

Anna Melartin

Verojalanjäljen raportointi

Metropolia Ammattikorkeakoulu

Tradenomi

Liiketalouden koulutusohjelma

Opinnäytetyö

Toukokuu 2015

Tekijä(t) Otsikko	Anna Melartin Verojalanjäljen raportointi
Sivumäärä Aika	49 sivua + 1 liite Toukokuu 2015
Tutkinto	Tradenomi
Koulutusohjelma	Liiketalous
Suuntautumisvaihtoehto	Laskentatoimi ja rahoitus
Ohjaaja	Lehtori Iiris Kähkönen
<p>Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia, miten yritykset tekevät verojalanjäljen raportointia yhteistyössä tilintarkastajan kanssa. Tavoitteena oli selvittää, mihin verojalanjäljen raportointia tarvitaan ja millaista raportointia vaaditaan tulevaisuudessa yrityksiltä. Tutkimuksessa selvitettiin myös, millaisia haasteita verojalanjälkiraporttien laatimisprosessiin liittyy. Tutkimuksessa tarkasteltiin lisäksi 11 suomalaisen ja yhden ulkomaisen yrityksen verojalanjälkiraportteista löytyviä yhteisiä teemoja.</p> <p>Tutkimus oli kvalitatiivinen, ja tutkimusmenetelmänä käytettiin sisällönanalyysia. Aineisto koostui Oy Tuokko Ltd:n tilintarkastajan laatimista verojalanjälkiraportteista, muiden suomalaisten yritysten verojalanjälkiraportteista ja yhden ulkomaisen yhtiön raportista. Raportteista koottiin yhteisiä teemoja. Oy Tuokko Ltd:n verojalanjälkiraportteja laativan tilintarkastajan teemahaastattelulla kerättiin tietoa raportointiprosessin haasteista ja raportoinnin tulevaisuudesta.</p> <p>Tutkimuksessa määriteltiin verojalanjäljen raportointi siten, että raportissa yritys kertoi, mitä veroja se oli maksanut, kuinka paljon veroja oli maksettu ja mihin maihin ne oli maksettu. Verojalanjälkiraportin tarkoituksena oli kertoa yrityksen yhteiskuntavastuullisuudesta veronmaksun kautta. Verojalanjäljen raportoinnin merkitykseksi muodostui avoin raportointi veronmaksusta ja verosuunnittelusta.</p> <p>Verojalanjälkiraportin laatiminen oli valtionyhtiöitä lukuun ottamatta vapaaehtoista, joten raporttien laajuudet vaihtelivat. Tutkituista verojalanjälkiraportteista löytyi viisi yhteistä teemaa: yhteiskuntavastuu ja paikallinen hyvinvointi, veronmaksun avoimuus, harmaa talous ja veroparatiisit, lainsäädännön näkyminen raporteissa ja verojalanjäljen kuvaaminen diagrammina tai taulukkomuodossa.</p> <p>Verojalanjälkiraportin laatimisprosessi oli tilintarkastajalle haastavaa, jos asiakasyritys toimi Suomen lisäksi ulkomailla. Myös veroluonteisten maksujen laskeminen oli haasteellista. Raportit eivät olleet keskenään vertailukelpoisia, koska yritys sai valita, mitä tietoja raportissa esitettiin. Tulevaisuudessa verojalanjäljen raportointikäytäntöjä tulisi yhdenmukaistaa. Raportteja tarkasteltaessa tulisi kiinnittää huomiota niihin veroihin, joiden määrää yritys pystyy vaikuttamaan verosuunnittelulla.</p>	
Avainsanat	verojalanjälki, verosuunnittelu, yhteiskuntavastuu, raportointi, tilintarkastus

Author(s) Title	Anna Melartin Tax Footprint Reporting
Number of Pages Date	49 pages + 1 appendix May 2015
Degree	Bachelor of Business Administration
Degree Programme	Economics and Business Administration
Specialisation option	Accounting and Finance
Instructor	Iiris Kähkönen, Senior Lecturer
<p>The purpose of this study was to find out how companies conduct tax footprint reporting in cooperation with auditors. In addition, the purpose was to examine why companies need to report their tax footprint as well as what type of reporting will be needed in the future. The aim of the study was also to identify possible challenges that emerge while writing a report on a company's tax footprint. Finally, 11 Finnish and one foreign tax footprint report were analyzed with the purpose of finding common themes in the reports.</p> <p>The study was conducted as qualitative research and the research method was thematic analysis. The research data consisted of tax footprint reports made by Oy Tuokko Ltd's auditor, reports written by other Finnish auditing companies and one report written for a foreign company. Mutual themes were identified in the reports and an auditor working for Oy Tuokko Ltd was interviewed so as to detect what the challenges in the reporting process are as well as what type of reports will be written in the future.</p> <p>In the study, tax footprint reporting was defined as reporting where a company specified which taxes it had paid, how large the tax payments had been, and to which countries the taxes had been paid. The purpose of tax footprint reporting was to show corporate responsibility by being a significant tax payer. Reporting tax footprint contributed to tax paying and planning transparency.</p> <p>Tax footprint reporting was voluntary in Finland, with the exception of state-owned companies. Because of this, the extent and content of the reports varied. Five common themes were found in the reports: corporate responsibility and local well-being, tax transparency, grey economy and tax havens, abiding tax legislation, and showing tax footprint in diagrams and tables.</p> <p>The process of writing a tax footprint report was challenging for an auditor if the client company was operating also abroad. In addition, calculating tax-like payments was challenging. A company was able to define which information was shown in its report. As a result, the reports were not comparable. In the future, standards should be created for tax footprint reporting. When analyzing a report, one should pay attention to the amounts of the specific tax types that can be changed by tax planning.</p>	
Keywords	tax footprint, tax planning, corporate responsibility, reporting, auditing

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Aiheen tausta	1
1.2	Oy Tuokko Ltd	2
1.3	Tutkimusongelma, -menetelmät ja -aineisto	2
1.4	Viitekehys ja tutkimuksen rakenne	4
2	Verojalanjälki	4
2.1	Määritelmä	4
2.2	Raportointi	5
2.3	Lainsäädäntö raportoinnin taustalla	6
3	Yritysverotus ja yhteiskuntavastuu	8
3.1	Yhteiskuntavastuu	8
3.2	Shareholder value -ajattelu	9
3.3	Vastuullisuuden mittaaminen	10
3.4	Vastuuraportointi	10
3.5	Verosuunnittelu ja veronkierto	11
3.6	Siirtohinnoittelu	12
4	Välitön verotus	12
4.1	Verotuksen globaaleja trendejä	12
4.2	Yhteisöverotus	13
4.3	Yritystulon paikantaminen	14
4.4	Kiinteistövero ja rakennusvero	15
4.5	Varainsiirtovero ja pankkivero	16
4.6	Tonnistovero ja jätevero	16
4.7	Ajoneuvovero	17
4.8	Työnantajamaksut	17
5	Välillinen verotus ja yrityksen tilittämät verot	18
5.1	Vakuutusmaksuvero ja autovero	18
5.2	Arvonlisäverotus ja valmisteverot	19
5.3	Lähdevero	20
5.4	Ennakonpidätykset	20

6	Verojalanjäljen raportoinnin tutkimus	21
6.1	Tutkimusprosessi	21
6.2	Oy Tuokko Ltd:n tarjoama konsultointi	22
6.3	Tutkimukseen valitut yritykset	23
6.4	Verojalanjälkiraportin laatimisprosessi Oy Tuokko Ltd:ssä	26
6.5	Raportin sisältö	28
6.6	Verojalanjälkiraporttien teemoja	30
6.6.1	Teemoittelun perusteet	30
6.6.2	Yhteiskuntavastuu ja paikallinen hyvinvointi	31
6.6.3	Veronmaksun avoimuus	32
6.6.4	Harmaan talouden torjuminen ja veroparatiisit	33
6.6.5	Lainsäädännön näkyminen raporteissa	34
6.6.6	Verojalanjäljen kuvaaminen visuaalisesti	35
6.7	Verojalanjäljen raportoinnin haasteet	38
7	Tutkimustulosten yhteenveto	40
7.1	Verojalanjäljen raportoinnin merkitys ja kohderyhmä	40
7.2	Oy Tuokko Ltd:n osallistuminen raportointiprosessiin	40
7.3	Verojalanjälkiraporttien teemat	41
7.4	Raportoinnin haasteet	42
7.5	Verojalanjälkiraportoinnin tulevaisuus	42
8	Opinnäytetyöprosessin arviointi	43
	Lähteet	45
	Liitteet	
	Liite 1. Haastattelukysymykset Oy Tuokko Ltd:n tilintarkastajalle	

1 Johdanto

1.1 Aiheen tausta

Veronkierto on laajasti tunnustettu ongelma kehittyneissä ja erityisesti kehittymättömissä maissa. Euroopan unionin tasolla veronkierron vuoksi menetetään vuosittain jopa tuhanen miljardin euron verotulot. Yksi keino lisätä yritysten veronmaksun läpinäkyvyyttä on verojalanjäljen raportointi verolaji- ja maakohtaisesti. (Paatero 2014.) Verojalanjäljen raportissa yritys määrittelee, mitä veroja se on maksanut, kuinka paljon veroja on maksettu ja mihin maihin ne on maksettu. Verojalanjäljellä kuvataan yrityksen toiminnan verovaiikutusta ja verovaiikutuksen jakautumista eri maihin. (Verojalanjälki ja sen raportointi. 2014.)

Eräät yritykset ovat jo aloittaneet verojalanjäljestä raportoinnin, vaikka raportointi on perustunut vapaaehtoisuudelle. Verojalanjälkiraportteja on tehty Suomessa vuodesta 2012 alkaen. Vuonna 2012 verojalanjäljestään raportoivat esimerkiksi Itella (nykyinen Posti), Mehiläinen ja Fortum (Lehtomäki 2015a.) Vuodesta 2014 alkaen kaikki valtion enemmistöomisteiset yhtiöt raportoivat tilinpäätöksen yhteydessä verojalanjälkensä maittain. Tarkoituksena on, että valtionyhtiöt toimisivat esimerkkeinä avoimen verojalanjäljen raportoinnissa ja että tämä toimintatapa leviäisi kaikkiin yrityksiin. (Paatero 2014.)

Kansalaisten ja kansalaisjärjestöjen painostus yritysten vastuulliseen verojen maksamiseen ja veronmaksun avoimuuteen on johtanut siihen, että yritysten ollut on pakko miettiä, kuinka tarkasti ja millaisia verotietoja ne julkaisevat. Tiedotusvälineet ovat erittäin kiinnostuneita yritysten veronmaksusta. Toisaalta verojen vastuullisen maksun raportointi voi olla myös yrityksen kilpailukeino. Tarkastelen opinnäytetyössäni osakeyhtiöiden verojalanjäljen raportointia osana yrityksen yhteiskuntavastuuta ja -vastuun raportointia. Tutkin tilintarkastusyritys Oy Tuokko Ltd:n asiakasyrityksilleen tarjoamaa verojalanjäljen raportoinnin laadinta- ja neuvontapalvelua, ja yrityksille Tuokolla ja muissa tilintarkastusyhteisöissä vuonna 2013 ja 2014 laadittuja verojalanjäljen raportteja. Lisäksi otan tutkimukseeni mukaan yhden ulkomaisen verojalanjälkiraportin.

Käytän työssäni analyysimenetelmänä sisällönanalyysiä. Sisällönanalyysi on perusanalyysimenetelmä, jota voidaan käyttää kaikissa laadullisen tutkimuksen perinteissä. Analyysissä pyritään saamaan kuvaus tutkittavasta ilmiöstä tiivistetyssä muodossa. Aineistoa saadaan kuitenkin vain tällä menetelmällä järjestetyksi johtopäätöksiä varten. Sisällönanalyysissä valitaan tarkkaan rajattu ilmiö. Aineistoa koodataan ja litteroidaan sekä luokitellaan, teemoitellaan ja tyypitellään. Teemoittelussa painotetaan, mitä kustakin teemasta on sanottu. Laadullinen aineisto siis pilkotaan ja ryhmitellään aihepiirien mukaan. Aineistosta voidaan hakea tyypillistä kertomusta. (Sarajärvi & Tuomi 2009, 91–93.) Teemoittelussa nostetaan esille teemoja, jotka valaisevat tutkimusongelmaa. Näin voidaan vertailla tiettyjen teemojen esiintymistä aineistossa. Kvalitatiivisen aineiston analysointi ei saisi kuitenkaan jäädä sitaattikokoelmaksi, vaan onnistuneessa teemoittelussa teoria ja empiria ovat vuorovaikutuksessa, ja ne lomittuvat tutkimustekstissä. (Eskola & Suoranta 2008, 174–175.)

