)

3 Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu

Yhteiskuntavastuun näkökulmasta voidaan pohtia myös yrityksen verosuunnittelua. Yritysverot muodostavat suuren osan eri maiden kokonaisverokertymästä, joten vastuullinen yritys maksaa veronsa toimintansa kohdemaahan sen mukaisesti, miten verotettavaa tuloa siellä syntyy. Vastuullisen veronmaksun katsotaan kuuluvan keskeisesti yrityksen yhteiskuntavastuuseen, vaikka sen hyödyt eivät ole yritykselle välttämättä selkeitä ja suoraviivaisia. Veronmaksusta tulee myös raportoida avoimesti ja riittävän tarkasti. Maailmanlaajuisten finanssikriisien myötä kansainvälinen yhteisö on vaatinut yrityksiltä entistä avoimempaa raportointia ja automaattista tiedonvaihtoa verojen oikein kohdistamisen tehostamiseksi. (Harmaala & Jallinoja 2012, 73-74; Knuutinen 2014, 19-20.)

Monet suomalaisetkin yritykset hyödyntävät veroparatiiseja välttymällä näin toimintansa kohdemaiden verotukselta. Yrityksen kannalta katsottuna verot ovat kustannuserä, mutta toisaalta myös yrityksen tuottaman taloudellisen lisäarvon jakamista ympäröivään yhteiskuntaan. On yrityksiä, jotka kertovat toimivansa sosiaalisesti ja ympäristövastuullisesti, mutta pyrkivät kuitenkin minimoimaan verokulujaan, joilla hyvinvointiyhteiskuntaa rahoitetaan. Keskustelu veronmaksusta osana yritysvastuuta on suhteellisen tuore ilmiö, eikä asiaa ole käsitelty paljoa kotimaisessa tutkimuksessa tai kirjallisuudessa. (Harmaala & Jallinoja 2012, 73-74; Knuutinen 2014, 19-20.)

Knuutinen (2014, 19) mainitsee verotusta ja yhteiskuntavastuuta käsittelevässä teoksessaan verotuksen kaksijakoisuudesta. Veronmaksuun on suhtauduttu aina vastahakoisesti, vaikka veroilla ylläpidetään ympäröivää hyvinvointiyhteiskuntaa. Yrityksien yritysvastuulliset teot olivat teollistumisen aikaan integroidumpia yritysten liiketoimintaan, jolloin yhteiskuntavastuun kantaminen oli luontevampaa, ja sen vaikutukset olivat paikallisesti näkyvämpiä. Yritykset pitivät yritysvastuullisuutta välittömänä osana liiketoimintaansa, mutta verojen maksaminen koettiin kuitenkin epämiellyttävänä, vaikka verotuksen tarkoitusperä on sama. (Knuutinen 2014, 52-56 Porter & Kramer 2011, 68.)

Suhtautuminen verotukseen ei ole muuttunut. Erityisesti suurien ja monikansallisten yritysten omistus ja johto ovat eriytyneet, eikä yritysvastuu ole globaalissa taloudessa enää välitön osa yrityksen liiketoimintaa. Sosiaalista ja ekologista vastuuta säädetään pitkälti lainsäädännöllä, mutta taloudellinen vastuu yhteiskuntaa kohtaan kanavoituu pitkälti enää veronmaksun kautta. Globaalissa taloudessa verotuksen valvominen ei ole välttämättä kenenkään hallittavissa. (Knuutinen 2014, 53-57.)

Kansainväliselle yritykselle muodostuu tuloa useista eri maista. Yrityksen tuloja ja menoja pyritään kohdentamaan valtio- ja verojärjestelmäkohtaisesti kansallisilla veronormeilla sekä valtioiden välisillä verosopimuksilla. Yhtenä kohdentamiskriteerinä käytetään maata, johon yritys on rekisteröity. Talouden globalisoituminen on kuitenkin mutkistanut asioita. Koska yritykset eivät ”sopimusten verkkoina” ole periaatteessa fyysisesti olemassa, ne voivat vaivatta sijoittautua esimerkiksi verotuksellisesti kevyempiin valtioihin, jossa yrityksellä ei ole edes varsinaista toimintaa. Jossain tapauksissa on käynyt jopa niin, että yritys ei ole ollut verovelvollinen missään maassa. (Knuutinen 2014, 132-133.)

3.1 Veronmaksu osana yritysvastuuta

Veronmaksun ja vastuullisuuden suhdetta voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta. Konsernien kohdalla voidaan arvioida, miten valtioissa saatu voitto korreloi niihin muodostuneen taloudellisen lisäarvon kanssa. Verotuksen osalta voidaan mitata kuinka paljon ja mihin valtioihin konserni maksaa veronsa, ja mitkä ovat sen yhtiöiden efektiiviset eli tosiasialliset veroasteet. Paikallinen verokertymä on yksi yritysten taloudellisen merkittävyyden mittareista. Se kertoo, minkä yhteisön rakentamiseen yritys osallistuu verovaroin. (Harmaala & Jallinoja 2012, 90-97; Knuutinen 2014, 236-237, 306-307.)

Yhä useamman yrityksen toimintaympäristö on kansainvälinen, ja monet yritysvastuuseen liittyvät seikat ylittävät valtioiden rajat. Lait ja verojärjestelmät ovat kansallisia ja niiden välillä saattaa olla suuriakin eroja. Saako yritys hyödyntää kaikkia mahdollisia lain suomina keinoja verojensa minimoiseksi, vai pitäisikö sen pyrkiä toimimaan verolainsäädännön veropoliittisten tavoitteiden mukaisesti? (Knuutinen 2014, 81, 143.)

Kansallisella tasolla verojärjestelmä toimii yleensä melko loogisesti ja lait ovat yksiselitteisiä. Koska verotus perustuu lakiin, se kyseenalaistaa yrityksen veloitteen etsiä oikeudenmukaisempaa toimintatapaa muualta. Laki mahdollistaa esimerkiksi veroparatiisien hyödyntämisen, vaikka siitä voisi asettaa toisin. Vastuullisen liiketoimintaan kuuluu kuitenkin myös ”lain hengen” ymmärtäminen, joten lakien ja järjestelmien aukkojen hyödyntäminen ei ole yritysvastuun mukaista. Vastuullista veronmaksua tarvitaan siis erityisesti kansainvälisissä tilanteissa, joissa valtioiden verolait ja kansainväliset verosopimukset eivät toimi tarkoituksenmukaisesti. (Knuutinen 2014, 81, 148.)

Yritystoiminta edellyttää toimivia yhteiskuntarakenteita, ja yhteiskunta on riippuvainen yritystoiminnasta. Yritykset ja yhteiskunta toimivat siis vuorovaikutussuhteessa. Viemällä toimintojaan ja pääomiaan veroparatiisitalouksiin yritykset uhkaavat muiden valtioiden

rahoituspohjaa ja julkisen sektorin toimintoja. Tällaista aggressiivista verosuunnittelua pidetään yhteiskunnallisesti haitallisena. Edellistä voidaan perustella myös kestäväällä kehityksellä. Julkisen sektorin velkaantuminen ja veropohjan mureneminen uhkaa hyvinvointivalttioiden olemassa oloa huonontaan näin tulevien sukupolvien toimintaedellytyksiä. (Knuutinen 2014, 73, 76.)

Jos valtio ei saa riittävästi verotuloja, se ei kykene suoriutumaan velvoitteistaan, joita yritykset katsovat sille kuuluvan. Lopulta sillä voi olla myös negatiivisia vaikutuksia yrityksen omalle liiketoiminnalle. Kerättäviä veroja voidaan pitää ikään kuin yrityksen ”toimilupamaksuna”, joka toisaalta velvoittaa myös valtioita pitämään vastavuoroisesti huolta yritysten ja markkinoiden toimintaedellytyksistä. (Harmaala & Jallinoja 2012; 13-14; Knuutinen 2014, 80-82.)

Verotus on myös kytköksissä yhteiskuntavastuun muihin osa-alueisiin. Joskus verojen minimointi voi esimerkiksi johtaa siihen, että energiaa tuhlataan turhaan tai toimitaan muutoin ympäristön kannalta vastuuttomasti. Tuotteita saatetaan muun muassa kierrättää yhden valtion kautta verotuksellisten etujen vuoksi. Yritykset voivat pyrkiä sijoittautumispäätöksillään minimoimaan haittaverojaan, kuten energia- ja valmisteveroja, mikä ei johda yritystä valitsemaan tuotannolleen tai logistisille ratkaisuilleen ekologisesti optimaalisimpaa vaihtoehtoa. (Knuutinen 2014; 345-349.)

Sijoittautumispäätöksillä pyritään myös minimoimaan työvoiman kustannuksia, kuten palkkoja ja niiden sivukuluja, jotka ovat monessa suhteessa rinnastettavissa veroihin. Korkean palkkatason maissa sosiaalisen vastuun pakollinen lähtötaso on siis jo varsin korkea. Kehittyvissä maissa toimivat yritykset ovatkin maineriskien tai välttämättömyyden nimissä pyrkineet parantamaan työntekijöiden olosuhteita, kuten terveydenhuoltoa ja yhdistymisvapautta. Tällainen toiminta muistuttaa vahvasti länsimaiden teollistumisen aikaa, jolloin yritykset hoitivat yhteiskunnallisia velvoitteita, joiden katsotaan nykyään kuuluvan julkiselle sektorille. (Knuutinen 2014; 345-349.)

Yrityksen tärkeimpänä vastuuna pidetään yleisesti mahdollisimman suuren voiton tuottamista omistajille, joten rahoitusteoreettisesta näkökulmasta tarkasteltuna verot ovat vain omistajille kuuluvaa yrityksen kassavirtaa pienentäviä kustannuksia. Näin ajateltuna tämän voitaisiin katsoa edellyttävän yrityksiltä verosuunnittelumahdollisuuksien hyödyntämistä mahdollisimman tehokkaasti. (Knuutinen 2014, 58-59.)

Osakeyhtiölain säännös voiton tuottamisesta ei kuitenkaan tarkoita, että voittoa tuotettaisiin mahdollisimman paljon lyhyellä aikavälillä. Lisäksi se velvoittaa yritystä toimimaan

yhteiskunnallisesti hyväksyttävällä tavalla, vaikka lainsäädäntö ei näin edellyttäisi. Voiton tavoittelemisessa tulee ottaa huomioon myös yhtiön pitkäaikainen taloudellinen menestys ja kilpailukyky. Tähän voi kuulua erilaiset investoinnit, kuten tuotantokoneiston uusiminen tai esimerkiksi henkilöstön kouluttaminen. Panostaminen vastuullisuuteen voidaan nähdä investointina esimerkiksi yhtiön maineeseen ja imagoon. Nämä parantavat yrityksen kilpailu- ja voitontuottamiskykyä, jotka puolestaan vaikuttavat yrityksen osakkeen arvoon. (Knuutinen 2014, 60-62; Linnainmaa 2013.)

Maine ja siihen liittyvien riskien hallinta ovat monen yrityksen vastuullisten toimien taustalla. Yrityksen aggressiivinen verosuunnittelu on riski yrityksen maineelle. Sen tuomat taloudelliset edut voivat olla pitkällä aikavälillä haitaksi yrityksen taloudellisille tavoitteille, jos yrityksen julkisuuskuva kärsii. Ongelmat voivat ja ovatkin esiintyneet boikotein sekä yritysettä kuluttaja-asiakkaiden puolesta. Tällä voi olla myös negatiivisia vaikutuksia yrityksen henkilöstön sitoutumiseen ja uusien työntekijöiden rekrytointiin. (Harmaala & Jallinoja 2012; 58-60; Knuutinen 2014, 82, 157-158, 310-312.)

Vastuulliseen veronmaksuun pakottavat siis jo pelkästään liiketaloudelliset syyt, eikä kyse ole välttämättä suoraan yrityksen eettisistä näkemyksistä. Vastuullista veronmaksuaan yritys voi taasen hyödyntää markkinoinnissaan ja viestinnässään. Toisaalta lain ja sen hengen mukaisesti toimiminen on monille perusolettamus, joten markkinointi kannattaa esimerkiksi kohdistaa ajankohtiin, jolloin jotakin toista yritystä on julkisesti arvosteltu aggressiivisesta verosuunnittelusta. (Harmaala & Jallinoja 2012; 58-60; Knuutinen 2014, 82, 157-158, 310-312.)

On kuitenkin vaikea määritellä, kuinka ja paljon missä suhteessa yrityksen tulisi osallistua verojen maksuun, koska kyseessä on vain poliittinen päätös. Mikä on ”lain hengen” osoittama määrä, ja voiko veroja maksaa liikaa? Jos verojen maksun pelisäännöt ja oikeudelliset vastuut olisivat selkeitä, veronmaksu ei olisi yrityksiensä oman eettisen harkintakyvyn varassa. (Knuutinen 2014, 144.)

3.2 Verosuunnittelu ja -lainsäädäntö

Verovelvolliset pyrkivät usein minimoimaan verotustaan. Knuutinen (2014, 172) jaottelee verojen minimoiseen liittyvät toimet kolmeen tasoon perustuen niiden lainsäädännölliseen hyväksyttävyyteen. Verosuunnittelussa (*tax planning*) käytettävien keinojen voidaan katsoa olevan hyväksyttäviä verolainsäädännön puitteissa. Jos keinot ovat verolainsäädännön tarkoitusperien vastaisia, mutteivat kuitenkaan johda rikosoikeuksellisiin seuraamuk-

siin, kyse on veron kiertämisestä (*tax avoidance*). Rikoslakia rikkovat toimet ovat puolestaan verovilppiä tai verorikoksia (*tax evasion, tax fraud*). (Verohallinto 2014.)

Käsitteellisellä tasolla rajan veto veronkierron ja verovilpin välille on melko yksiselitteistä. Esimerkiksi Suomessa veropetoksena pidetään väärin tai puutteellisten tietojen antamista, jotka johtavat liian alhaisen veron määräämiseen tai veron aiheettomaan palautukseen. Sen sijaan ero verosuunnittelun ja veronkierron ei ole niin selkeä. Veronkierto ei perustu verorikoksen tapaan virheellisten tietojen antamiseen vaan verotuksen perusteena oleviin oikeustoimiin. (Knuutinen 2014, 173-174.)

Veronkierto voidaan määritellä verovelvollisen laillisiksi toimiksi tai järjestelyiksi verojen vähentämiseksi, jotka ovat kuitenkin lain tarkoituksen eli ration vastaisia. Veron kiertämisellä tavoitellaan siis lain tarkoituksen vastaisia veroetuja verojärjestelmien tai niiden välisiä heikkouksia hyödyntämällä. Porsaanreikiä löytyy sekä varsinaisen lakitekstin moniselitteisyydestä että verojärjestelmien rakenteellisista ongelmista. Koska veron kiertämiseen puuttuminen on yleislainsäädännön pohjalta hankalaa, käyttöön on otettu valtiosta riippuen erilaisia yleislausekkeita, tulkintadoktriineja ja erityislainsäädäntöä. (Knuutinen 2014, 175-178.)

Verovelvollisen näkökulmasta veronkierron erottaminen verosuunnittelusta ei ole välttämättä kovin vaikeaa. Yritysten veroasioista vastaavat henkilöt ovat todennäköisesti tietoisia, milloin heidän toimiensa perusteena ovat pelkästään verolliset syyt liiketoiminnallisten syiden sijaan. Asia ei ole kuitenkaan niin mustanvalkoinen, vaan päätöksien motiivit ja vaikutukset voivat olla moninaiset. Tässä kohdin voidaan vetää raja myös asiallisen ja aggressiivisen verosuunnittelun välille. Onko esimerkiksi yritysvastuullisen verosuunnittelun mukaista siirtää kotimaisen yrityksen toimintoja Viroon hyödyntämällä EU:n suoma sijoittautumisoikeutta? Objektiiivista rajanvetoa on vaikea tehdä. Se, mikä on yhden valtion näkökulmasta veron kiertämisestä, voidaan toisessa valtiossa mieltää olevan unionin perusvapauksien sallittua hyödyntämistä. (Knuutinen 2014, 176, 182-185, 191, 308.)

Kun veronmaksaja ilmoittaa tulonsa todenmukaista pienemmiksi tai vähennyksensä todenmukaista suuremmiksi tai jättää veroilmoituksen kokonaan tekemättä, valtiolle syntyy verovajetta. Verovajeella tarkoitetaan lainmukaisen verokertymän ja toteutuneen verokertymän erotusta. Syitä ovat muun muassa verovelvollisen huolimattomuus, verokierto tai muu vilpillinen toiminta kuten harmaan talouden harjoittaminen. Aggressiivisen verosuunnittelun osuutta verovajeeseen on kuitenkin monessa tapauksessa hankala määritellä, koska siinä liikutaan veronkierron ja asiallisen verosuunnittelun välimaastossa, mikä myös vaikeuttaa siihen puuttumista. (Knuutinen 2014, 198-202.)

Tuloverojärjestelmät ovat valtiokohtaisia, joten ne poikkeavat toisistaan. Kansainvälisen kaupan, pääomien ja työvoiman liikkumisen edistämiseksi, valtiot ovat pyrkineet ehkäisemään moninkertaista verotusta verosopimuksilla. Toisaalta verojärjestelmien niveltyttömyys ja verosopimusten epätäydellisyys voivat johtaa myös vajaaverotukseen tai jopa tilanteeseen, jossa verovelvollinen ei maksa veroja mihinkään maahan. Tällaisesta kansainvälisten verosopimuksien ja verojärjestelmien välisten aukkojen hyödyntämisestä käytetään termiä kansainvälinen veroarbitraasi. Tähän vaikuttavat erityisesti yritysten sijoittautumisvapaus ja liiketoiminnan digitalisoituminen, jotka vaikeuttavat yhtiöiden tulojen kohdistamista ja paikantamista. Taloudellinen globalisaatio on pienentänyt näin kansallisvaltioiden valtaa myös verouksen osalta. (Knuutinen 2014, 202-208; Salin 2013, 48.)

Globalisaatio on lisännyt myös kansainvälistä verokilpailua. Valtiit houkuttelevat yritysten pääkonttoreita, tuotantolaitoksia sekä muita investointeja verohuojennusten ja muiden etujen avulla. Alhainen yhteisöverokanta on valtioiden yksi yleisimmistä verokilpailukeinoista, ja jotkut valtiot tekevät myös yrityskohtaisia sopimuksia verotukseen liittyen. Yhteisöveron lisäksi ympäristöverotus on toinen tärkeä veromuoto verokilpailun kannalta, joka puolestaan kytkeytyy vahvasti myös yrityksen ympäristövastuuseen. (Knuutinen 2014, 218-221.)

Verokilpailun luomat markkinat vaikuttavat siis valtioiden verolainsäädännön sisältöön. Verokilpailua pidetään kuitenkin yleisesti ottaen terveenä ilmiönä, sillä sen katsotaan muun muassa ehkäisevän julkisen sektorin kasvua, joka tehostaa sen toimintaa. Verokilpailun epäterveitä puolia ovat epätasapuolinen verotus saman verojärjestelmän sisällä sekä tarjottujen etujen läpinäkymättömyys muille tahoille kuten toisille valtioille. (Knuutinen 2014, 218-221.)