Esitän työssäni verojalanjäljen raporttien teemoja. Aineisto koostuu Oy Tuokko Ltd:n verojalanjäljen raportoinnin toimeksiantojen valmiista raporteista, muiden suomalaisten yhtiöiden verojalanjälkiraporteista ja yhden ulkomaisen yhtiön raportista. Tutkimusmateriaalia olen kerännyt lisäksi Oy Tuokko Ltd:n tilintarkastajan teemahaastattelulla. Teoria-aineistoni koostuu pääasiassa lakiteksteistä, artikkeleista, verotukseen ja yhteiskuntavastuuseen liittyvästä kirjallisuudesta sekä tilintarkastusyritysten tuottamasta aineistosta. Verojalanjäljen raportointi on suhteellisen tuore ilmiö yrityksissä, joten aiheeseen liittyvää kirjallisuutta ei ole paljon tarjolla.

Tutkimukseni tarkoituksena on selvittää, miten yritykset tekevät verojalanjäljen raportointia yhteistyössä tilintarkastajan kanssa. Tutkimuskysymykseni ovat seuraavat:

- Mihin tarvitaan verojalanjäljen raportointia?
- Millainen on raportointiprosessi Oy Tuokko Ltd:ssä?
- Millaisia teemoja löytyy valmiista verojalanjälkiraporteista?
- Millaista raportointia vaaditaan tulevaisuudessa yrityksiltä?
- Millaisia haasteita raportoinnin laatimiseen liittyy? Tarkastelen tätä kysymystä tilintarkastajan työn näkökulmasta.

1.4 Viitekehys ja tutkimuksen rakenne

Teoreettinen viitekehys koostuu työssäni yrityksen yhteiskuntavastuuraportoinnista, johon verojalanjäljen raportointi sisältyy. Lisäksi teoriapohjana on välitön ja välillinen yritysverotus Suomessa sekä muut yrityksen tilittämät verot. Käsittelen myös verojalanjäljen määritelmää sekä sen raportointia ja taustalla olevaa lainsäädäntöä.

Otan tutkimuksessani näkökulmaksi verojalanjäljen raportoinnin tilintarkastusyriityksen näkökulmasta, joten käsittelen myös sitä, miten raportointi liittyy tilintarkastusyriitykseen ja sen tarjoamaan konsultointiin.

Tutkimukseni koostuu seuraavista luvuista. Luvussa 2 käsittelen verojalanjälkeen ja verojalanjäljen raportointiin liittyvää teoretietoa. Luvussa 3 aiheina ovat yritysverotus ja yhteiskuntavastuu. Käsittelen kappaleessa yhteiskuntavastuun teoriaa ja verosuunnittelua. Luvuissa 4 ja 5 käsittelen eri verolajeja. Verojalanjäljen tutkimuksen osuus alkaa luvusta 6. Käsittelen kyseisessä luvussa verojalanjälkiraporteista löytyneitä teemoja, raportin laatimisen haasteita ja laatimisprosessia. Luvussa 7 esitän tutkimustulosten yhteenvedon. Lopuksi luvussa 8 arvioin opinnäytetyöprosessiani.

2 Verojalanjälki

2.1 Määritelmä

Verojalanjäljellä kuvataan yrityksen toiminnan verovaikutusta ja vaikutuksen jakautumista eri maihin. Verojalanjäljellä siis kuvataan, millaisia veroja yritys maksaa eri maihin, ja kuinka paljon yritys niitä maksaa. Verojalanjäljen tutkimisen taustalla on ajatus siitä, että halutaan raportoida, kuinka paljon erilaisia veroja yritys maksaa tuloveron lisäksi suorasti ja epäsuorasti. Verojalanjälki kuvaa yrityksen toiminnan merkitystä yhteiskunnalle veronmaksun kautta. (Verojalanjälki ja sen raportointi. 2014.)

Verojalanjälki voidaan jakaa kolmeen pääalueeseen. Näitä ovat yrityksen maksamat välittömät verot, yrityksen maksamat välilliset verot ja yrityksen tilittämät verot. (Verojalanjälki ja sen raportointi. 2014.) Välittömiin veroihin kuuluvat esimerkiksi tulovero, jättevero,

kiinteistövero, pankkivero, tonnistovero ja varainsiirtovero. Nämä verot kirjataan pääsääntöisesti tuloslaskelmaan kuluina ja joissakin tilanteissa omaan pääomaan. (Knuutinen 2014, 299.) Yritys maksaa välilliset verot osana palvelun tai tuotteen hintaa, ja myyjä tilittää nämä verot. Välillisiä veroja ovat esimerkiksi vakuutusmaksuvero ja autovero. Yrityksen tilittämiin veroihin kuuluvat arvonlisäverot, ennakonpidätykset ja lähdeverot. (Verojalanjälki ja sen raportointi. 2014.) Verojalanjäljen pääalueet käsittelemme tarkemmin luvuissa 4 ja 5.

2.2 Raportointi

Verojalanjäljen raportoinnin tavoitteena on lisätä yhteiskunnan ja omistajien ymmärrystä yrityksen veronmaksusta. Raportoinnilla kerrotaan, millainen veronmaksaja yritys on, kuvaamalla yrityksen arvoja ja periaatteita ja tuottamalla numerotietoa verojen määrästä. Toiseksi raportoinnilla kerrotaan, millainen on päätöksenteko raportoinnin taustalla. Kolmanneksi raportoinnin kautta kerrotaan, millaisen riskin verotus tuottaa yritykselle. (Salo 2014.) Verojalanjäljen raportoinnilla pystytään havainnollistamaan yritykselle, millaista veroasioiden hallinta voisi olla osana liiketoimintaa. Raportointi siis vaikuttaa yrityksen johtamiseen ja organisointiin. Johtamisen lisäksi verojalanjälkeä voidaan käyttää yrityksen suunnittelussa. Verojalanjäljellä voidaan esimerkiksi varmistaa, että kaikki veronäkökulmat on otettu huomioon investointien optimaalisessa ohjauksessa. (Kinnunen 2014.)

Suomalaisten yritysten verojalanjäljen raportoinnin laajuus ja laatu vaihtelevat. Suuri osa yrityksistä raportoi vain lain edellyttämät tiedot. Lähinnä siis raportoidaan tuloverojen määrä. Osa yrityksistä kuitenkin raportoi verojalanjäljestään osana yritys vastuun raportointia. Tällöin selviää, että tulovero on vain murto-osa yrityksen maksamista veroista. (Torkkel 2014.)

IFRS asettaa vaatimuksia veroihin liittyvien tietojen raportoinnille. Näitä tietoja sisällytetään vuosikertomukseen. Tämän lisäksi yritykset kertovat veroihin liittyviä tietoja yritys vastuuraporteissaan. Knuutinen (2014) on tutkinut suomalaisten listattujen yhtiöiden yritys vastuuraportteja vuodelta 2012. Suuri osa yhteiskuntavastuuraportteja tuottavista yhtiöistä kertoi raporteissaan maksettujen tuloverojen yhteismäärän ja konsernitasoisen efektiivisen veroasteen (IFRS vaatimus). Jotkut yhtiöt kertoivat maksettujen tuloverojen jakautumisen maanosittain ja vastaavat efektiiviset veroasteet. Vain muutamat yritykset

antoivat yksityiskohtaisia tietoja tuloverojen tai muiden verojen jakautumisesta maakoh-
teisesti. (Knuutinen 2014, 298–299.)

PwC:n vuoden 2014 yritys vastuubarometrin mukaan verojalanjäljen raportoivien yritys-
ten määrä kolmikertaistui vuodesta 2012 vuoteen 2013. Vuonna 2012 raportoivia yrityk-
siä oli 12 ja vuonna 2013 yrityksiä oli 37. Veroraporttien sisällöissä ja raportointitavoissa
oli kuitenkin tutkimuksen mukaan paljon eroja. (Veroraportointi. 2014.) Kuviossa 1 kuva-
taan näitä sisällöllisiä eroja.

	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 tai muutama päävero (esim. kiinteistövero) raportoitu	22 %
Verot kokonaisummana ilman erittelyä verolajeittain	16 %
Verot raportoitu alueittain	8 %

n=37 verotietoja raportoivaa yritystä

Kuvio 1. Suomalaisen yritysten verojalanjäljen raportoinnin sisällöt PwC:n vuoden 2014 yritys-
vastuubarometrissä (Veroraportointi. 2014).

2.3 Lainsäädäntö raportoinnin taustalla

Toistaiseksi verojen laajempi raportointi perustuu vapaaehtoisuuteen. Euroopan uni-
onissa valmistellaan kuitenkin lainsäädäntöä, joka edellyttäisi aarniometsä-, kaivannais-
sekä öljy- ja kaasuteollisuudelta raportointia julkiselle sektorille suoritetuista maksuista.
Näyttääkin siltä, että ainakin suurempien yritysten osalta paineet pakollisen maakohtai-
sen raportoinnin suhteen kasvavat koko ajan myös muilla toimialoilla. Vapaaehtoisuu-
dessa on se hyöty, että yhtiöt voivat keskittyä raportoinnissaan olennaiseen. Olennainen
tieto voi olla hyvinkin erilaista eri toimialoilla. Maakohtaisten tietojen kerääminen ja las-
keminen on sekä työlästä että kallista, joten vapaaehtoisuudella yritys voi valita sopivan
ja tarkoituksenmukaisen tavan raportoida verotietoja. (Knuutinen 2014, 299–300.)

Tuloverot raportoidaan yritysten tuloslaskelmassa, joten näiden verojen absoluuttiset määrät ovat helposti kerättävissä. Efektiivisten veroasteiden laskeminen edellyttää jo erilaisten määrittelyjen tekemistä. Muiden verojen osalta tiedon kerääminen voi edellyttää manuaalista työtä tai järjestelmämuutoksia. (Knuutinen 2014, 300.) Ainoastaan tuloverot saadaan suoraan taloushallinnon järjestelmästä, joten muut verot yrityksen pitää kerätä manuaalisesti (Lassila 2013). Tästä syystä onkin syytä pohtia, mitkä sidosryhmät ovat verotiedoista kiinnostuneita ja mitä tietoja eri sidosryhmät tarvitsevat. Tämän perusteella yrityksessä voidaan pohtia, miten pitkälle sen on tarkoituksenmukaista tuottaa verotietoa. (Knuutinen 2014, 300.)

Vaikka tällä hetkellä ei ole yhtenäistä standardia verojalanjäljen raportoinnille, on esitetty, että raportoinnin päätavoitteet tulisi koota yhteisen ohjeistuksen alle. Yrityksiä voitaisiin luokitella EU-maissa raportointivaatimusten suhteen erilaisiin ryhmiin, ja sääntelyn ohella yrityksillä voisi olla harkinnanvaraisia raportointiosuuksia. Raportoinnin kehittämiseksi on esitetty indikaattoreita, joilla verojen määriä voitaisiin suhteuttaa esimerkiksi yrityksen liikevaihtoon tai henkilöstömäärään. Tämän kaltainen tunnuslukujen vertailu ei kuitenkaan välttämättä kertoisi yrityksen veronmaksukyvyvystä tai vastuullisuudesta. (Kinnunen 2014.)

Vuodesta 2014 alkaen kaikki valtion enemmistöomisteiset yhtiöt raportoivat tilinpäätöksen yhteydessä myös verojalanjälkensä maittain. Kehitysministeri Sirkka Paateron mukaan raportointia koskeva ohjeistus on syksyllä 2014 lähtenyt kyseisiin yhtiöihin. (Paatero 2014.) Valtionyhtiöitä ei epäillä veronkierrosta, vaan ajatuksena on verojen tuloutus maailmanlaajuisesti oikeisiin maihin (Valtionyhtiöiden raportoitava maksamansa verot maittain. 2014).

Torkkel (2014) mainitsee kolme trendiä verojalanjäljen raportoinnissa. Ensimmäinen trendi on, että jo kevään 2015 tilinpäätöksissä ja yritysvastuuraporteissa raportoidaan aikaisempaa laajemmin verojalanjäljestä. Toisena trendinä Torkkel mainitsee verojalanjäljen raportoinnin laajenemisen myös muihin kuin julkisesti noteerattuihin yrityksiin. Kyseessä ovat yritykset, joiden toimialaan liittyy erityinen julkinen intressi. Näitä ovat esimerkiksi terveydenhuollon yritykset ja luonnonvara-alan teolliset yritykset. Kolmas trendi on verojalanjäljen laajempi tarkastelu. Voidaan esimerkiksi esittää, kuinka paljon hyödykkeen tai palvelun hinnasta on veroja riippumatta verojen maksajasta. (Torkkel 2014.)

3 Yritysverotus ja yhteiskuntavastuu

3.1 Yhteiskuntavastuu

Vastuullinen veronmaksu on yksi yhteiskuntavastuun keskeisiä teemoja. Yrityksen yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan sellaista ekologista, sosiaalista ja taloudellista vastuuta, jota yritys kantaa ympäröivään yhteiskuntaan nähden osittain lainsäädäntöön perustuen, ja osittain lainsäädännöstä riippumatta. (Knuutinen 2014, 19–23.)

Euroopan komission määritelmän mukaan yhteiskuntavastuulla tarkoitetaan sitä, että yritykset sisällyttävät vapaaehtoisesti yhteiskunnallisia ja ympäristöön liittyviä näkökohtia liiketoimintaansa ja vuorovaikutukseen sidosryhmien kanssa. Yhteiskuntavastuu on siis yritysten vapaaehtoista toimintaa, eikä se saa rajoittua hyväntekeväisyyteen. Yhteiskuntavastuu tulisi ulottaa liiketoiminnan laajempiin vaikutuksiin yhteiskunnassa. Vastuullinen yritys raportoi avoimesti liiketoimintansa vaikutuksista, jolloin laaja yleisö voi arvioida sen toimintaa. Yhteiskuntavastuun merkitys korostuu silloin, kun yritys toimii maassa, jossa työntekijöiden perusoikeuksissa ja ympäristönsuojelussa on aukkoja. (Ristelä 2013.)

Yhteiskuntavastuu jaetaan ympäristövastuuseen sekä sosiaaliseen ja taloudelliseen vastuuseen. Ympäristövastuuseen kuuluvat esimerkiksi luonnonvarojen säästeliäs käyttö, jätekuormituksen vähentäminen ja ilmastomuutoksen torjuminen. Sosiaalisesti vastuullinen yritys puolestaan huolehtii henkilöstön hyvinvoinnista, kunnioittaa ihmisoikeuksia ja ylläpitää suhteita lähiympäristöön ja muuhun yhteiskuntaan. Taloudelliseen vastuuseen kuuluvat kannattavuuden, kilpailukyvyn ja tehokkuuden ylläpito sekä omistajien tuotto-odotuksiin vastaaminen. Kaikkien näiden kolmen osa-alueiden tulisi olla tasapainossa vastuullisessa liiketoiminnassa. (Joutsenvirta ym. 2011, 13.)

Yhteiskuntavastuuta ei ole määritelty Suomen laissa, eli se on siinä mielessä vapaaehtoista ja yrityksen itse sääntelemää. Vapaaehtoisuus on kuitenkin vain näennäistä, koska yhteiskunnan mediakeskeisyys ja kansalaisyhteiskunnan aktivoituminen pakottavat yrityksiä yhteiskuntavastuullisuuteen. Yhteiskuntavastuuta koskevat vaatimukset näyttävät jatkuvasti laajentuvan, ja nämä vaatimukset kohdistuvat enemmän myös pieniin ja keskiin yrityksiin. (Knuutinen 2014, 19–23.)

3.2 Shareholder value -ajattelu

Omistaja-arvon maksimoinnin eli shareholder value -ajattelun lähtökohta on, että yrityksen vastuuna on tehdä rahaa osakkeenomistajille. Yhteiskuntavastuun kantamisen katsotaan olevan perusteltua, jos lainsäädäntö sitä edellyttää, tai jos vastuun kantaminen merkitsee osakkeenomistajien varallisuuden arvon nousua. Yrityksen tavoitteena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille ja jopa käyttää verosuunnittelua, jotta osakkeenomistajien voittoa ja varallisuutta ei vähennettäisi maksamalla enemmän veroja kuin laki vaatii. Vaikka aggressiivista verosuunnittelua voidaan pitää yhteiskunnan kannalta ongelmallisena toimintana, Suomessa osakeyhtiölain mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, eli verot ovat lähinnä kustannuksia. (Knuutinen 2014, 58–62.) Yritysten kansainvälistyessä lisääntyy mahdollisuus verosuunnittelun kautta minimoida yhteisövero ja maksimoida omistaja-arvo (Palola 2014).

Voitontavoitteluajattelun ja yritysvastuun yhteensovittaminen ei ole kuitenkaan mahdollista. Vastuullisuus voi olla myös investointi, joka parantaa kilpailukykyä ja edistää voitontavoittelua. Vaikka osakeyhtiön toiminnan tarkoitus on lain mukaan voiton tuottaminen osakkeenomistajille, säännös ei velvoita tuottamaan mahdollisimman suurta määrää voitonkelpoisia varoja lyhyellä aikavälillä, vaan voittoa tarkastellaan pitemmällä aikavälillä. Yhtiön julkisella kuvalla voi olla suuri merkitys yhtiön osakkeiden arvoon. Kaiken kaikkiaan yrityksen vastuukysymyksiä voidaan tarkastella suppeasti omistaja-arvon kasvattamisen näkökulmasta, tai laajemmin, jolloin yritys kantaa vastuuta myös muita sidosryhmiä kohtaan. (Knuutinen 2014, 58–62.)

Myös yritysten veronmaksuun on viime vuosina vaadittu enemmän vastuullisuutta. Verotuksen rooli yhteiskuntavastuun osana ei ole kuitenkaan yksinkertainen. Yritykset saattavat olla vastuullisia useilla yhteiskuntavastuun osa-alueilla, mutta ne saattavat samalla harjoittaa aggressiivista verosuunnittelua tai veronkiertoa. Lisäksi veromuotoja on useita. Jos yritys ei jostain syystä maksa tuloveroja, se saattaa kuitenkin olla vastuullinen muiden veromuotojen osalta. (Knuutinen 2014, 144–145.)

3.3 Vastuullisuuden mittaaminen

Veronmaksun näkökulmasta vastuullinen yritys maksaa veronsa vaaditun suuruisina sinne valtioon, missä verotettavaa tuloa syntyy. Vastuullisuuteen kuuluu myös avoin veronmaksusta kertominen. (Simola & Ylönen 2011, 117.)

Veronmaksun vastuullisuutta voidaan tarkastella numeroiden valossa, arvioimalla verovajetta tai tarkastelemalla erityisesti monikansallisten yhtiöiden hyödyntämiä verosuunnittelun keinoja. Konsernien osalta voidaan tarkastella, kuinka paljon yrityksen voittojen näyttäminen eri yhtiöissä ja valtioissa vastaa taloudellisen lisäarvon muodostumista, sekä sitä, kuinka paljon ja mihin valtioihin konserni maksaa veroja. Valtioiden näkökulmasta puolestaan voidaan tarkastella verovajetta, eli verolainsäädännön mukaisen tavoitteellisen verokertymän ja todellisen verokertymän välistä erotusta. Kolmanneksi voidaan tarkastella käytännön keinoja, joita erityisesti monikansalliset yrityksen hyödyntävät verosuunnittelussa. Verotus tapahtuu monikansallisilla konserneilla yhtiökohtaisesti, jolloin tulojen ja menojen jakautuminen konserniyhtiöiden välillä allokoitui tuloverot eri valtioille. Kohdistumiseen vaikuttaa se, miten konsernin eri yhtiöiden rahoitus on järjestetty, tai missä valtiossa sijaitseva yhtiö omistaa konsernin immateriaalioikeudet. (Knuutinen 2014, 236.)

3.4 Vastuuraportointi

Yritysten vastuuraportointi on lähtöisin ympäristöraportoinnista, joka alkoi yleistyä 1980-luvulla. Raportoinnin taustalla oli tällöin tarve parantaa ympäristöviestinnän uskottavuutta. Väitteet ympäristöasioiden hoidon parantumisesta eivät riittäneet, vaan haluttiin myös todistusaineistoa. 1980-luvulla myös ympäristöasioiden tosiasiallinen hoito alkoi lisääntyä, ja yritykset halusivat viestiä tehdyistä parannuksista. (Kuisma & Temmes 2011, 267.)

1990-luvulla yritykset vielä julkaisivat ympäristöraportteja. 2000-luvulla alettiin kuitenkin julkaista kestävä kehityksen raportteja tai ympäristö- ja yhteiskuntavastuun raportteja. Nämä raportit esittelivät ympäristövastuuseen sekä taloudelliseen ja sosiaaliseen vastuuseen liittyvää tietoa. Myöhemmin raportteja on alettu kutsua yritys vastuun tai yhteiskuntavastuun raporteiksi. (Kuisma & Temmes 2011, 267.)

1990-luvulla yritysvastuun kysymyksiä käsiteltiin painetuissa raporteissa. 2000-luvun alussa puolestaan trendinä oli vastuuraportin julkaiseminen tietoverkossa. Nykyään painetuissa ja pdf-muotoisissa raporteissa viitataan usein yrityksen verkkosivuihin lisätiedon lähteenä. (Kuisma & Temmes 2011, 267.)

Yritysvastuun raportointi on pääsääntöisesti vapaaehtoista. Joissakin maissa on kuitenkin käytössä raportointiin velvoittavaa lainsäädäntöä. Näitä maita ovat esimerkiksi Ruotsi, Tanska, Hollanti ja Yhdysvallat. Suomessa raportointivelvollisia ovat toimipaikat, jotka ovat rekisteröityneet Euroopan unionin EMAS-asetuksen (Environmental Management and Audit System) mukaiseen ympäristöjohtamisjärjestelmään. Raportoinnin vaatimukset on määritelty epämääräisesti, joten raportoinnin sisällöt voivat vaihdella. (Kuisma & Temmes 2011, 268.)

3.5 Verosuunnittelu ja veronkierto

Verovelvollinen voi pyrkiä minimoimaan verotustaan eri tavoilla. Jos käytettävät keinot ovat hyväksyttäviä verolakien tarkoituksiin nähden, puhutaan verosuunnittelusta. Jos taas keinot ovat verolainsäädännön tarkoituksen vastaisia, vaikka lakia ei ole rikottu rikosoikeudellisesta näkökulmasta, liikutaan veron kiertämisen alueella. Jos kuitenkin esimerkiksi jätetään saatua tuloa ilmoittamatta, ollaan verovilpin tai verorikoksen alueella. (Knuutinen 2014, 172.)

Verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto on vaikeaa. Verosuunnittelulla tarkoitetaan verotustekijöiden huomioimista muiden päätöksen vaikuttavien tekijöiden joukossa, tai muutoin vero-oikeudellisesti hyväksyttävää verojen minimointia. Verojen kiertämisessä erilaisia toimia toteutetaan siten, että niiden vaikutukset olisivat verovelvolliselle edullisempia kuin lainsäätäjällä olisi tarkoittanut. OECD määrittelee veron kiertämisen siten, että sillä viitataan toimiin tai järjestelyihin, joilla pyritään vähentämään verojen määrää. Toimenpiteet ovat muodollisesti lainmukaisia, mutta ne ovat lain tarkoituksen vastaisia. Kansainvälisellä veropaolla tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen pyrkii siirtämään vero-objektin lievemmän verotusvallan piiriin. Aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan toimia, jotka toteutetaan vero-oikeudellisten normien puitteissa, mutta joita sidosryhmien odotusten näkökulmasta ei voida pitää hyväksyttävinä. Suuri osa verosuunnittelusta on asiallista ja yritykselle tarpeellista. Kansainvälisissä tilanteissa johdon tuleekin huolehtia verosuunnittelusta ja veroasioiden ammattimaisesta hoidosta. (Knuutinen 2014, 174–177.)