Valtioiden välisen verokilpailun myötä yritysverokannat ovat laskeneet useissa maissa. Yritysten alhaista verotusta voidaan tosin perustella positiivisilla vaikutuksilla talouskasvuun, sillä eri tutkimusten mukaan korkea yritysverotus vähentää investointeja ja sitä kautta yritystoimintaa. Yritysten tuloverojen osuus valtioiden verokertymästä on pienentynyt, ja esimerkiksi Euroopan taloudellisen yhteistyöjärjestön (*Organization for European Economic Cooperation, OECD*) jäsenmaiden verotuloista enää vajaan 10 prosenttia muodostuu yhteisöveroista. (Knuutinen 2014, 142-143, 145.)

Yritystoiminta vaikuttaa kuitenkin välillisesti moniin muihin valtion verotulon lähteisiin. Näiden merkitys on suuri, etenkin jos yhteisöverokannat laskevat ennestään. Yleensä vastuullisesta veronmaksusta puhuttaessa keskitytäänkin tuloveroihin, mutta usean yrityksen

kohdalla arvonlisäverotus on tärkeämmässä roolissa yrityksen yhteiskuntavastuuta tarkastellessa. Tuloveroja välttelevä yritys voi olla vastuullinen veronmaksaja muiden veromuotojen osalta. (Knuutinen 2014, 142-143, 145.)

Verotuksen vastuullisuuskysymykset koskettavat myös valtioiden toimia. Esimerkiksi Euroopan unionia tarkasteltaessa yrityksen voi olla vaikea sovittaa yhteen liikkumisvapauden päämääriä, verokilpailun tuomia huojennuksia ja yritysvastuuseen kohdistuvia vaatimuksia. Verokilpailua on pyritty minimoimaan harmonisoimalla jäsenvaltioiden verolainsäädäntöä. Välillisten verojen kannalta asia on suhteellisen yksiselitteinen. Välillinen verotus kohdistuu kulutukseen, joten veron määrään ratkaisee se, missä hyödykkeet ostetaan ja kulutetaan. Tuloverotuksen osalta harmonisoinnissa ei olla niin edistyneitä. Tilannetta hankaloittaa erityisesti se, että päätöksenteko vaatii jäsenmaiden yksimielisyyttä. Yhteisestä ja yhdistetystä yhtiöveropohjasta on kuitenkin annettu direktiiviehdotus. Tämä yksinkertaistaisi verotusta, joka alentaisi kustannuksia ja vähentäisi kansainvälistä veroarbitraasia. (Knuutinen 2014, 222-224.)

Monikansallisen konsernin menojen ja tulojen jakautuminen eri yhtiöiden välille määrää missä suhteessa konsernin tuloverot jakautuvat eri valtioille. Tähän vaikuttavat esimerkiksi konsernin sijoittautumispäätökset, immateriaalioikeuksien sijainti, yhtiörakenteet, vakuutus- ja rahoitusjärjestelyt sekä sisäisten transaktioiden hinnoittelu. Muun muassa edellä mainituilla järjestelyillä yritykset voivat siirtää taloudellisia voittoja valtioihin, joissa ne saavat kevyemmän verokohtelun, tai ne voidaan esittää siellä lievemmin verotettavana tulona (*profit shifting*). (Knuutinen 2014, 234-238, 246.)

Profit shifting -strategiatkin perustuvat siis verojärjestelmien välisiin aukkokohtiin. Arviolta yli puolet kansainvälisestä kaupasta käydään konsernien sisällä, joten siirtohinnoittelu onkin tärkein verojen välttelyn keino yrityksille. Tämä vääristää valtioiden välistä verotulojen oikeudenmukaista jakautumista, rapauttaa veropohjia, ja monikansalliset yritykset saattavat tätä kautta saada kilpailuetua kansallisella tasolla toimiviin yrityksiin nähden. (Knuutinen 2014, 234-238, 246.)

Veroparatiisivaltiot tai salaisuusvaltiot ovat olleet enenevässä määrin uhka valtioiden välisen oikeudenmukaisuuden toteutumiselle. Pääsyitä tälle kehitykselle ovat muun muassa pääoman liikkumista ja yritysten sijoittautumista koskevan vapauden lisääntyminen sekä informaation ja rahan siirtoa helpottavan teknologian kehittyminen. Ilmiöstä ollaan erittäin valveutuneita, joskaan ratkaisuja ongelmaan ei ole löytynyt. OECD:n mukaan perinteiset verotuksen tavat, mallit ja normistot eivät ole oikein pysyneet mukana globalisaation ja digitalisoitumisen vauhdissa. (Knuutinen 2014, 224-231.)

Veroparatiisivaltion ominaisuuksiin kuuluvat alhainen tai nollaverotus, tiukka pankkialaisuus ja toiminnan yleinen läpinäkymättömyys. Yleisesti ottaen veroparatiisivaltio mahdollistaa lain puitteissa verojen minimoimisen tai niiden välttämisen kokonaan, jotka toisen maan lain mukaan tulisi maksaa. Myös joillain Euroopan valtioilla on tällaisia ominaisuuksia. Lisäksi veroparatiisivaltioilla on esimerkiksi paljon kytköksiä järjestäytyneeseen rikollisuuteen ja terrorismin rahoittamiseen. Eräiden arvioiden mukaan yli puolet maailmankaupasta ja pankkivarallisuudesta kulkee veroparatiisien kautta. Tämä on kytköksissä vahvasti konsernien sisäiseen kaupankäyntiin. (Knuutinen 2014, 224-231.)

Veroparatiisiongelman kanssa painimisen lisäksi OECD on pyrkinyt myös vaikuttamaan yritysten reiluun veronmaksuun valmistelemalla toimintaohjeet monikansallisille yrityksille. Toimintaohjeissa esitetään ”vapaaehtoisuuteen perustuvat periaatteet ja normit sovellettavien lakien ja kansainvälisten standardien mukaiselle vastuulliselle liiketoiminnalle kansainvälisessä ympäristössä”. Toimintaohjeissa todetaan sen olevan ainoa laajalti hyväksytty vastuullista liiketoimintaa koskeva säännöstö, jota sen hyväksyneet valtiot ovat sitoutuneet edistämään. Jotkut yrityksetkin ovat ilmoittaneet noudattavansa tätä ohjeistoa. Toimintaohjeet sisältävät myös verotukseen liittyviä ohjeita, jotka asettavat melko tiukkoja suosituksia. Jos kaikki valtiot ja kansainväliset yritykset toimisivat tämän ohjeiston mukaisesti, Knuutisen mukaan se poistaisi kaikki aggressiivisen verosuunnittelun tuomat ongelmat. (Knuutinen 2014, 320-324.)

Kansainvälisen taloudellisen toiminnan verotuksen ongelmat johtuvat erityisesti ylikansallisten instituutioiden puuttumisesta, jotka säätäisivät sitä koskevaa verolainsäädäntöä ja hallinnoisivat sen toteuttamista. Verolainsäädäntö ja sen toteutus ovat kuitenkin valtiokohtaisia ja kansallista, vaikka verotuksen kohteena oleva toiminta ja sen tuottamat tulot ovat ylikansallisia. (Knuutinen 2014, 232-233.)

Ongelmat ovat lievennettävissä vain kansainvälisellä yhteistyöllä. Asioiden eteen paljon töitä tehneellä OECD:llä ei ole yksinään riittävästi resursseja. OECD:n lisäksi oikeudenmukaisen veronmaksun puolesta kampanjoineet kansainväliset kehitysjärjestöt ja -verkostot, kuten Oxfam, Actionaid, Tax Justice Network ja Transparency International, ovat vaatineet maakohtaisen raportoinnin kehittämistä. Maakohtainen raportointi on muun muassa haluttu lisätä osaksi IFRS-tilinpäätösstandardia. Sidosryhmien kasvavat vaatimukset koskien yritysten yhteiskuntavastuullisuutta ja avoimuutta voivat olla tulevaisuudessa myös osatekijä ongelmien ratkaisemisessa. (Finnwatch 2015; Knuutinen 2014, 232-233.)

3.3 Verojalanjälkiraportointi

Useimmilla yrityksillä on varmasti joitakin veronmaksuun liittyviä periaatteita ja vakiintuneita käytäntöjä, vaikka niistä ei varsinaisesti dokumentoitaisi. Yrityksen verosuunnittelua voidaan pitää ainakin vastuullisena silloin, kun se kestää yrityksen sidosryhmien tarkastelun. Vastuullisella yrityksellä ei pitäisi tällöin olla tarvetta salailla verostrategioitaan, vaan se voisi avoimesti raportoida verotuksellista ratkaisusta sekä niihin liittyvistä perusteista ja antaa julkisen yhteisön arvioida toimintaansa. Toiminnan läpinäkyvyys on yksi yritys vastuun kulmakivistä. Tämä edellyttää riittävän avointa raportointia veronmaksusta. (Knuutinen 2014, 308-313, 329-331.)

Yrityksen verojalanjäljellä tai verokontribuutiolla (*tax contribution*) tarkoitetaan yrityksen liiketoiminnan verovaikutusta eli sitä, kuinka paljon yrityksen toiminnasta kertyy verotuloja yhteiskunnalle. Yritykset tuovat usein mielellään yhteiskuntavastuuraporteissaan esille maksamansa tuloverot, jotkut jopa maakohtaisesti. Tuloverot ovat kuitenkin vain pieni osa kaikista yrityksen maksamista veroista, ja verojalanjäljestä raportoitaessa tulisi ottaa huomioon myös esimerkiksi yhteiskunnalle epäsuorasti kertyvät verot. (Knuutinen 2014, 298-300, 308-311; KPMG 2014; Torkkel 2014; Tuokko 2014.)