3.6 Siirtohinnoittelu

Verosuunnittelussa käytetään useita erilaisia menetelmiä. Yksi yleinen voitonsiirtelyn menetelmä on siirtohinnoittelu. (Kosonen 2013, 385.) Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan etuyhteydessä olevien osapuolten toistensa kanssa tekemän liiketoimen hinnoittelua. Etuyhteys voi syntyä esimerkiksi saman konserniin kuuluvien yhteisöjen välille. Siirtohinnoittelu vaikuttaa tuloverotukseen, koska liiketoimen hinta vaikuttaa verotettavan tulon tai tappion määrään. Erityisesti konsernien rajat ylittävien liiketoimien hinnoittelut ovat olennaisia tuloverotuksen kannalta, koska ne vaikuttavat siihen, mihin valtioon tuloveroa maksetaan. Siirtohinnoittelun periaate on, että liiketoimissa tulee noudattaa samoja periaatteita, joita noudatettaisiin riippumattomien osapuolten välisissä liiketoimissa. (Siirtohinnoittelu käytännössä 2012, 21.)

Siirtohinnoitteludokumentoinnin laatimisvelvollisuudesta ja laatimisvelvollisuuden piiristä säädetään VML 14 a §:ssä. Dokumentaatio on pääsääntöisesti laadittava rajat ylittävistä konsernin sisäisistä liiketoimista. Pienet ja keski-suuret yritykset on vapautettu siirtohinnoittelun dokumentointivelvollisuudesta. (Laki verotusmenettelystä 1995, 2 luku 14 a §.) Dokumentoinnin tarkoituksena on osoittaa toisistaan riippuvaisten yritysten välisen liiketoimien markkinaehtoisuus. Dokumentointi myös helpottaa viranomaisten veroviranomaisten mahdollisuutta tutkia siirtohinnoittelun markkinaehtoisuutta. (Siirtohinnoittelu käytännössä 2012, 34.)

4 Välitön verotus

4.1 Verotuksen globaaleja trendejä

Talouden globalisaation myötä pääoman ja yritysten verottamisesta on tullut entistä vaikeampaa. Valtiot kuitenkin tarvitsevat edelleen veroja julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen ja talouden ohjaamiseen. Erityisesti kehitysmaat kärsivät siitä, että ulkomaiset yritykset eivät maksa veroa ansaitsemistaan voitoista. Verovaroja tarvittaisiin infrastruktuurin ja yhteiskunnan vaatimien palveluiden ylläpitoon. (Simola & Ylönen 2011, 118–119, 122.)

Yksi maailmantalouden trendeistä on valtioiden kilpailu yritysten pääkonttoreista ja investoinneista. Näitä houkutellessaan eduilla ja verohelpotuksilla. Valtiot yrittävät luoda yrityksille suotuisia ympäristöjä. Lisäksi yhden valtion päätöksillä muuttaa verolainsäädäntöä voi olla merkittäviä vaikutuksia muiden valtioiden toiminnalle. (Simola & Ylönen 2011, 118–119.)

Valtiot käyvät kilpailua ulkomaisista pääomista ja suorista sijoituksista tarjoamalla yrityksille esimerkiksi nollaverotusta tai veronalennuksia, veronpalautuksia ja oikeuksia siirtää voittoja pois maista, joissa niitä syntyy. Verokilpa ei rajoitu ainoastaan teollisuusmaiden ja kehitysmaiden välille. Myös teollisuusmaat havittelevat sijoittajia alentamalla yhtiöverokantaansa. Suomi on houkuttanut yrityksiä epäsuorilla vero- ja sääntelyeduilla yritysverotuksen alentamisen rinnalla. (Simola & Ylönen 2011, 118–119.)

Laittomat rahavirrat ja veroparatiisitalous ovat kasvava ongelma valtioiden verotuksen kannalta. Arviolta 60 prosenttia maailmankaupasta käydään monikansallisten yhtiöiden sisäisesti, ja usein hyödynnetään veroparatiiseja. Tämän vuoksi tietoja yritysten toiminnasta on vaikea saada. Maailmanpankin ja YK:n vuoden 2007 arvion mukaan noin 1000–1600 miljardia dollaria virtaa pois valtioista laittomasti vuosittain. (Simola & Ylönen 2011, 121–122.)

4.2 Yhteisöverotus

Verot jaetaan välittömiin ja välillisiin veroihin. Välittömät verot jäävät verovelvollisen kustannukseksi. (Niskakangas 2014, 13.) Tässä alaluvussa käsittelen osakeyhtiöiden välitöntä verotusta.

Yritysverokannat ovat kansainvälisen verokilpailun vuoksi laskeneet. (Knuutinen 2014, 142.) Taustalla on yritysten sijoittuminen eri maihin niiden verotuksen perustella. Monissa OECD:n jäsenvaltioissa, myös Suomessa, on alennettu yhteisöverokantaa vähitellen. Suomessa yhteisöverokanta on 20. Vertailun vuoksi mainittakoon, että vuonna 2005 yhteisöveroprosenttia alennettiin 29 prosentista 26 prosenttiin. (Andersson & Penttilä 2014, 4-5.)

Osakeyhtiöt ovat itsenäisiä verovelvollisia. (Niskakangas 2014, 23, 53.) Osakeyhtiömuotoisen yrityksen verotukseen vaikuttaa sen omistus- ja toimintarakenne. Kahden tai useamman yhtiön omistusrakenteen (konserni) tapauksessa jokaisen yhtiön tulos lasketaan ja pääsääntöisesti verotetaan täysin erikseen (erillisyyden periaate). (Kukkonen & Walden 2010, 11,15.)

4.3 Yritystulon paikantaminen

Yrityksen tuloverotus perustuu nettovoiton verottamiseen. Yrityksen tuloverotuksen tuloslaskennan yleisiä ongelmia ovat kohdistaminen (kuka on verovelvollinen), laajuus (tulojen veronalaisuus ja menojen vähennyskelpoisuus), jaksottaminen (ajallinen kohdistaminen) ja arvostus (tulojen ja menojen verotuksellinen arvo). Talouden globalisoituminen on kuitenkin nostanut perinteisten verotuksen ongelmien rinnalle uudenlaisen ongelman: yritystoiminnan tulo pitäisi verotusta varten saada paikannettua alueellisesti. Erityisesti useassa maassa toimivien konsernien kohdalla tulojen ja menojen paikantaminen on ongelmallista. Verotuksellisesti yhtiöt pitäisi pystyä sijoittamaan kartalle. (Knuutinen 2014, 131–132.)

Kun yritystoimintaa tapahtuu usean valtion alueella, tuloa myös muodostuu usean verojärjestelmän piirissä. Kansallisilla veronormeilla ja valtioiden välisillä verosopimuksilla voidaan pyrkiä kohdentamaan tuloa valtio- ja verojärjestelmäkohtaisesti. Muodollisesti yhtiö voidaan rekisteröidä johonkin valtioon. Yhtiön saamaan tuloa voi olla kuitenkin vaikeampi paikantaa. Paikantamissääntöjen seurauksena saattaa syntyä tilanteita, joissa yhtiö ei ole verovelvollinen missään. (Knuutinen 2014, 132–133.)

Verosopimusten mukaan yrityksen liiketulosta voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa vain siltä osin kun se on tuotettu kiinteässä toimipaikassa. Jos kiinteää toimipaikkaa ei katsota muodostuvan sopimusmaassa, ulkomailta saatu tulo verotetaan Suomessa. (Ossa 2014, 108.) Kiinteä toimipaikka määritellään TVL 13a §:ssä. Kiinteä toimipaikka on paikka, jossa yrityksellä on elinkeinon pysyvää harjoittamista varten liikepaikka, tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Esimerkkejä kiinteästä toimipaikasta ovat liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuus- tai tuotantolaitos, myymälä tai muu pysyvä ostotai myyntipaikka. (Tuloverolaki 1992, 2 luku 13a §.) Jos on solmittu verosopimus kotivaltion ja liiketoiminnan harjoittamisvaltion välille, kiinteän toimipaikan olemassaolo ratkaistaan sopimuksen perusteella (Ossa 2014, 108).

4.4 Kiinteistövero ja rakennusvero

Kiinteistövero on merkittävä kuntien verotulojen lähde yhdessä kunnallisen tuloveron kanssa. Kiinteistön omistajasta riippumatta kiinteistön sijaintikunta saa kiinteistöveron kokonaisuudessaan. Kiinteistöt ovat vakaita verotuskohteita myös tulevaisuudessa ja riippumattomia kansainvälisestä verokilpailusta. Tuloverotuksen näkökulmasta kiinteistövero on kustannus, ja se voidaan vähentää luonnollisena vähennyksenä tuloverotuksessa, jos kiinteistöä käytetään elinkeinotoiminnassa, maataloudessa tai muussa tulonhankkimistoiminnassa. (Niskakangas 2014, 167.)

Kunnanvaltuusto päättää vuosittain kiinteistöveron määrästä (Niskakangas 2014, 169). Kiinteistön verotusarvo määrätään erikseen tontin ja rakennuksen perusteella. Vuonna 2014 keskimääräinen yleinen kiinteistön verotusarvolla painotettu kiinteistöveroprosentti oli 0,99. (Kiinteistövero. 2014.)

Rakennusverosta säädetään rakennusverolaissa. Lain mukaan eräistä talonrakennuksista maksetaan valtiolle rakennusveroa suhdannevaihteluiden tasoittamiseksi. Rakennusveroa maksaa jokainen, jonka lukuun rakentaminen tapahtuu. Veron maksamisesta on vapautettu valtio ja valtion laitokset, lukuun ottamatta valtion liikelaitoksista annetussa laissa tarkoitettuja liikelaitoksia. (Rakennusverolaki 1977, 1–2 §.)

Rakennusveron määrä on vähintään 25 ja enintään 40 prosenttia rakennuskustannuksista. Rakennuskustannukset ovat sellaisia menoja, jotka vähennetään vuotuisin pois toin veronalaisesta tulosta rakennuksen hankintamenoina. Seuraavien rakennusten ja rakennustilojen rakentaminen on lain mukaan veronalaista:

- 1) myymälä ja muu liiketila, pankki-, vakuutuslaitos-, matkatoimisto- ja muu toimistotila tai hallintorakennus
- 2) kirkko, museo, ooppera, teatteri, elokuvateatteri, konsertti- tai taidehalli, kirjasto, arkisto, kokoontumis- tai huvittelutila, näyttely-, urheilu- ja kuntotilutila
- 3) hotelli tai motelli, ravintola tai kahvila, kylpylä ja kurssikeskus
- 4) huoltoasema, pysäköintitalo ja erillinen tai 1–5 kohdassa mainittujen rakennusten yhteydessä oleva autotalli

5) tietojenkäsittelytila ja liikenneasema (Rakennusverolaki 1977, 1–4 §.)

4.5 Varainsiirtovero ja pankkivero

Kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta suoritetaan valtiolle varainsiirtoveroa. Luovutuksensaaja on verovelvollinen. Vaihdoissa vero suoritetaan kummastakin luovutuksesta. Varainsiirtoveron saajana on valtio, joten maksusta ovat vapaita valtio (valtio luovutuksensaajana) ja eräin poikkeuksin valtion laitokset. Jos valtio on luovuttajana, niin luovutus on normaalilla tavalla veronalainen. Varainsiirtoveroa maksetaan vain vastikkeellisista luovutuksista. Perintö, testamentti ja lahjat ovat vastikkeettomia, joten niistä ei makseta varainsiirtoveroa. Veron laskentaperusteena on yleensä kauppahinta. (Niskakangas 2014, 175.)

Varainsiirtoveron määrää ei ole kiinteistöjen tapauksessa porrastettu, vaan kiinteistön luovutuksesta maksettavan veron määrä on aina 4 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Arvopapereiden tapauksessa veron määrä on 1,6 prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Jos luovutuksen kohteena on asunto- tai kiinteistöyhtiön osake, vero on 2 prosenttia. Varainsiirtoveroa ei makseta pörssissä tehdyistä kaupoista. Syynä verottomuuteen on kansainvälinen kilpailu. (Niskakangas 2014, 176–177.)

Pankkiverosta säädetään laissa väliaikaisesta pankkiverosta (986/2012). Laissa säädetään valtiolle maksettavasta pankkiverosta vuosina 2012–2015. Pankkiveroa maksavat suomalaiset talletuspankit, jotka harjoittavat talletuspankkitoimintaa verovuoden alkaessa. Veron määrä on 0,125 prosenttia pankin vakavaraisuuslaskennan mukaan riskipainotetusti annetuista luotoista. Verohallinto valvoo veron maksua. (Laki väliaikaisesta pankkiverosta 2012, 1–5 §.)

4.6 Tonnistovero ja jätevero

Tonnistoverolakia voidaan soveltaa Suomessa verovelvolliseen osakeyhtiöön, tai joissain tapauksissa ulkomailla asuvan yhtiön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Yhtiön tulee harjoittaa pääasiassa kansainvälistä meriliikennettä tonnistoverotettavilla aluksilla Suomesta, ja olla tästä Suomessa verovelvollinen. Jos yritys täyttää ton-

nistoverolain edellytykset, se voi valita lastin ja matkustajien kuljettamisen osalta tuloverotuksen sijaan tonnistoverotuksen. Yrityksellä tulee myös olla tuloverotuksen alaista toimintaa. (Järnefelt & Salokoski 2012.)

Tonnistoverotus määräytyy aluksen nettovetoisuuden perusteella. Tonnistoverotuksen järjestelmään sitoudutaan koko kaudeksi, jonka pituus on 10 vuotta. Konserniverokeskus toimittaa tonnistoverotuksen ja tonnistoverovelvollisten tuloverotuksen. (Järnefelt & Salokoski 2012.)

Jäteveroa maksetaan jätteestä, joka toimitetaan kaatopaikalle. Jäteverolla on sekä valtiontaloudellista että ympäristöpoliittista merkitystä. Jäteverolla halutaan erityisesti vaikuttaa jätteiden hyödyntämiseen. Kaatopaikkojen pitäjät ovat verovelvollisia, ja he tekevät ilmoituksen rekisteröitymistä varten Tullille. Jäteveroa ei kanneta jätteistä, jotka pysytään hyödyntämään kaatopaikalla. Myöskään kaatopaikalle toimitettavasta erotellusta keräyspaperin siistauslietteestä ei makseta jäteveroa. Veroa maksetaan jätteen painon perusteella. (Jätevero. 2013.) Jäteverosta säädetään jäteverolaissa (1125/2010). Ongelmajäte ei kuulu jäteverolain piiriin. (Jäteverotus.)

4.7 Ajoneuvovero

Ajoneuvoveroa maksetaan ajoneuvosta, joka on merkitty ajoneuvorekisteriin, tai joka olisi pitänyt merkitä siihen. Ajoneuvovero on päiväkohtainen vero. Rekisteriin merkitty omistaja tai haltija on velvollinen suorittamaan veroa omistus- tai haltijuusajalta. Veronkantoviranomainen on Ajoneuvohallintokeskus. (Niskakangas 2014, 172–173.)

Ajoneuvovero koostuu kahdesta osasta: perusverosta ja käyttövoimaverosta. Käyttövoimaveroa maksetaan perusveron lisäksi muuta polttoainetta tai käyttövoimaa kuin moottoribensiiniä käyttävistä ajoneuvoista. Useimmiten käyttövoimaveron koskee dieselajoneuvoja. Useimmat linja-autot ja pelastus- ja sairausautot on vapautettu ajoneuvoverosta. (Niskakangas 2014, 172–173.)

4.8 Työnantajamaksut

Työnantaja maksaa työntekijän palkanmaksun yhteydessä pakollisia työnantajamaksuja. Näitä ovat ryhmähenkivakuutus, sosiaaliturvamaksu, tapaturmavakuutusmaksu,

työeläkemaksu ja työttömyysvakuutusmaksu. (Pasanen 2014.) Esimerkiksi työnantajan sosiaaliturvamaksu on vuonna 2015 2,08 prosenttia ennakkoperinnän alaisen palkan määrästä, ja työeläkemaksu keskimäärin 24 prosenttia palkasta (alle 53-vuotiaan työntekijän osuus maksusta 5,7 prosenttia). (Työnantajamaksut. 2015.)

5 Välillinen verotus ja yrityksen tilittämät verot

5.1 Vakuutusmaksuvero ja autovero

Yrityksen maksamia välillisiä veroja ovat vakuutusmaksuvero ja autovero. Yrityksen tilittämiksi veroiksi voidaan puolestaan katsoa olevan kulutusverot (arvonlisäverotus ja erilaiset valmisteverot), lähdevero sekä ennakonpidätykset. Käsittelen ensiksi välilliset verot ja tämän jälkeen yrityksen tilittämät verot.

Vakuutusmaksuverosta verovelvollinen on vakuutusenantaja. Vakuutusenantajat vyöryttävät veron asiakkaidensa kannettaviksi tuotteiden hinnoissa. Vakuutusmaksuveron taustalla on, että vakuutuspalvelut on jätetty arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Vakuutusmaksun verokanta on sama kuin yleinen arvonlisäverokanta. Vero lasketaan vakuutusmaksusta, johon ei sisälly veroa. Arvonlisäveroviranomaiset hallinnoivat vakuutusmaksuveroa. (Niskakangas 2014, 181.)

Autoverotuksella on merkittävä fiskaalinen rooli. Veron tuotto kuitenkin on hyvin suhdanneherkkä, sillä se riippuu autojen ostojen määrästä. Autoverotus on progressiivista, eli kalliimmalla autolla on korkeampi veroprosentti. Autoveron määrän yksi peruste on auton hiilidioksidipäästöt, joten verotuksella on myös ympäristöpoliittisia tavoitteita. EU:n jäsenmaat saavat periaatteessa asettaa itse autoveron määrän ja sen perusteet. Jäsenmaiden on kuitenkin noudatettava sopimusta, jonka mukaan muiden jäsenvaltioiden tuotteille ei saa asettaa korkeampia välittömiä tai välillisiä veroja kuin vastaaville kotimaisille tuotteille. Maahantuodun auton arvo siis pitää laskea samalla tavalla kuin kotimaasta ostetun auton arvo. (Niskakangas 2014, 171.)

Ajoneuvon maahantuojaja tai Suomessa valmistetun auton valmistaja on verovelvollinen. Eräissä tapauksissa verovelvollisuus voidaan siirtää. Verovelvollisen tulee tehdä verovi-

ranomaiselle autoveroilmoitus ennen käyttöönottoa tai auton merkintää rekisteriin. Autoverotuksen johtoa ja valvontaa hoitaa Tullihallitus. Autoverotuksesta vapautettuja ovat pelastusauto, sairausauto, invataksi, eläinlääkintäauto, kuorma-auto ja ruumisauto. (Niskakangas 2014, 172.)

5.2 Arvonlisäverotus ja valmisteverot

Suomessa tapahtuva tavaran tai palvelun myynti on arvonlisäverollista, jos myynti tapahtuu liiketoiminnan muodossa (Arvonlisäverotus 2014, 22). Arvonlisäverolain mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle myös Suomessa tapahtuvasta tavaran maahantuonnista, Suomessa tapahtuvasta 26 a §:ssä tarkoitetusta tavaran yhteisöhankinnasta sekä Suomessa tapahtuvasta 71 I §:ssä tarkoitetusta tavaran siirrosta varastointimenetelystä. (Arvonlisäverolaki 1993, 1 luku 1 §.)

Arvonlisävero kuuluu yleisiin kulutusveroihin. Yleiset kulutusverot kohdistuvat laajaan hyödykkeiden joukkoon, kun taas erityiset kulutusverot kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä. Arvonlisäverotus on järjestelmä, jossa vero ei kertaannu tuotanto- tai jakeluketjussa. Veron suorittamisvelvollisuus on jaettu hyödykkeen koko ketjulle. Vähennysoikeusjärjestelmällä estetään veron kertaantuminen. Tuotantopanokset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja saa vähentää ostohintoihin sisältyvän veron. Arvonlisävero vyörytetään kuluttajalle hyödykkeen hinnassa. (Juanto & Saukko 2012, 5-16.)

Suomessa kannetaan arvonlisäveron lisäksi kulutusveroja, joita kutsutaan valmisteveroiksi. Veroa maksetaan valtiolle tavaran valmistuksesta ja maahantuonnista. Verovelvollisia ovat valmistaja sekä maahantuojat. Verot kuitenkin vyörytetään kuluttajien maksettaviksi. Erilaisista valmisteveroista säädetään valmisteverotuslaissa ja –asetuksessa, laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta, laissa sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta, laissa virvoitusjuomaverosta, laissa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta sekä laissa tupakkaverosta. (Niskakangas 2014, 179–181.)

Valmisteveroilla on taloudellisten tavoitteiden lisäksi sosiaali-, terveys- ja ympäristöpoliittisia tavoitteita. Tullilaitos huolehtii valmisteverotuksen toimittamisesta ja valvonnasta. Vero maksetaan kun tavaroita siirretään ulos valmistuspaikasta tai varastosta. (Niskakangas 2014, 179–181.)

5.3 Lähdevero

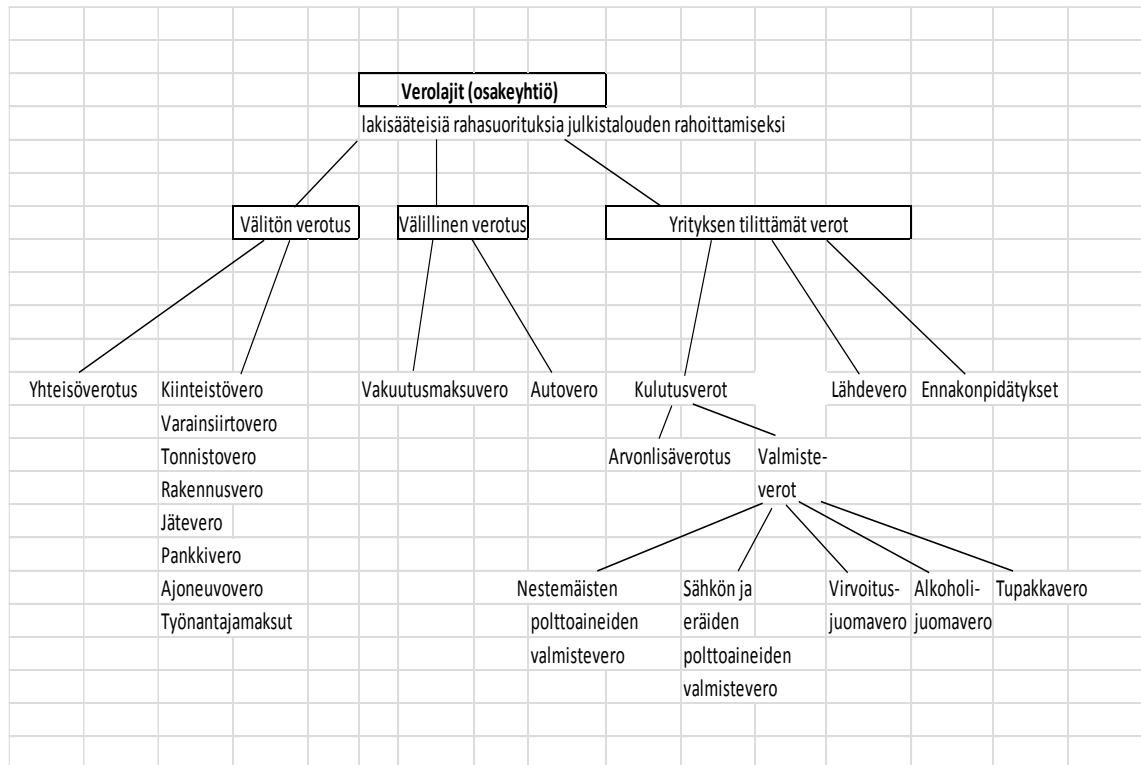
Lähdeveroa maksetaan korkotuloista. Vero koskee yleisön merkittäväksi tarjotulle joukkovelkakirjalainalle maksettuja korkoja ja talletusten vastaanottamiseen tarkoitetulle tilille pankkiin, vastaavalle tilille osuuskunnan säästökassaan tai huoltokonttoriin tehdyille talletukselle maksettuja korkoja. Lähdeverotus koskee vain luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien saamia korkotuloja. (Laki korkotulon lähdeverosta 1990, 1–6 §.)

Lähdevero on 30 prosenttia koron määrästä. Lähdeveron saaja on valtio, ja koron perijä on pankki, huoltokonttori tai joukkovelkakirjan liikkeellelaskija. Korot, jotka ovat lähdeveron alaisia, ovat tuloverotuksessa verovapaita. (Laki korkotulon lähdeverosta 1990, 1-6 §.)

5.4 Ennakonpidätykset

Ennakonpidätys on vero, jonka palkan tai muun tulon tai tuen maksaja vähentää suorituksesta ja tilittää Verohallinnolle (Ennakonpidätys 2011). Ennakonpidätyksestä säädetään Ennakkoperintälaissa (Ennakkoperintälaki 1996 1 luku 1–2 §).