Tällä hetkellä yritysten verosuunnittelustrategiat ja -keinot ovat julkisuudelta piilossa. Maakohtainen veroraportointi tarjoaa yritykselle mahdollisuuden hallita imagoaan ja riskejä ja parantaa luottamusta markkinoilla, millä on positiivinen vaikutus investointeihin ja taloudelliseen kasvuun. Maakohtaisen veroraportoinnin tavoitteena on muun muassa edistää taloudellisen toiminnan avoimuutta ja parantaa demokratiaa, puuttua aggressiiviseen verosuunnitteluun ja haitalliseen verokilpailuun, veroparatiisien pakottaminen kansainväliseen yhteistyöhön ja niiden käytön poistaminen, harmaantalouden kitkeminen, yritysten sidosryhmien vaikutusmahdollisuuksien lisääminen ja yhdenvertaisuuden toteuttaminen. (Finnwatch 2015.)

Yhtiön verojalanjälki muodostuu kolmesta pääalueesta: välittömistä veroista, välillisistä veroista sekä tilitettävistä veroista. Yhtiön välittömiin eli maksettaviin veroihin kuuluvat esimerkiksi tulovero, erilaiset työnantajamaksut, ajoneuvo-, varainsiirto- ja kiinteistöverot sekä vähennyskelvottomat verot. Lisäksi niihin luetaan myös erilaiset veroluonteiset maksut kuten tullit ja lupa- ja väylämaksut. Välilliset verot yhtiö maksaa osana ostamansa palvelun tai tuotteen hintaa, mutta niiden myyjä tilittää ne. Näitä ovat esimerkiksi monet valmisteverot, energia- ja jäteverot sekä vakuutusmaksu- ja autoverot. (Grant Thornton 2015, Tuokko 2014.)

Tilitettävät verot sisältävät kaikki yrityksen keräämät verot, jotka tilitetään edelleen verottajalle. Vaikka ne eivät ole yrityksen kuluja, ne kertyvät yhteiskunnalle yrityksen toiminnan ansiosta. Tilitettäviin veroihin lukeutuvat muun muassa ennakonpidätykset, lähdeverot sekä arvonlisävero. Valmistustoimintaa harjoittavat yritykset saattavat tilittää lisäksi tuoteteisiinsa liittyviä valmisteveroja ja autokaupat tilittävät esimerkiksi autoveroja. (Grant Thornton 2015, Tuokko 2014.)

Raportoinnin sisältö ja tarkkuus tulee määritellä yrityksen omien ja sen sidosryhmien odotuksien ja tarpeiden pohjalta. Lisäksi on kiinnitettävä huomiota tietojen olennaisuuteen. Kaikkia verolajeja ei kannata raportoida, mikäli niillä ei ole oleellista vaikutusta verojalanjälkeen. Tietojen olennaisuus riippuu erityisesti toimialasta. Tällä hetkellä verojalanjäljen raportointi on suurimmalle osalle yrityksistä vapaaehtoista, eikä verojalanjäljen laskemiseen ja esittämiseen ei ole olemassa yhteisesti sovittuja taikka vakiintuneita käytäntöjä tai malleja. Tämän hetken raportointitavat toimivat siis edelläkävijöinä ja ovat mukana luomassa raportointikäytäntöjä. (PwC 2015; Tuokko 2014.)

Tilintarkastusyhteisö Oy Tuokko Ltd:n mukaan hyvä veroveroalanjälkiraportti käsittelee ainakin seuraavia aihealueita: verostrategian pääperiaatteet ja tavoitteet, verosuunnittelun päämäärät ja keinot, verotarkastukset ja verovalitusprosessit, välittömien, välillisten ja tilitettyjen verojen määrä verolajeittain ja maakohtaisesti numeerisessa muodossa sekä raportointiperiaatteet. Verostrategiasta raportoidessa tulee varmistaa ainakin se, että yritys hoitaa veroasioitaan lainmukaisesti. Tämän lisäksi voidaan kuvailla verotuksellisten näkökulmien suhdetta päätöksen tekoon muun muassa toimintojen sijoitusmaita valittaessa. Pyrkiikö yritys esimerkiksi välttämään veroparatiiseja keskittämällä konsernitoimintonsa EU-maihin ja esittämään tuloksensa siellä? (Tuokko 2014.)

Verosuunnittelun osalta yrityksen olisi hyvä avata käyttämiinsä keinoihin liittyviä periaatteita. Mitkä tekijät ovat esimerkiksi vaikuttaneet konserniavustuksien määrään, siirtohinnoitteluun sekä tilinpäätössiirtoihin kuten varauksiin ja poistosuunniteluun? Raportissa on myös hyvä mainita viimeisimmän verotarkastuksen ajankohta, sen lopputulema sekä mahdollisesti meneillään oleviin verovalitusprosesseihin liittyvät perustiedot. (Tuokko 2014.)

Verolajeittain ja maakohtaisesti eriteltyjen välillisten, välittömien ja tilitettyjen verojen esityksessä voidaan numeeristen tietojen lisäksi hyödyntää erilaisia graafeja. Luvuista olisi myös hyvä esittää vertailutietoja muutamalta vuodelta. Raportointiperiaatteissa tulee käsitellä puolestaan tietojen sisältöön ja tarkkuuteen liittyviä seikkoja. Onko raportoinnissa

käytetty suorite- vai maksuperustetta, ovatko kaikki yhtiöt ja toimintamaat huomioitu, mitä verolajeja ei ole käsitelty, ja ovatko luvut tarkkoja vai laskennallisia? Huomion arvoisia ovat myös laskennallisiin lukuihin liittyvät laskentaperiaatteet. (Knuutinen 2014, 308-311; Tuokko 2014.)

Vuonna 2012 veroistaan raportoineesta suomalaisesta yrityksestä vain harva oli tarkistut-
tanut tai varmentanut raporttiaan. Osana taloudellista raportointia myös veronjalanjälkira-
portoinnin voidaan katsoa vaativan ulkopuolista tarkastusta tietojen luotettavuuden lisää-
miksi ja takaamiseksi. Riippumaton varmennus antaa raportoiduille tiedoille uskottavuutta
lisäten niiden painoarvoa. Ulkopuolisen tahon tekemä varmennus arvioi tietojen riittävyyt-
tä, olennaisuutta, raportointiperiaatteiden noudattamista, kirjanpitoaineiston ja raportin
numeeristen tietojen korreloivuutta sekä laskentaperiaatteiden asianmukaisuutta. (Tuokko
2014.)

Raportoinnin tarkkuus on pitkälti yrityksestä itsestään kiinni. Yhteiskuntavastuuraportoin-
nin päämääränä on lähinnä esittää vain kokonaiskuva yrityksestä ja sen toimista, eikä
esimerkiksi IFRS edellytä maakohtaista raportointia, mikä puolestaan on juuri verotuksen
kannalta olennaista. Toisaalta konsernin veronmaksutietojen vertailu eri valtioiden välillä
voi olla ongelmallista, ja tietojen kerääminen ja kokoaminen hankalaa sekä kallista. (Knuu-
tinen 2014, 116-118; PwC 2015.)

Vaatumukset maakohtaiseen raportointiin ovat kuitenkin kasvamassa. Esimerkiksi EU:n
antama, muutaman vuoden takainen tilinpäätösdirektiivi velvoittaa tiettyjä luonnonvaroja
hyödyntäviä yrityksiä raportoimaan maakohtaisesti hallituksille suoritetuista maksuista.
Direktiivin tarkoituksena on pyrkiä vähentämään korruptiota luonnonvaroja hyödyntävässä
liiketoiminnassa. Vuonna 2014 Suomen valtioneuvosto puolestaan ohjeisti valtioenemmis-
töisiä yhtiöitä raportoimaan maksettavista sekä tilitettävistä veroistaan maakohtaisesti jo
seuraavan vuonna. (Knuutinen 2014, 308-311; Kymen Sanomat 2014; Lassila 2013.)

GRI:n uusin G4-ohjeistus käsittelee myös verotusta selvästi aikaisempia versioita tar-
kemmin. Kohta G4-EC1 koskee taloudellisen lisäarvon luomista sekä jakamista, ja siinä
kehotetaan, että verot ("payments to government") raportoitaisiin maakohtaisesti. Lisäksi
kohdassa G4-EC4 kehotetaan mainitsemaan verot vertailutietoina, kun raportoidaan jolta-
kin valtiolta on saadusta taloudellisesta tuesta. Myös ISO 26000-standardin oikeudenmu-
kaisia toimintatapoja käsittelevä osa-alue kehottaa yrityksiä veronmaksutietojen avaami-
seen. Jos yrityksen vastuullisuutta arvioivien tahojen kriteeristöissä olisi veronmaksun
vastuullisuutta koskeva kriteeri, se voisi olla merkittävä kilpailuetu tarkkaan veronmaksus-
taan raportoivalle yritykselle. Veronjalanjälkiraportointi voi vastuullisuusmaineellisten hyöty-

jen lisäksi auttaa yritystä ymmärtämään paremmin verokustannuksiaan. (FIBS 2015; Knuutinen 2014, 114, 124-125; Niskala, Pajunen & Tarna-Mani 2013, 300-304; PwC 2014; Tuokko 2014.)