Ennakkoperintä toimitetaan veronalaisen tulon perusteella valtiolle, kunnalle, seurakunnalle ja Kansaneläkelaitokselle verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) ja valtiolle yleisradioverosta annetun lain (484/2012) mukaan maksettaviksi määrättyjen verojen ja maksujen suorittamiseksi. Ennakkoperintä toimitetaan joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona. Ensisijainen tapa toimittaa ennakkoperintä on ennakonpidätys esimerkiksi palkasta. (Ennakkoperintälaki 1996 1 luku 1–2 §.) Kuviossa 2 kuvaan osakeyhtiön maksamia veroja verolajeittain.



Kuvio 2. Osakeyhtiön maksamat verot verolajeittain.

6 Verojalanjäljen raportoinnin tutkimus

6.1 Tutkimusprosessi

Keräsin tutkimusaineistoni ollessani Oy Tuokko LTD:ssä tilintarkastuksen harjoittelijana keväällä 2015. Sain valmiit vuoden 2013 ja 2014 verojalanjäljen raportit HTM-tilintarkastaja Miki Lehtomäeltä, joka laatii Tuokolla verojalanjäljen raportteja asiakasyrityksille. Lisäksi tein teemahaastattelun, jossa selvitin raporttien laatimisprosessia sekä Lehtomäen näkemyksiä raporttien laatimisen haasteista ja raportoinnin tulevaisuudesta.

Valitsin tutkimusaineistoni siten, että otin tutkimukseen mukaan yhden Tuokon tekemän vuoden 2013 verojalanjälkiraportin ja yhdeksän muuta suomalaisten tilintarkastusyri-tysten tekemää verojalanjäljen raporttia. Tutkimukseeni ehti myös yksi juuri Tuokolta valmistunut vuoden 2014 verojalanjälkiraportti.

Halusin ottaa lisäksi yhdeksi verojalanjälkiraportteja laativaksi yritykseksi ulkomaisen Rio Tinton, joka on tehnyt laajoja verojalanjäljen raportteja vuodesta 2010 alkaen. Rio Tinto on toiminut esikuvana raporttien laatimiselle. Koin tarpeelliseksi ottaa esimerkiksi Rio Tinton laajan raportin, koska siitä voisi saada lisäideoita suomalaisten yritysten tulevaisuuden raportointiin. Kaiken kaikkiaan analysoin siis 12 raporttia.

Verojalanjäljen raportit ovat julkista tietoa, joten ne löytyvät myös käsittelemieni yritysten Internet-kotisivuilta. Kaikki vuoden 2013 valtionyhtiöiden raportit eivät ole julkisia, joten olen ottanut tutkimukseeni Tuokon vuoden 2013 raporteista vain julkiset verojalanjälkiraportit.

6.2 Oy Tuokko Ltd:n tarjoama konsultointi

Lakisääteiseen tilintarkastukseen kuuluu kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastaminen. Tilintarkastajat tarjoavat myös muita asiantuntijapalveluita, joista osa on lakisääteisiä. Sopimusperusteiset neuvontatoimeksiannot (konsultointi) perustuvat vapaaehtoisuuteen. (Halonen & Steiner 2010, 482–485.)

Tuokko aloitti verojalanjälkiraporttien laadinnan ja konsultoinnin vuonna 2014. Palvelun aloittamisen taustalla oli Valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston lähettämät ohjeistukset valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportoinnille. Vuonna 2014 valtionyhtiöt raportoivat vuoden 2013 verojalanjälkensä siten, että tietoja ei ollut pakollista julkistaa, vaan valmiit raportit lähetettiin Valtioneuvoston kansliaan. Keväällä 2015 valmistuvat valtionyhtiöiden raportit tulee kuitenkin jo julkistaa, ja raporttien laadintaan on lähetetty uudet Valtioneuvoston kanslian ohjeet. (Lehtomäki 2015a.)

Tuokko tarjoaa verojalanjäljen raportointiin kolmenlaista palvelua. Näitä palveluita ovat verojalanjäljen raportointimalli ja laskentatyökalu sekä raportoinnin neuvonta, verojalanjälkiraportin laadinta sekä verojalanjälkiraportin riippumaton ulkopuolinen varmennus. (Verojalanjälki ja sen raportointi 2014.) Tuokolla seurataan raportointikäytäntöjen kehittymistä, ja Tuokko haluaa olla mukana kehittämässä uusia käytäntöjä. Tuokko on verotuksen asiantuntijayritys, joten yritys tuottaa luotettavaa taloudellista tietoa ja raportteja. Lisäksi auktorisoituna tilintarkastusyhteisönä erikoisalana on raportoitavan tiedon oikeellisuus. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Tuokko auttaa asiakasyritystä määrittämään sidosryhmien kannalta parhaan raportointitavan. Olennaista on myös määrittää raportoinnin laajuus ja tarkkuus. Lisäksi Tuokon tarjoamaan konsultointiin kuuluu tiedon keruu ja sen tuottaminen kirjanpitoaineistosta ja laskentajärjestelmistä. Tuokolla on tarjolla asiakkaille verojalanjäljen raportointimalli ja laskentatyökalu. Raportti voidaan laatia raportointimallin avulla joko projektinjohtopalveluna tai laadinnan kokonaispalveluna. Jos Tuokko ei osallistu raportin laadintaan, voidaan tehdä raportin riippumaton ulkopuolinen varmennus. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Tuokko tarjoaa myös konsultointipalvelua yritysraportin laadintaan. Tarkoituksena on saada yritysraportti mitattavaan muotoon, jotta voidaan kuvata vastuullisuuden liiketoiminnallisia hyötyjä ja jotta vastuuasioita voidaan johtaa. Tuokko tarjoaa varmennuspalvelua, jossa varmennetaan yhteiskuntavastuuraportti ja sen antama kuva yrityksen yhteiskuntavastuun tilasta ja tuloksista. Palvelu on suunnattu erityisesti valtion omistamille yhtiöille. (Yritys- ja ympäristövastuuraportointi. 2014.)

6.3 Tutkimukseen valitut yritykset

Tuokko aloitti verojalanjälkiraporttien laadinnan vuonna 2014, jolloin tehtiin raporteja vuoden 2013 tilikaudelta. Tuokko teki vuoden 2013 verojalanjäljen raportin neljälle valtionyhtiölle. Näitä yhtiöitä olivat Easykm Oy, Kruunuasunnot Oy, Governia Oy ja Corenet Oy. Tuokolla on asiakkaina paljon valtionyhtiöitä, joten kaikki vuoden 2013 raportit tehtiin valtionyhtiöille. Näistä yhtiöistä julkisen raportin laati ainoastaan Governia, ja muut yhtiöt ainoastaan lähettivät raporttinsa Valtioneuvoston kansliaan. Tämän vuoksi tutkimuksessani on Tuokon vuoden 2013 raporteista ainoastaan Governian raportti.

Vuoden 2014 raporteja valmistuu Tuokolla kevään 2015 aikana kuusi. Näistä verojalanjälkiraporteista tutkimuksessani on mukana Suomen Lauttaliikenteen raportti. Tutkin lisäksi muiden tilintarkastusyhteisöjen tekemiä vuoden 2013 raporteja. Tutkimani yritykset ovat Mehiläinen, Terveystalo, Neste Oil, S-Ryhmä, Kesko, Posti, Vapo, Sponda ja Senaatti-kiinteistöt. Ulkomaisista verojalanjälkiraportteja laatineista yhtiöistä otan tutkimukseeni mukaan Rio Tinton. Rio Tinton laajat verojalanjälkiraportit toimivat esikuvana suomalaisille verojalanjälkiraportteille. Käsittelen tässä alaluvussa lyhyesti kunkin yrityksen alaa ja yritystietoja.

Mehiläinen-konserni on yksityinen terveys- ja sosiaalipalveluiden tuottaja. Konserni toimii yksityisrahoitteisten terveyspalveluiden ja julkisrahoitteisten terveys- ja sosiaalipalveluiden markkinoilla. Yrityksellä on Suomessa sata toimipistettä, ja se työllistää noin 9000 henkilöä. Mehiläisen liikevaihto oli vuonna 2013 noin 268 miljoonaa euroa. (Yritystiedot. 2015.)

Sponda Oyj on kiinteistösijoitusyhtiö, joka on erikoistunut toimitilojen vuokraukseen sekä kiinteistöjen kehittämiseen ja omistamiseen. Spondalla on toimisto-, liiketila-, kauppakeskus-, ja logistiikkakiinteistöjä Suomen ja Venäjän suurimmissa kaupungeissa. Kiinteistöjen vuokrattava pinta-ala on noin 1,2 miljoonaa neliometriä ja niiden käypä arvo oli 31.12.2014 noin 3,1 miljardia euroa. (Sponda lyhyesti.) Yrityksen liikevaihto oli vuonna 2013 264,3 miljoonaa euroa vuonna 2013 (Vuosikertomus 2013. 2014).

Terveystalo on Suomen suurin terveyspalveluita tarjoava yritys. Terveystalo tarjoaa terveys-, työterveys-, sairaanhoito-, ja tutkimuspalveluita noin 150 toimipaikassa Suomessa. Yrityksen palveluksessa on noin 6 500 työntekijää. Terveystalon liikevaihto oli 312 miljoonaa euroa vuonna 2013. (Terveystalo lyhyesti.)

Senaatti-kiinteistöt toimii valtionvarainministeriön alaisena liikelaitoksena. Sen tehtävänä on toimia valtion työympäristö- ja toimitila-asiantuntijana. Senaatti-kiinteistöt tuottaa palveluita ensisijaisesti valtionhallinnolle. Liikelaitoksen liikevaihto oli 630 miljoonaa euroa vuonna 2013. Senaatti-kiinteistöjen kiinteistöomaisuus oli kyseisenä vuonna 4,5 miljardia euroa. (Senaatti-kiinteistöt.)

Itella (nykyinen Posti) tarjoaa postin, logistiikan ja verkkokaupan palveluita. Yhtiö toimii 11 maassa. Liikevaihto oli 1 859 miljoonaa euroa vuonna 2014. Työntekijöitä Itellalla on noin 23 000. Suomen valtio omistaa kaikki yhtiön osakkeet. Itellan toiminta on jaettu neljään liiketoimintaryhmään: postipalvelut, paketti- ja logistiikkapalvelut, Itella Venäjä ja Opus Capita. (Posti lyhyesti.)

S-ryhmä on suomalainen yritysverkosto, joka toimii vähittäiskaupan ja palveluiden alalla. Ryhmällä on Suomessa yli 1600 toimipaikkaa. Ryhmän muodostavat osuuskaupat ja Suomen Osuuskauppojen Keskusliitto (SOK) tytäryhtiöineen. Osuuskaupat ovat osuustoiminnallisia yrityksiä, joiden omistajat ovat asiakkaita, eli asiakasomistajia. SOK toimii

Baltiassa ja Pietarissa marketkaupan sekä matkailu- ja ravitsemiskaupan alalla. (S-ryhmän rakenne.) Vuonna 2013 R-ryhmän vähittäismyynti oli 11,3 miljardia euroa (Taloustieto).

Neste Oil on useita eri öljytuotteita valmistava, polttoaineisiin keskittyvä jalostus- ja markkinointiyhtiö. Yhtiö on myös merkittävä uusiutuvista raaka-aineista valmistetun dieselin toimittaja. Yhtiön liikevaihto oli noin 15 miljardia euroa vuonna 2014. Yhtiön palveluksessa oli vuonna 2014 noin 5 000 työntekijää. Neste Oil on päässyt maailman vastuullisimpien yritysten The Global 100 – listalle useana vuonna. (Lyhyesti. 2015.) Ei siis ole yllätys, että yhtiö raportoi myös verojalanjäljestään.

Vapo on valtionyhtiö, joka toimittaa asiakkailleen turvetta ja puupolttoaineita sekä tuottaa itse lämpöä ja sähköä kyseisistä raaka-aineista. Vapo-konserni tuottaa myös esimerkiksi sahatavaraa (Vapo Timber) sekä puutarhatuotteita ja ympäristöliiketoimintaratkaisuja (Kekkilä- ja Hasselfors Garden-brändit). Vapo on markkina-alueillaan tärkeä osa paikallista energiainfrastruktuuria. (Tarinamme 2012.) Vapon liikevaihto 1.1.2013–30.4.2014 oli 847,4 miljoonaa euroa (Vuosikertomus 1.1.2014–30.4.2014. 2014). Vapon merkittävimmät tytäryhtiöt ovat Ruotsissa Neova AB, Virossa AS Tootsi Turvas, Latviassa A/S Seda ja Puolassa Vapo Sp. z.oo (Vapon toimintaperiaatteet. 2012.)

Kesko on kaupan alan palveluyritys, joka toimii kahdeksassa maassa. Ketjutoimintaan kuuluu noin 2000 kauppaa Suomessa, Ruotsissa, Norjassa, Virossa, Latviassa, Liettuassa, Venäjällä ja Valko-Venäjällä. Kaupoista yli puolta johtaa paikallinen yrittäjä. Kesko toimii päivittäistavarakaupan, rauta- ja erikoiskaupan, sekä auto- ja konekaupan alalla. Kesko ja K-kauppiat muodostavat K-ryhmän. Ryhmä työllistää noin 45 000 henkeä ja sen vähittäismyynti oli noin 11,3 miljardia euroa vuonna 2014. (Kesko lyhyesti. 2015.)

Suomen Lauttaliikenne Oy:n toimiala on lautta- ja vesiliikenteen palvelut sekä näihin liittyvät tuotteet ja palvelut (Kaupparekisteriote 2013). Yhtiö oli ennen vuotta 2010 osa Destiaa. 1.1.2010 Destia Oy jakautui siten, että lauttaliikennetoiminta eriytyi erilliseksi valtion kokonaan omistamaksi yhtiöksi. Suomen Lauttaliikenne Oy:n lyhyempi aputoiminimi on Finferries. Vuonna 2012 Suomen Lauttaliikenne Oy osti Arctia Saaristovarustamo Oy:n, ja siitä tuli valtion omistama toimija, joka vastaa valtion yhteysalus- ja lauttaliikenteestä. Tytäryhtiön nimeksi tuli Suomen Saaristovarustamo Oy. Suomen Lauttaliikenne oy operoi noin 40 reitillä Suomessa. (Finferries historia.)

Governia Oy on valtion erityisyhtiö, joka hoitaa valtion sille osoittamia liiketoiminnallisia tehtäviä. Governia pyrkii lisäämään joustavuutta valtion omistaja-ohjaukseen ja mahdollistamaan hallituksen rakennemuutoksen toteuttamiseen liittyviä hankkeita. Yhtiön vastuuministeriö on Valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosasto. Governian rooli valtion työkaluna on omistaa ja kehittää listaamattomia yrityksiä. Governian tärkeimpiä yhtiösi-joituksia ovat Corenet Oy ja Kruunuasunnot Oy. Corenet Oy muuttui Cinia Groupiksi 1.1.2015. Governia myi heinäkuussa 2014 Easy Km Oy:n. Governia konsernin liikevaihto oli 124,6 miljoonaa euroa vuonna 2013 ja henkilöstömäärä konsernissa oli kyseisenä vuonna 253. (Governia tänään.)

Yritystietojen perusteella voidaan sanoa, että verojalanjälkiraportteja tekevät suuret yhtiöt ja valtionyhtiöt. Yrityksistä kuusi toimii Suomen lisäksi ulkomailla. Kaksi yritystä toimii luonnonvara-alalla. Ulkomainen vertailuyritykseni Rio Tinto toimii myös luonnonvara-alalla. Brittiläis-australialainen yhtiö on merkittävä globaali kaivosyhtiö. Yhtiön tuoteryhmät ovat alumiini, kupari, timantit ja mineraalit sekä energia ja rautamalmi. Yhtiö toimii 40 maassa ja työllistää yli 60 000 henkeä. Yhtiö on keskittynyt Australian ja Pohjois-Amerikan markkinoille, mutta se toimii myös Aasiassa, Euroopassa, Afrikassa ja Etelä-Amerikassa. (Our Business.) Konsernin liikevaihto oli 47,7 miljardia USD vuonna 2014 (Rio Tinto Media Release 2015.)

6.4 Verojalanjälkiraportin laatimisprosessi Oy Tuokko Ltd:ssä

Verojalanjäljen laatimisprosessiin kuuluu Tuokolla viisi vaihetta. Ensimmäisessä vaiheessa selvitetään, mitkä verolajeista koskevat raportin laativaa yritystä. Näissä on suuria eroja yritysten välillä, joten tilintarkastajan tulee ensiksi tutustua yrityksen toimintaan. Ensimmäiseen vaiheeseen on hyödyllistä ottaa mukaan yrityksen oma tilintarkastaja, jotta yrityksen toiminnasta saadaan laaja kuva. Ensimmäinen vaihe voidaan aloittaa kun tilikauden kirjanpito on valmiina ja kun tilinpäätös on valmistunut, mutta sitä ei ole vielä julkaistu. Tarvittaessa prosessi voidaan aloittaa myös aikaisemmin. Ensimmäisessä vaiheessa tarkastellaan, mitkä verolajeista ovat olennaisia yrityksen toiminnassa. Esimerkiksi vakuutusmaksuverojen tai sähköveron määrä voi vaihdella paljon yritysten välillä. Tuokon asiakkaista Easy Km:llä polttoaineverojen merkitys on suuri, mutta monella muulla yrityksellä kyseinen vero ei ole merkityksellinen. Verot voidaan asettaa tilitettäväksi tai maksettavaksi veroksi sen mukaan, millainen rooli yrityksellä on. Esimerkiksi

autovero voi olla yhdelle yritykselle tilitettävä vero ja toiselle maksettava välitön vero. (Lehtomäki 2015a.)

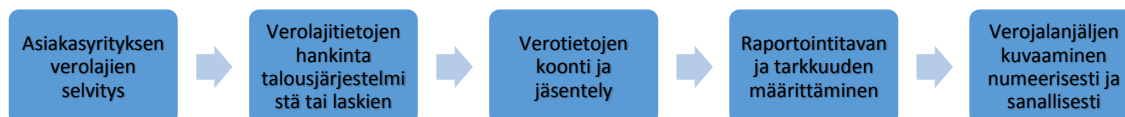
Toisessa vaiheessa pohditaan sitä, mistä tarvittavat tiedot saadaan. Verot käydään verolajeittain läpi, ja tutkitaan, millaiset yritykset taloushallinnon järjestelmät ovat. Järjestelmistä riippuu se, millä tavalla tiedot saadaan hankittua. Suuri osa tiedoista ei löydy yrityksen kirjanpidosta. Arvonlisäverotiedot saattavat löytyä kirjanpito-ohjelman arvonlisäveroraportista. Usein arvonlisäverotiedot joudutaan kuitenkin laskemaan verotiliotteilta tai kausiveroilmoituksista. Tilitettävät ja välittömät verot on suhteellisen yksinkertaista laskea, mutta välillisten verojen laskeminen on vaikeampaa, koska kyseiset verot eivät löydy kirjanpidosta. Esimerkiksi vakuutusmaksuverot voidaan laskea vakuutuskirjoista. Välillisten verojen laskeminen on mahdollista, jos tiedetään, mistä kyseiset verot koostuvat. Sähköveron voi laskea sähkömittariraporttien avulla, ja polttoaineveron verokannan kautta. Tämä vaihe on raportin laadinnan työläin vaihe. Lisäksi välillisten verojen tiedot eivät ole koskaan eksakteja, koska ne joudutaan itse laskemaan. (Lehtomäki 2015a.)

Kolmannessa vaiheessa kootaan ja jäsenellään verotietoja. Kahteen ensimmäiseen vaiheeseen yritys tarvitsee usein ulkopuolista konsulttiapua, mutta kolmannessa vaiheessa yritys saattaa jo koota tietoja itse. Tuokolla koostetaan tietoja Excelissä, ja annetaan ne sitten asiakkaalle, joka voi itse koota valmiin raportin. Tuokon rooli on siis usein konsultointi. Kaksi ensimmäistä vaihetta käydään läpi vain ensimmäisellä raportinlaatimiskerralla, ellei liiketoiminta oleellisesti muutu, ja kolmatta vaihetta toistetaan vuosittain. (Lehtomäki 2015a.)

Jos Tuokko jatkaa raportin laadinnan konsultointia, neljäntenä vaiheena on raportointitavan ja tarkkuuden määrittäminen. Tässä vaiheessa on syytä pohtia, miten tarkasti yrityksen tulisi raportoida verojalanjäljestään. Mitä tarkemmaksi raportti laaditaan, sitä enemmän yritys kertoo toiminnastaan ja esimerkiksi kulurakenteestaan. (Lehtomäki 2015a.)

Viimeisessä vaiheessa pohditaan, miten verojalanjäljestä voitaisiin kertoa numeerisen tiedon lisäksi myös sanallisesti. Yrityksen tulisi kertoa raportissaan myös numerotiedon lisäksi verosuunnittelustaan ja –strategiastaan, jotta raportista saa todellisen kuvan yrityksen veronmaksun vastuullisuudesta. Verojalanjälkiraportin prosessin kesto on

yleensä yrityksestä riippuen muutamia viikkoja. (Lehtomäki 2015a.) Kuviossa 3 kuvaan verojalanjälkiraportin laatimisprosessin.



Kuvio 3. Verojalanjälkiraportin laatimisprosessi Oy Tuokko Ltd:ssä.

6.5 Raportin sisältö

Verojalanjäljen raportin sisällön ja tarkkuuden taustalla ovat yrityksen ja sen sidosryhmien odotukset ja tiedon tarpeet. Sellaisia seikkoja, joilla ei ole vaikutusta verojalanjälkeen, ei ole tarpeen esittää raportissa. Esimerkiksi verolajeista tulee raportoida vain olennaiset lajit. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Raportin laatimiselle tai sisällöön ei ole olemassa pakottavia määräyksiä. Valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston lähettämässä ohjeissa valtion enemmistöomisteisille yhtiöille mainitaan kuitenkin tiedot, jotka tulisi vähintään mainita raportissa. Näitä tietoja ovat strategia ja toimintaperiaatteet sekä kvantitatiiviset verotiedot. Strategia ja toimintaperiaatteet sisältävät esimerkiksi kuvauksen veroasioiden organisoinnista ja johtamisesta, verosuunnittelun pääperiaatteet ja verostrategia, käytetyt raportointiperiaatteet ja selvitys yhtiön valitsemista olennaisuusperiaatteesta ja poisrajaamisista. Kvantitatiivisiin verotietoihin tulisi sisällyttää liikevaihto, tulos ennen veroja, henkilöstön lukumäärä, yhtiön maksettavat ja tilitettävät verot itse valitun olennaisuusperiaatteen mukaisesti maittain ja verolajeittain sekä yhtiön vastaanottamat julkiset tuet. Verotietoihin tulisi myös

sisällyttää veroparatiisivaltioihin liittyvät maksettavat ja tilitettävät verot maittain ja verolajeittain. Ohjeiden mukaan yhtiö voi vapaaehtoisesti laajentaa raporttiaan kertomalla esimerkiksi investoinneistaan ja hankinnoistaan maittain. (Heliövaara & Paatero 2014.)