Kuluttajat, tiedotusvälineet ja erilaiset aktivistiorganisaatiot, kuten FinnWatch, ovat olleet viime aikoina enenevässä määrin kiinnostuneita yritysten veronmaksusta. Erinäiset mediapaljastukset tunnettujen suuryritysten alhaisista veroasteista, veroparatiisien hyödyntämisistä ja läpinäkyvyyden puutteesta ovat saaneet useat suomalaiset yritykset raportoimaan veronmaksustaan ja jopa muuttamaan toimintaansa boikotoinnin pelossa. PricewaterCoopers (PwC) Oy:n vuosittain ilmestyvän yritys vastuubarometrin mukaan veronjäljestä raportoivien yritysten määrä kolminkertaistui Suomessa vuodesta 2012 vuoteen 2013. PwC:n vuosittain julkaisema yritys vastuubarometri on laajin suomalaisten yritysten yritys vastuuta kartoittava tutkimus. (Knuutinen 2014, 310-313, 329-331; PwC 2014; PwC 2015; Torkkel 2014.)

Vuonna 2014 julkaistun yritys vastuubarometrin mukaan yritysten verojalanjälkiraporttien sisällössä ja raportointitavoissa on huomattavia eroja (ks. taulukko 1). Osa näistä kuitenkin selittyy erilaisilla toimintaympäristöillä kuten sillä, että toimiiko yritys kansainvälisesti vai kansallisella tasolla. Muutamat yritykset eivät kuitenkaan ole esimerkiksi avanneet verotukseen liittyviä lukuja, vaan tyytyvät vain kuvailemaan konsernin lähestymistapaa verosuunnitteluun. Osa yrityksistä puolestaan raportoi veroistaan hyvin tarkasti. Verojalanjälkeä on avattu hyvin kuvaavasti tekstimuodossa, jota on täydennetty erilaisilla graafeilla ja maakohtaisilla taulukoilla. Lisäksi raporteissa on käsitelty yrityksen verostrategiaa mainitsemalla esimerkiksi syitä tytäryhtiöiden sijoittamiseen matalan verotuksen maihin. Eri-tyisen hyödyllistä on ollut keskeisten käsitteiden avaaminen lukijalle. (PwC 2014.)

Taulukko 1. Suomalaisyriytsien verojalanjälkiraporttien sisältö (PwC 2015.)

	2013
Verot eritelty verolajeittain	43 %
Työnantajasuoritukset ja/tai ennakonpidätykset mukana esitetyissä luvuissa	38 %
Verot raportoitu maittain	35 %
Maksetut ja tilitetyt verot osoitettu erikseen	27 %
Vain tuloverot ja muutama pääverot (esim. kiinteistövero) raportoitu	22 %
Verot kokonaissummana ilman erittelyä verolajeittain	16 %
Verot raportoitualueittain	8 %

n=37 verotietoja raportoivaa yritystä

Myös työnantajamaksujen raportoinnissa on ollut selkeitä eroja. Osa yrityksistä sisällyttää ne verojalanjälkeensä, osa taas ei. Kaikki yritykset eivät myöskään tee selkää eroa tilitettävien ja kuluksi jäävien, maksettavien verojen välille. Nopeasti tarkasteltuna verojalanjälkiraporttien vertailukelpoisuus on siis heikko, joka johtuu muun muassa yhteisten raportointistandardien puutteesta. Perehtyminen tarkemmin yrityksen toimintaan ja muihin tunnuslukuihin antaa vertailulle kuitenkin jo paremmat edellytykset. KPMG:n veroasioista vastaavan osakkaan Timo Torkkelin mukaan Fortum Oyj:n verojalanjälkiraportointi oli vuonna 2013 suomalaisista yrityksistä kaikista yksityiskohtaisinta, mutta myös Kemira Oyj:n ja Neste Oyj:n raportoinnit erottuvat edukseen. (PwC 2014; Torkkel 2013.)

4 Verojalanjälkiraportointi osana yritys vastuuraportointia

Opinnäytetyön empiirisessä osiossa tarkastellaan kahden suomalaisen yrityksen verojalanjälkiraportointia. KPMG:n sivuilla julkaistun Timo Torkkelin blogikirjoituksen perusteella kohdeyrityksiksi valittiin Fortum Oyj:n ja Neste Oyj:n. Torkkelin (2013) mukaan muun muassa nämä yritykset edustavat yksityiskohtaisinta verojalanjälkiraportointia Suomessa. Blogikirjoitus on julkaistu kaksi vuotta sitten, minkä perusteella valitut yritykset ovat julkaisseet verojalanjälkiraportin jo useampana vuonna. Tämä antaa hyvät valmiudet tarkastella kohdeyrityksien raportointia kokonaisvaltaisemmin.

Kriteerit raporttien tarkastelulle pohjautuvat pitkälti Tilintarkastusyhteisö Oy Tuokko Ltd:n mainitsemiin aihealueisiin, joita heidän mielestään hyvä veroverojalanjälkiraportti käsittelee. Niitä ovat muun muassa verostrategian pääperiaatteet ja tavoitteet, verosuunnittelun päämäärät ja keinot, verotarkastukset ja verovalitusprosessit, välittömien, välillisten ja tilitettyjen verojen määrä verolajeittain ja maakohtaisesti numeerisessa muodossa sekä raportointiperiaatteet. Hyvä raportti on myös ulkopuolisen yhteisön tarkastama. (Tuokko 2014.)

Tarkoituksena on avata raporttien sisältöä ja rakennetta valittujen kriteerien pohjalta. Mahdollisuuksien mukaan pyritään arvioimaan tietojen laajuutta ja tarkkuutta sekä erityisesti niiden olennaisuutta ja käytettävyyttä yrityksen sidosryhmien näkökulmasta. Koska valitut kohdeyritykset ovat julkaisseet verojalanjälkiraportin jo useampana vuonna, tarkastellaan lisäksi eri vuosien raporttien välisiä eroja ja niiden kehitystä. Lopuksi vertaillaan myös Fortumin ja Nesteen raporteja keskenään.

4.1 Fortum Oyj

Fortum Oyj on suomalainen energiayhtiö, jonka toiminta on keskittynyt Pohjoismaihin, Venäjällä, Puolaan ja Itämeren alueelle. Yhtiön liiketoimintaan kuuluu sähkön ja lämmön tuotanto ja myynti sekä niihin liittyvät kehitystoiminta ja asiantuntijapalvelut. Yhtiön energiatuotanto pohjautuu pääosin vesi- ja ydinvoimaan sekä lämmön ja sähkön yhteistuotantoon (CPH). Fortumin liikevaihto oli vuonna 2014 noin neljä miljardia euroa. Asiakkaita yhtiöllä on lähemmäs kaksi miljoonaa ja se työllistää noin 8000 henkilöä. Fortum perustettiin vuonna 1998 yhdistämällä vuonna 1932 perustettu energiayhtiö Imatran Voima ja vuonna 1948 perustettu öljynjalostaja Neste, joissa molemmissa Suomen valtio oli enemmistöomistajana. Suomen valtio omistaa enemmistön Fortumin osakkeista. (Kauppalehti 2015a, Fortum 2015a, Fortum 2015b.)

Fortum on julkaissut jo kolmena viime vuotena yksityiskohtaista tietoa veronmaksustaan osana kestäväen kehityksen raporttiaan. Vielä vuoden 2011 raportissa Fortum ilmoittaa julkiselle sektorille maksetut tulo-, valmiste- ja kiinteistöverot kokonaissummana eikä yhtiön veromaksua käsitellä juuri sen tarkemmin. Vuoden 2012 raportista puolestaan löytyy erillinen Fortumia ja yhtiön verotusta käsittelevä osio. Se sisältää kirjallisen selvityksen yrityksen veronmaksuun liittyvistä tavoitteista, tehdyistä ratkaisuksista sekä käynnissä olevista verovalitusprosesseista. Osion lopussa esitellään taulukko maksetuista ja tilitetystä veroista eriteltynä päätoimintamaittain (Suomi, Ruotsi, Venäjä, Puola, Viro, Norja ja ”muut maat”) sekä kuvio verolajien prosentuaalisista osuuksista kokonaisveroista. Taulukossa on lisäksi vertailutiedot edelliseltä vuodelta. Veroja on maksettu selkeästi eniten Suomeen ja Ruotsiin. Muiden maiden kohdalla luvut ovat hyvin pieniä lukuun ottamatta erittelemättöä osiota ”muut maat”, jonne maksetut tuloverot ovat esimerkiksi moninkertaiset verrattuna Venäjän, Puolan, Viron tai Norjan tuloveroihin. (Fortum 2012, Fortum 2013.)

Osiosta löytyy myös linkki tilinpäätöksen tuloveroja ja laskennallisia veroja käsitteleviin liitetietoihin. Liitetiedoista löytyy tarkempi selvitys konsernin efektiiviseen tuloverokantaan vaikuttavista eristä, ja siitä miten se poikkeaa Suomen nimellisen verokannan mukaan lasketusta verosta. Liitetiedoissa eritellään lisäksi muiden maksettavien ja tilitettävien verojen sisältöä ja mainitaan yhtiön useista, käynnissä olevista verotarkastuksista. (Fortum 2013.)

Fortum kertoo toimivansa osakkeenomistajien intressien mukaisesti verotuksellisia päätöksiä tehdessään. Tämä varmistetaan sovittamalla veronmaksuun liittyvät näkökohdat kokonaisstrategiaan. Päämäärinään Fortum mainitsee paikallisten lakien ja säädösten noudattamisen, relevantin tiedon välittämisen oleellisille tahoille ja veroasioiden tarkoituksenmukaisen hoitamisen pelkän verojen minimoinnin sijaan. Yhtiö linjaa, että verot maksetaan sinne, missä liiketoimintakin tapahtuu. Fortum myöntää verotuksellisten näkökohtien vaikuttavan toimintojen sijoitusmaan valintaan, mutta kertoo välttelevänsä veroparatiiseja ja keskittävänsä toimintojaan EU-maihin. (Fortum 2013.)

Osakkeenomistuksia yhtiöllä on kahdessa veroparatiisyhtiössä, captive-vakuutusyhtiössä Guernseyllä sekä tutkimus- ja kehityssijoituksia tekevässä yhtiössä Cayman-saarilla. Syyt omistussuosiin eivät yhtiön mukaan ole verotuksellisia. Molempien yhtiöiden tulot verotetaan Fortumin osalta normaalisti Suomessa. Lisäksi Fortum mainitsee käynnistäneensä kaksi verovalitusprosessia rahoitukseen liittyvissä veroasioissa Ruotsissa ja Belgiassa. Fortumin vero-osaston mukaan yhtiö on joutunut verotetuksi moninkertaisesti Belgiassa sijaitsevan rahoitusyhtiönsä osalta. Belgian verottajan mukaan konsernin sisäisten, toiseen toimintamaahan tehtävien investointien rahoittamiseen liittyvistä lainoista syntynyt

tulo on verotettava Belgiassa. Suomen verottaja taas kokee, että tätä tuloa pitäisi verottaa suomalaisessa emoyhtiössä (Fortum 2013; Taloussanomat 2014.)

Fortumin vuoden 2013 kestävä kehityksen raportin yhtiön veronmaksua käsittelevä osio on edeltäjänsä laajempi ja yksityiskohtaisempi, ja se on jäsenelty aihealueittain. Edellisen vuoden teemojen lisäksi siinä käsitellään muun muassa yhtiön vero-osaston toimintaa ja verotusympäristöä, joka on taantuman johdosta yhtiön mukaan kiristynyt ja epävakaa. Fortum painottaa erityisesti veroasioihin liittyvää riskien hallintaa ja ennakoitua sekä yhtiön oikeuksien turvaamista. Tällä viitataan selkeästi yhtiön Ruotsissa ja Belgiassa saamiin jälkiveropäätöksiin ja niistä seuranneisiin verovalitusprosesseihin. Myöhemmin vuonna 2014 asia ratkaistiin Fortumin eduksi. (Fortum 2014a, Fortum 2014b.)

Osiossa arvioidaan myös yhtiön yhteiskunnallista merkittävyyttä verojen, osingonjaon ja muiden maksujen sekä saatujen tukien kannalta. Siihen on sisällytetty paljon asioita, jotka olivat edellisenä vuonna löydettävissä vain tilinpäätöksen liitetiedoista kuten konsernin efektiivinen tuloverokanta ja siihen vaikuttavat tekijät. Osion taulukot ja graafit ovat myös edellistä vuotta monipuolisemmat. (Fortum 2014.)

Vuoden 2014 vuosikertomuksen veronmaksua käsittelevä osuus on melko identtinen niin ulkoasultaan kuin sisällöltäänkin vuoden 2013 raporttiin verrattuna. Edeltävästä raportista poiketen osiossa sivutaan lyhyesti konsernin sisäisiä rahoitusjärjestelyjä ja siirtohinnoittelupolitiikkaa. Fortum kertoo konsernin sisäisten lainojen ehtojen olevan markkinaehtojen mukaisia, ja että korkotasot vastaavat ulkoista korkotasoa. Rahoitustoiminnasta maksetaan yhtiön mukaan verot asianmukaisesti OECD:n ohjeistukseen nojaten. Fortumin rahoitusyhtiöt toimivat EU-maissa, joissa toimintaympäristö on vakaa ja verotus ennakoitavissa. Käytännössä yhtiö tarkoittaa tällä Belgiata, Hollantia ja Irlantia. (Fortum 2015c, Yle 2015.)

Siirtohinnoittelun osalta Fortum toteaa, että siirtohintasäännösten tarkoituksena on varmistaa eri toimintojen tulojen kohdistuminen oikeisiin maihin. Yhtiö mainitsee noudattavansa OECD:n ohjeistuksen mukaista, markkinatasoista siirtohintaa kaikissa sisäisissä liiketoimissaan ja laativansa siirtohinnoittelusta säännösten mukaista dokumentaatiota. (Fortum 2015c.)

Fortumin vuosien 2012 ja 2013 kestävä kehityksen raportit on laadittu GRI-ohjeiston version G3.1 mukaisesti. Vuonna 2014 puolestaan noudatettiin ohjeiston versiota G4. Fortum Oyj:n tilintarkastaja Deloitte & Touche Oy on antanut rajoitetun varmuuden kestävä kehityksen raporttien suomenkielisille versioille. Yhtiön on raportoinut veroistaan osana GRI:n

EC1- ja EC9-indikaattoreita, jotka käsittelevät taloudellisia vaikutuksia ja niiden laajuutta. (Fortum 2015d.)

4.2 Neste Oyj

Neste Oyj on suomalainen öljynjalostus- ja markkinointiyhtiö. Yhtiön toiminta keskittyy liikennepolttoaineisiin sekä muihin öljynjalostustuotteisiin kuten voiteluaineisiin ja liuottimiin. Yhtiö valmistaa myös dieseliä uusiutuvista raaka-aineista. Nesteen jalostamot ja tuotantolaitokset sijaitsevat Suomessa, Singaporessa ja Hollannissa, ja yhtiön huoltoasemaketju toimii puolestaan Suomessa, Venäjällä ja Baltiassa. Yhtiön liikevaihto oli noin 15 miljardia vuonna 2014, ja se työllistää noin 5000 henkilöä. Suomen valtio perusti Neste Oyj:n edeltäjän Neste Oy:n vuonna 1948. Neste fuusioitiin vuonna 1998 Imatran Voima Oy:n kanssa Fortum Oy:ksi, mutta vuonna 2004 Fortum jakautui sähkö- ja lämpöyhtiö Fortum Oyj:ksi ja öljy-yhtiö Neste Oiliksi. Neste Oil muutti nimensä takaisin pelkäksi Nesteeksi aiemmin tänä vuonna. (Kauppalehti 2015b, Neste 2015a.)

Neste on liikevaihdoltaan Suomen suurin yritys. Yhtiö kertoo toiminnastaan kertyvien verojen ja veroluonteisten maksujen olevan huomattava tulonlähde julkishallinnolle sekä Suomessa että sen muissa toimintamaissa. Maksettavien verojen lisäksi yhtiö mainitsee olevansa myös merkittävä arvonlisäverojen ja polttoaineverojen kerääjä. Neste kuvaa raporteissaan melko laajalti merkitystään toimintavaltioidensa taloudelle ja hyvinvoinnille. Neste on esimerkiksi Suomen suurin viejä, ja sillä on suuri rooli Suomen huoltovarmuuden takaajana. Yhtiö on julkaissut yritysvastuuraportteja vuodesta 2011, joissa jokaisessa käsitellään yrityksen veronmaksua. Yhtiö noudattaa raporteissaan GRI-ohjeistoa, ja raportit on varmentanut PricewaterCoopers Oy. (Neste 2015b, Neste 2015c.)

Vuosien 2011 ja 2012 raporteissa Neste jaottelee julkiselle sektorille maksamansa maksut tuloveroihin, valmisteveroihin, polttoaine- ja huoltovarmuusmaksuihin, hyväntekeväisyyteen ja sponsorointiin sekä ympäristöveroihin ja -maksuihin. Lukuja ei ole eritelty maittain. Veronmaksua käsittelevien osioiden lopuksi sivuttiin ympäristöveron kytköksiä Suomen ja EU:n energia- ja ilmastopoliittisiin tavoitteisiin. (Neste 2012, Neste 2013.)

Vuosien 2013 ja 2014 raporteissa verojalanjälki on saanut oman osionsa. Raportteihin on otettu mukaan lisää verolajeja, ja ne on jaoteltu maksettaviin ja kerättäviin veroihin. Verosumat on eritelty vain Suomen osalta. Esitetyistä taulukoista löytyy myös vertailutiedot edeltävältä vuodelta. Osioden lopussa on lukijaa varten listattu raporteissa käytettyjen verokäsitteiden määritelmiä. Neste mainitsee, että verojalanjälkiraportit on ulkopuolisesti varmennettu määrällisten tietojen osalta. (Neste 2014, Neste 2015d.)

Raporteissa sivuttiin myös lyhyesti yhtiön verostrategiaa. Nesteen mukaan yhtiön verostrategian päämääränä on tukea liiketoiminnallisia ratkaisua tarjoamalla verotehokkaita ratkaisuja. Verosuunnittelu on oleellista erityisesti liiketoiminnan muutostilanteissa. Yhtiö sanoo noudattavansa veroasioissa paikallista lainsäädäntöä ja OECD:n siirtohinnoitteluohteita sekä panostavansa viestintään veroviranomaisten kanssa. Myös Nesteeltä löytyy Guernseyltä vakuutusyhtiö, joka verotetaan yhtiön mukaan normaalisti Suomessa. Lisäksi Nesteellä on laivavarustustoimintaan keskittyviä osakkuusyhtiöitä Bermudassa. (Neste 2014, Neste 2015d.)

4.3 Veronjalanjälkiraporttien vertailua ja yhteenveto

Tarkastelluista yrityksistä Fortum edusti hieman yksityiskohtaisempaa raportointia. Erityisesti selvitys yhtiön efektiivisestä tuloverokannasta ja siihen vaikuttavista tekijöistä sekä monipuolinen grafiikka nostavat raportin hyötyarvoa. Fortumin efektiivinen tuloverokanta on ollut poikkeuksellisen alhainen verrattuna toimintamaidensa yhteisöverokantoihin, mutta tätä ei kommentoitu raporteissa tarkemmin. Nesteestä poiketen Fortum myös erittelee maksansa verot toimintamaittain, vaikka toisaalta Fortumkin on niputtanut osan toimintamaitaan yhdeksi kokonaisuudeksi. Kumpikaan yhtiöistä ei rajaa verosuunnitteluaan tarkemmin vaan molemmat mainitsevat ympärilyöreästi noudattavansa muun muassa paikallisia lakeja ja OECD:n toimintaohjeita. Tämä ei täytä yritys vastuun määritelmää.

Vuonna 2015 voimaan astunut Suomen valtioneuvoston valtioneemmistöisille yhtiöille antama maakohtainen veroraportointivelvoite ei juurikaan tuonut uutta vuoden 2014 raporttien sisältöön verrattuna edeltävän vuoden raportteihin. Neste ei esimerkiksi vielääkään eritele verojaan maittain Suomea lukuun ottamatta. Todennäköisesti Neste pitää syynä Suomen suurta painoarvoa. Suomeen kerätyt ja maksetut verot käsittävät nimittäin yli 80 % Nesteen veroista. Tosin esimerkiksi vuonna 2014 Nesteen Suomeen maksetut tuloverot olivat laskeneet, ja ne olivat huomattavasti pienemmät muihin maihin verrattuna. Pelkkien lukujen pohjalta on vaikea tehdä johtopäätöksiä.

Molemmilta yhtiöiltä löytyy yhtiöitä OECD:n määrittelemissä veroparatiisivaltioissa. Kumpikaan ei eritele veroparatiisiyhtiöidensä taloudellisia tunnuslukuja, vaan esimerkiksi Fortum toteaa captive-vakuutusyhtiönsä kohdalla olevan kyse ”vakuutusteknisistä” sekoista, joita ei kuitenkaan avata sen tarkemmin. Lisäksi molemmilla yhtiöillä on rahoitusyhtiöitä mm. Alankomaissa, Belgiassa, Luxemburgissa ja Irlannissa, joilla on veroparatiisin kaltaisia ominaisuuksia. Kumpikaan yhtiö ei esitä näistä yhtiöistä tarkempia taloudellisia lukuja, vaikka Fortumin vuonna 2011 saama kiistanalainen jälkiveropäätös koski juuri belgialai-

sen rahoitusyhtiön tuloa. Tiedot yrityksiens vastaavanlaisista tytäryhtiöistä ovat vastuullisen veronmaksun kannalta oleellisia. (Fortum 2015e; Yle 2014.)

5 Pohdinta

Tässä luvussa käsitellään tutkimuksen johtopäätöksiä ja pohditaan tutkimuksen luotettavuutta. Lisäksi kuvaan opinnäytetyöprosessia ja arvioin omaa oppimistani.

5.1 Tutkimuksen johtopäätökset

Fortumin ja Nesteen verojalanjälkiraporteista on vaikea tehdä päätelmiä yhtiöiden veronmaksun vastuullisuudesta. Raportit ovat hieman puutteellisia, sillä niistä on jätetty vastuullisen veronmaksun kannalta oleellisia tietoja erittelemättä, tai niitä ei juurikaan kommentoida. Yrityksien lakisääteiset veloitteet on esitelty yritys vastuun valossa, eikä yrityksen varsinaisista verosuunnitteluun liittyvistä linjauksista ole annettu tarvittavia tietoja tai ne puuttuvat kokonaan. Fortum esittää raportissaan suurehkon kokonaisverokantansa, johon on sisällytetty kaikki yrityksen verokulut. Yrityksen efektiivinen tuloverokanta on ollut sen sijaan suhteellisen pieni. Veronjälkeä pystytään näin muokkaamaan melko vapaasti erilaisilla laskentatavoilla, jolla se saadaan näyttämään paremmalta lukijan silmissä.

Verojalanjälkiraportointia näyttäisi vaivaavan yhteisten standardien ja veloitteiden puute. Suomen valtioneuvoston antama ohjeistus ei ole ainakaan toistaiseksi vaikuttanut tutkimieni yritysten raporttien sisältöön. Knuutisen mukaan verojalanjälkiraporttien numerodatan perusteella on vaikea ottaa varsinaisesti kantaa yrityksen veronmaksun vastuullisuuteen, verorasituksen tasoon ja verojen oikeudenmukaiseen jakautumiseen toimintavaltioiden välillä. Tämä vaatisi yksityiskohtaisia tietoja konsernien rahoitusrakenteesta ja siirtohinnoittelun periaatteista. (Knuutinen 2014, 298-300.)

Vaikeaselkoisuus ei ole pelkästään yritysten verojalanjälkiraporttien ongelma vaan se koskettaa koko yritysraportointia. Samalla tavalla kuin yhteisten käytäntöjen ja lakien puute vaivaa veronmaksun oikeudenmukaista toteutumista kansainvälisellä tasolla, on se myös verojalanjälkiraportoinnin kompastuskivi. Yritysten vapaaehtoisuuteen perustuva raportointi ei todennäköisesti riitä yksinään ohjaamaan yrityksiä toimimaan vastuullisesti.

Vuonna 2014 Suomen valtioneuvoston valtioneemmistöisille yhtiöille asettama veroraportointivelvoite on viemässä verojalanjälkiraportointia parempaan suuntaan tekemällä siitä yrityksille pakollista. Tosin Finnwatchin mukaan yritykset eivät noudattaneet ohjeistusta vilpittömästi nyt ensimmäisenä raportointivuotenaan (ETVK 2015). Vastaavanlaiset kansalliset aloitteet ovat kuitenkin varmasti tulevaisuudessa avainasemassa kansainvälisen yhteistyön edistämiseksi ja verojärjestelmien yhtenäistämiseksi, mikä on edellytys toimivalle verotukselle globaalissa maailmassa.

5.2 Tutkimuksen luotettavuuden ja opinnäytetyöprosessin arviointi

Opinnäytetyön aihe osoittautui yllättävän suureksi kokonaisuudeksi, sillä se piti sisällään useita laajoja aihealueita. Opinnäytetyön aihetta olisikin voinut rajata tarkemmin ainakin viitekehyksen osalta, jotta siitä olisi tullut yhtenäisempi. Myös opinnäytetyöprosessin kokonaisuus vaikutti työn lopputulokseen. Opinnäytetyön realibiteetti on mielestäni kuitenkin hyvä. Olen käyttänyt lähteinä runsaasti ajankohtaisia artikkeleita, tutkimuksia ja kirjallisuutta, joista monet ovat antaneet samansuuntaisia johtopäätelmiä sivutessaan työni pääkysymystä. Työn realibiteettia olisi voinut lisätä esimerkiksi hyödyntämällä asiantuntijahaastatteluja.

Vaikka aihealue saattoi olla turhan laaja opinnäytetyön aiheeksi, oli se kuitenkin monin tavoin yleissivistävä kokemus itselleni. Lisäksi laaja lähdeaineisto opetti tiedon nopeaa prosessointia ja kokonaisuuksien hahmottamista. Opinnäytetyön teko vaati yllättävän paljon pitkäjänteisyyttä, mikä tuli minulle yllätyksenä. Ajan puute johti työn teon keskeytyksiin ja lopulta viivästymiseen. Työtä olisi jouduttanut selkeämmät tavoitteet ja aikatauluttaminen.

Verojalanjälkiraportointi on erittäin ajankohtainen aihe, ja siitä on viime aikoina julkaistu enenevässä määrin kotimaisia artikkeleita ja tutkimuksia. Olisi mielenkiintoista tietää, millä tavoin status ilmiöllä on ulkomailla. Aihealueeseen voisi saada myös uuden näkökulman, kun sitä tarkasteltaisiin yritysten muiden sidosryhmien, kuten kuluttajien, perspektiivistä. Miten esimerkiksi viestintä yrityksen veronmaksusta vaikuttaa yritysimageeseen, ja millaisia vaikutuksia sillä on kuluttajakäyttäytymiseen?

Lähteet

ETVK. 2015. US Synkkä raportti Suomen valtionyhtiöistä: ”Hyödyntäneet kaikki porsaanreiät”. Luettavissa: <http://www.etvk.fi/us-synkka-raportti-suomen-valtionyhtiosta-hyodyntaneet-kaikki-porsaanreiat/>. Luettu: 2.9.2015.

FIBS. 2015. Yritysvastuu. Osa-alueet. Luettavissa: <http://www.fibsry.fi/fi/yritysvastuu/yritysvastuun-osa-alueet/osa-alueet>. Luettu: 10.3.2015.

Finnwatch. 2015. Valtioenemmistöisten yhtiöiden veroraportit. Luettavissa: <http://www.finnwatch.org/images/pdf/Valtionyhtioidenveroraportit.pdf>. Luettu 1.9.2015.

Fortum. 2012. Kestävän kehityksen esite 2011. Luettavissa: http://apps.fortum.fi/gallery/fortum_kestavankehityksenraportti_2011_final.pdf. Luettu: 25.7.2015.

Fortum. 2013. Kestävän kehityksen raportti 2012: Fortum ja verotus. Luettavissa: <http://annualreporting2012.fortum.com/fi/2012/kestavan-kehityksen-raportti-2012/liiketoimintamme/arvoa-sidosryhmille/verot/>. Luettu: 25.7.2015.

Fortum. 2014a. Kestävän kehityksen raportti 2013: Fortum veronmaksajana. Luettavissa: <http://annualreport2013.fortum.com/fi/kestava-kehitys/liiketoiminta/taloudellinen-lisaarvo-sidosryhmille/fortum-veronmaksajana/>. Luettu: 26.7.2015.

Fortum. 2014b. Fortumin rahoitusyhtiöiden verotuksesta myönteinen päätös. Luettavissa: <http://www.fortum.com/fi/media/Pages/fortumin-rahoitusyhtioiden-verotuksesta-myonteinen-paatos.aspx>. Luettu: 28.7.2015.

Fortum. 2015a. Konserni. Luettavissa: <http://www.fortum.com/fi/konserni/pages/default.aspx>. Luettu: 26.6.2015.

Fortum. 2015b. Energiatuotanto. Luettavissa: <http://www.fortum.com/fi/energiantuotanto/pages/default.aspx>. Luettu: 26.6.2015.

Fortum. 2015c. Vuosikertomus 2014: Fortum veronmaksajana. Luettavissa: <http://annualreport2014.fortum.com/fi/yhteiskunta/fortum-veronmaksajana/>. Luettu: 26.7.2015.

Fortum. 2015d. Vuosikertomus 2014: Varmennus. Luettavissa:
<http://annualreport2014.fortum.com/fi/gri/varmennus/>. Luettu: 26.7.2015.

Fortum. 2015e. Fortum veronmaksajana. Luettavissa:
<https://www.fortum.fi/fi/media/ajankohtaista3/artikkelit/pages/veronmaksajana.aspx>. Luettu: 1.9.2015.

Global Reporting Initiative. 2013. GRI G4 Part 1: Reporting Principles and Standard Disclosures. Luettavissa: <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>. Luettu: 20.4.2015.

Grant Thornton. 2015. Verojalanjälki. Luettavissa:
<http://www.gtf Finland.com/Verojalanj%C3%A4lki.asp>. Luettu: 14.6.2015.

Harmaala, M.-M. & Jallinoja, N. 2012. Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Sanoma Pro. Helsinki.

Jussila, M. 2010. Yhteiskuntavastuu. Nyt. Infor. Helsinki

Juutinen, S. & Steiner, M. 2010. Strateginen yritysvastuu. WSOYPro. Helsinki.

Kauppalehti. 2015a. Fortum Oyj. Luettavissa:
<http://www.kauppalehti.fi/5/i/porssi/porssikurssit/osake/?klid=1032>. Luettu: 26.6.2015.

Kauppalehti. 2015b. Neste Oyj. Luettavissa:
<http://www.kauppalehti.fi/5/i/porssi/porssikurssit/osake/?klid=1901>. Luettu: 10.8.2015.

Knuutinen, R. 2014. Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Lakimiesliiton kustannus. Helsinki.

KPMG. 2014. Verojalanjälki – minne mennään?. Luettavissa:
<http://www.kpmg.com/fi/fi/ajankohtaista/uutisia-ja-julkaisuja/tax-flash/sivut/industry-flash-verojalanjalki-minne-mennaan.aspx>. Luettu: 6.4.2015.

Kymen Sanomat. 2014. Paatero selvittää valtionyhtiöiden verojalanjäljen. Luettavissa:
[http://www.kymensanomat.fi/Online/2014/10/12/Paatero selvittää valtionyhtiöiden verojalanjäljen/2014318027349/4#Scen_1](http://www.kymensanomat.fi/Online/2014/10/12/Paatero%20selvittaa%20valtionyhtioiden%20verojalanjalkien/2014318027349/4#Scen_1). Luettu: 6.4.2015.

Lassila, A. 2013. Verojalanjälki on yritysten uusin kiinnostuksen kohde. Helsingin Sanomat. Helsinki. Luettavissa: <http://www.hs.fi/talous/a1367637434678>. Luettu: 2.4.2015.

Linnainmaa, L. 2013. Voitontavoittelu ja yritysvastuu kulkevat käsi kädessä. Kauppakamari. Luettavissa: <http://kauppakamari.fi/2013/08/16/voitontavoittelu-ja-yritysvastuu-kulkevat-kasi-kadessa/>. Luettu: 25.3.2015.

Neste. 2012. Luettavissa: Vuosikertomus 2011: Verot ja maksut yhteiskunnan ylläpitämiseksi. <http://www.2011.nesteoil.fi/vastuullisuus/taloudellinen-vastuu/verot-ja-maksut-yhteiskunnan-yllapitamis>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2013. Vuosikertomus 2012: Verot ja maksut yhteiskunnan ylläpitämiseksi. Luettavissa: <http://2012.nesteoil.fi/vastuullisuus/yhteiskunta/taloudellinen-vastuu/verot-ja-maksut-yhteiskunnan-yllapitamis>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2014. Vuosi 2013: Verojalanjälki. Luettavissa: <http://2013.nesteoil.fi/vastuullisuus/neste-oil-sustainable-way/yhteiskunta/taloudellinen-vaikutus/verojalanjalki/>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2015a. Tietoa meistä. Luettavissa: <https://www.neste.com/fi/fi/konserni/tietoa-meist%C3%A4>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2015b. Taloudellinen vastuu - kannattava yritys on yhteiskunnalle hyvä. Luettavissa: <https://www.neste.com/fi/fi/konserni/vastuullisuus/yhteiskunta/taloudellinen-vastuu>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2015c. Vuosi 2014: Raportointiperiaatteet. Luettavissa: <http://2014.nesteoil.fi/vastuullisuus/raportointiperiaatteet/>. Luettu: 10.8.2015.

Neste. 2015d. Verokontribuutio (Verojalanjälki). Luettavissa: <http://2014.nesteoil.fi/vastuullisuus/neste-oil-sustainable-way/yhteiskunta/taloudellinen-vaikutus/verojalanjalki/>. Luettu: 10.8.2015.

Niskala, M., Pajunen, T. & Tarna-Mani, K. 2013 Yritysvastuu: Raportointi- ja laskentaperiaatteet. KHT-Media. Helsinki.

Porter, M. & Kramer, M. 2006. Strategy and Society. The Link Between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility. Harvard Business Review.

Porter, M. & Kramer, M. 2011. Creating Shared Value. Harvard Business Review.

PwC. 2014. Yritysvastuubarometri 2014. Luettavissa:

<http://www.pwc.fi/fi/julkaisut/tiedostot/yritysvastuubarometri-2014.pdf>. Luettu: 7.4.2015.

PwC. 2015. Verojalanjälki. Luettavissa:

<http://www.pwc.fi/fi/veroneuvonta/verojalanjalki.jhtml>. Luettu: 6.4.2015.

Salin, J. 2013. Veron kiertämisen yleislausekkeen käyttöala ja EU-oikeuden asettamat vaatimukset. Pro gradu -tutkielma. Helsingin yliopisto. Oikeustieteellinen tiedekunta. Julkisoikeuden laitos.

https://helda.helsinki.fi/bitstream/handle/10138/42127/Gradu_Salin.pdf?sequence=2. Luettavissa: Luettu: 14.4.2015.

Taloussanomat. 2014.

Fortum sai lähes 200 miljoonan euron veromätkyt. Luettavissa:

<http://www.taloussanomat.fi/porssi/2014/01/02/fortum-sai-lahes-200-miljoonan-euron-veromatkyt/201431/170>. Luettu: 5.9.2015.

Tapanainen, M. 2010. Yritysten yhteiskuntavastuu – Eettisyyttä, bisnestä vai sinipesua?.

FinnWatch. Luettavissa: <http://finnwatch.org/images/Yhteiskuntavastuu.pdf>. Luettu: 15.3.2015.

Torkkel, T. 2013. Yritysten verojalanjälki on suuri – Erotutko eduksesi vai hiihdätkö perässä?.

KPMG. Luettavissa: <http://suuntakasvuun.kpmg.fi/2013/05/21/yritysten-verojalanjalki-on-suuri-erotutko-eduksi-vai-hiihdatko-perassa/>. Luettu: 5.2.2015

Tuokko. 2014. Verojalanjälkiesite. Luettavissa: <http://www.tuokko.fi/wp-content/uploads/2014/01/Verojalanj%C3%A4lkiesite.pdf>.

Luettu: 25.4.2015.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2012. Taloudellinen ja sosiaalinen vastuu sekä ympäristövas-

tuu. Luettavissa: http://www.tem.fi/files/22532/sos._taloudell._ekolog._vastuu.pdf. Luettu: 16.4.2015.

Tampereen teknillinen yliopisto. 2015. Tiedon analysointi. Luettavissa:
<http://www.tut.fi/verne/tutkimusmenetelmat/tiedon-analysointi/>. Luettu: 25.9.2015.

Verohallinto. 2014. Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Luettavissa:
http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/Verosuunnittelua_vai_veron_kiertamista%2825771%29. Luettu: 19.3.2015.

Viitala, R. & Jylhä, E. 2013. Liiketoimintaosaaminen: Menestyvän yritystoiminnan perusta. Edita. Helsinki.

Yle. 2014. Metson eläköitynyt talousjohtaja: ”Tehtäväni oli minimoida konsernin verot”. Luettavissa:
http://yle.fi/uutiset/metson_elakoitynyt_talousjohtaja_tehtavani_oli_minimoida_konsernin_verot/7499948. Luettu: 1.9.2015.

Yle. 2015. Fortumin veroruletti pyörii nyt Irlannissa. Luettavissa:
http://yle.fi/uutiset/fortumin_veroruletti_pyoriii_nyt_irlannissa/7888014. Luettu: 28.7.2015.