Lehtomäki (2015b) määrittelee seikkoja, joita olisi hyvä sisällyttää raporttiin. Luettelen seuraavaksi tärkeimmät seikat:

- 1) Raporttiin tulisi sisällyttää verostrategiaa ohjaavat pääperiaatteet ja tavoitteet. Raportissa tulisi kuvata, miten verotuksen näkökulmat otetaan huomioon päätöksenteossa ja esimerkiksi toimintojen sijoittamisessa eri maihin. Verostrategiaan liittyy se, pyritäänkö verotettava tulos näyttämään tietyssä maassa. Yhtiö saattaa esimerkiksi keskittää konsernin toimintoja EU-maihin ja välttää veroparatiiseja. Vähimmäistavoitteena on varmistaa, että yrityksen veroasiat hoidetaan lainsäädännön mukaisesti. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)
- 2) Verosuunnittelun keinot tulisi kuvata raportissa. Näihin sisältyvät esimerkiksi konserniavustusten käyttö, tilinpäätösjärjestelyt (varausten ja poistosuunnittelun hyödyntäminen) ja siirtohinnoittelun periaatteet. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)
- 3) Verotarkastukset ja verovalitusprosessit on tärkeä mainita raportissa. Raportissa tulisi kertoa viimeisimmän verotarkastuksen ajankohta, kattama ja lopputulos. Meneillään olevista verovalitusprosesseista tulisi myös antaa perustiedot. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)
- 4) Yrityksen maksamat välilliset ja välittömät verot sekä tilitetyt verot verolajeittain ja maittain numeerisessa muodossa tulee myös sisällyttää raporttiin. Verolajit käsittelee kappaleissa 4 ja 5. Raportointi voi olla tuhansina euroina ja raporttiin voi sisältyä graafisia kuvaajia. Raportissa olisi tarpeellista esittää vertailutietoja 2-3 vuodelta. Välittömien verojen raportointi voi tapahtua verolajin tarkkuudella tai suuremmissa ryhmissä yrityksen ja sidosryhmien tarpeiden mukaan. Tietyille toimialalle epäolennaiset verot voidaan jättää raportoimatta. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Välilliset verot voidaan jättää raportoimatta, jos niitä ei pystytä luotettavasti selvittämään, tai jos niiden määrät ovat epäolennaisia. Tällöin kuitenkin pitää mainita asiasta raportin laadintaperiaatteissa ja arvioida, millaisen kokonaiskuvan raportti antaa, jos tiedot jätetään pois. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Tilitettävät verot sisällytetään verojalanjälkiraporttiin, vaikka niitä ei lasketakaan yrityksen kuluiksi. Tämä johtuu siitä, että tilitettävät verot kertyvät yhteiskunnalle yritystoiminnan ansiosta. Esimerkiksi arvonnlisäveroa ei synny, ellei yritys myy tuotteita tai palveluja. Lisäksi kun yritys palkkaa työntekijöitä, palkoista maksetaan tuloveroa. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

Verojalanjäljen raportoinnissa olennaista on kertoa, miten veroja on maksettu maittain. Raportointi maittain on erityisen tärkeää jos yrityksen on mahdollista vaikuttaa siihen, mihin maihin verot jakautuvat. Numeerisista tiedoista tulisi mainita laatimisperisaatteet. Näihin periaatteisiin kuuluvat esimerkiksi se, onko käytetty suorite- tai maksuperustetta, sisältyvätkö kaikki toimintamaat ja konsernin yhtiöt lukuihin, ja mitkä tiedoista ovat tarkkoja ja mitkä laskennallisia. (Lehtomäki 2015b, 8–9.)

6.6 Verojalanjälkiraporttien teemoja

6.6.1 Teemoittelun perusteet

Kokoan tähän alalukuun tutkimieni suomalaisten yritysten vuoden 2013 verojalanjälkiraporttien, Rio Tinton vuoden 2013 raportin ja Suomen Lauttaliikenteen vuoden 2014 raportin teemoja. Teemojen lähtökohtana on itse aineisto, eli se, millaisia tietoja yrityksen ovat halunneet sisällyttää raporttiinsa. Toisaalta olen miettinyt etukäteen teemoja, joita raporteissa pitäisi olla sen perusteella, millaista verojalanjäljen raportointiin liittyvää teoretietoa olen käsitellyt.

Raporteissa on paljon samankaltaisia teemoja. Käsittelemäni teemat ovat yhteiskuntavastuu ja paikallinen hyvinvointi, veronmaksun avoimuus, harmaan talouden torjuminen ja veroparatiisit, lainsäädännön näkyminen raporteissa ja verojalanjäljen kuvaaminen visuaalisesti. Jätän käsittelemättä varsinaisen numerotiedon, eli sen, kuinka suuri on asiakasyritysten verojalanjälki, ja mistä veroista se koostuu.

6.6.2 Yhteiskuntavastuu ja paikallinen hyvinvointi

Yhteiskuntavastuu ja paikallisen hyvinvoinnin luominen ovat yleisimmät teemat tutkimisani raporteissa. Mehiläisen verojalanjälkiraportissa käsitellään yrityksen vaikutusta ympäröivän yhteiskunnan hyvinvointiin veromaksun kautta melko suppeasti. Raportissa ainoastaan todetaan, että verojalanjälki kertoo sen, että yrityksellä on positiivinen vaikutus yhteiskuntaan. Toinen tutkimani terveystalon yhtiö, Terveystalo, puolestaan vaikuttaa yhteiskuntaan siten, että se investoi laitteisiin, työllistää kansalaisia ja huolehtii työterveydenhuollosta. Terveystalo on myös mukana suomalaisessa FIBS-yritysvastuuverkossa. Sponda ainoastaan kertoo raportoivansa ensimmäistä kertaa vuonna 2013 toimintansa verojen ja veroluonteisten maksujen kautta syntyvästä taloudellisesta vaikutuksesta ympäröivälle yhteiskunnalle.

Vapo kertoo raportissaan hyödyttävänsä omaa talousaluettaan. Yrityksen maksamista palkkasummista lähes kolmasosa (noin 11 miljoonaa euroa) hyödyttää Keski-Suomen talousaluetta. Tähän vaikuttaa eniten pääkonttorin sijainti. Verohyödyt siis syntyvät eniten palkanmaksun kautta.

S-ryhmän raportissa keskitytään alueelliseen hyvinvointiin. S-ryhmän ja osuuskauppojen kuvataan edistävät alueellista hyvinvointia työllistämisen ja paikallisten hankintojen ja investointien kautta. Osuustoiminnan arvojen kerrotaan olevan rehellisyys, avoimuus, yhteiskunnallinen vastuu ja ihmisistä välittäminen. S-ryhmän välillinen vaikutus valtion verotuloihin työllistämisen kautta halutaan ottaa erityisesti esille. Verotulojen kerrotaan jakautuvan alueellisesti ympäri Suomea. Raportin kautta halutaan selvästi vahvistaa S-ryhmän imagoa paikallisen hyvinvoinnin lisääjänä. Kun verrataan Keskoa S-ryhmään, huomataan, että Keskon verojalanjälkiraportissa käsitellään myös laajasti paikallisuutta. Yhteiskunnan kerrotaan hyötyvän Keskon maksamista veroista, ja Keskon raportissa korostetaan erityisesti veronmaksun hyötyjä kuntataloudelle. Tähän on otettu mukaan henkilöstön maksama kunnallisvero ja Keskon maksama yhteisövero. Liiketoimintaan käytetyistä kiinteistöistä Kesko maksaa lisäksi kiinteistöveroja sijaintikunnalle. Kuntatalous on siis aihe, jota Keskon raportissa korostetaan eniten.

Suomen Lauttaliikenteen raportissa kerrotaan konsernin maksavan 99 prosenttia veroistaan Suomeen ja käyttävän toiminnassaan vakiintuneita kotimaisia alihankkijoita ja kumppaneita. Konsernilla on myös paikallista merkitystä työllistämisen kautta. Konsernia

kuvataan vakaaksi työnantajaksi, joka tarjoaa sekä pitkiä että sesonkiluonteisia työsuh-teita. Yhtiö lisäksi luo hyvinvointia ympäri Suomea investointien ja paikallisten hankinto-jen kautta.

Governian verojalanjälkiraportissa korostetaan paikallisuutta. Governian raportin mu-kaan merkittävä osa konsernin verojalanjäljestä koostuu kunnille maksettavista kiinteis-töveroista. Governia lisäksi maksaa kaikki veronsa Suomeen.

6.6.3 Veronmaksun avoimuus

Veronmaksun avoimuutta tai läpinäkyvyyttä käsitellään lähes kaikissa raporteissa. Osassa raporteista aihetta käsitellään laajemmin, ja osassa vain lyhyesti. Lyhyesti ai-hetta käsittelevät yritykset lähinnä mainitsevat verojalanjälkiraportin luovan läpinäky-vyyttä tai avoimuutta. Mehiläisen raportissa kerrotaan koko raportoinnin tarkoituksen ole-van läpinäkyvyyden lisääminen veronmaksuun ja koko yrityksen toimintaan Suomessa. Spondan raportissa puolestaan kerrotaan yhtiön toiminnasta seuraavien verojen ja ve-roluonteisten maksujen läpinäkyvämmän raportoinnin olevan osa sen vastuullisen toi-minnan toteuttamista.

Veronmaksun avoimuus tulee esille Suomen Lauttaliikenteen raportissa siten, että yhtiö kertoo konserninsa maksaman yhteisöverotuksen periaatteista. Konsernin yhtiöt maksa-vat verot omista tuloksistaan ja konsernin välisissä veloituksissa noudatetaan aiheutta-misperiaatetta.

Verotietojen julkistamisesta ja veronmaksun maakohtaisesta raportoinnista käydään pal-jon keskusteluja globaalisti. Yksi näkökulma on avoimuuden vaikutus yrityksen kilpailu-kykyyn. Rio Tinto otetaan esimerkiksi yhtiöstä, joka julkistaa avoimesti verotietojaan, mutta jonka toimintaan veroraportointi ei ole vaikuttanut negatiivisesti. Yhtiö tuskin ra-portoisi verojalanjäljestään vuosittain laajasti, jos raportoinnilla olisi negatiivisia vaikutuk-sia liiketoiminnalle. Rio Tinton veronmaksun avoimuutta käsittelevä kappale raportissa on melko laaja. Raportissa otetaan esille useita seikkoja, miksi avoimuus veronmak-sussa on kannattavaa yritystoiminnalle. Avoimuuden kerrotaan ehkäisevän korruptiota, ja avoimuuden kautta hallitusten vastuuta voidaan valvoa paremmin. Rio Tinto on lisäksi yksi EITI:n perustajajäsenistä. EITI (Extractive Industries Transparency Initiative) on kansainvälinen ohjelma, joka valvoo verojen ja rojaltien maksun läpinäkyvyyttä luonnon-vara-alalla (Salminen 2009).

6.6.4 Harmaan talouden torjuminen ja veroparatiisit

Neste Oilin raportissa käsitellään melko kattavasti yrityksen roolia harmaan talouden torjunnassa. Yritys mainitsee osallistuvansa Verohallinnon Raksa-hankkeeseen. Tässä hankkeessa Neste Oil on toimittanut verottajalle tietoa urakoitsijoistaan. Yksi harmaan talouden torjuntakeino on, että yhtiössä on alettu lisätä veronumero henkilöstön henkilökortteihin. Urakoitsijat eivät saa kulkulupaa ilman veronumeron toimittamista. Lisäksi koko yhtiön Suomessa työskentelevä henkilöstö on ilmoitettu veronumerorekisteriin. Neste Oil kuitenkin mainitsee, että sillä on liiketoiminnallisista syistä yhtiöitä muutamissa alhaisen verotuksen maissa. Yhtiön Guernseyn saarella toimiva vakuutusyhtiö maksaa yhteisöveroa Suomeen. Bermudan osakkuusyhtiöiden laivanvarustustoiminnan tuloa puolestaan verotetaan Suomen lain mukaisesti vasta, kun varoja kotiutetaan Suomeen. Raportissa ei mainita tarkemmin näitä liiketoiminnallisia syitä, joten ne on ehkä tarkoituksella jätetty vähemmälle huomiolle.

Keskon verojalanjälkiraportissa otetaan esille veroparatiisit. Veroparatiiseista on keskusteltu paljon vuonna 2013, ja keskustelu niistä jatkuu edelleen. Kesko mainitsee, että sillä ei ole tytäryhtiöitä veroparatiiseissa. Veroparatiiseja ei ole mainittu raportissa nimeltä, mutta niihin kuuluu esimerkiksi Guernseyn saari, jossa Neste Oililla on vakuutusyhtiö.

Rio Tinton vuoden 2013 raportissa mainitaan myös veroparatiisit. Myös tämän yhtiö raportin mukaan yrityksiä sijoitetaan alhaisen verotuksen maihin liiketoiminnallisista syistä. Raportin mukaan on kyse siitä, että kyseiset maat tarjoavat vakaan hallinnon ja selkeän lainsäädännön. Raportissa annetaan ymmärtää, että verotus on toissijainen syy veroparatiisivaltioihin sijoittumiselle. Rio Tintolla on yli 550 tytäryhtiötä, joista noin 30 sijoittuvat alhaisen verotuksen maihin. Raportissa kuitenkin korostetaan, että useilla näistä yrityksistä ei ole aktiivista liiketoimintaa. Lisäksi korostetaan sitä, että kaikki veronviranomaiset ovat tietoisia näiden tytäryhtiöiden toiminnasta. Mehiläisen verojalanjälkiraportissa mainitaan lyhyesti, että yhtiö ei ole koskaan siirtänyt voittojansa veroparatiiseihin.

Suomen Lauttaliikenne ei harjoita aktiivista verosuunnittelua eikä hyödynnä kansainvälisten ulottuvuuksien mahdollisuuksia verosuunnittelussa. Yhtiön tarkoituksena ei raportin mukaan ole verojen minimointi.

6.6.5 Lainsäädännön näkyminen raporteissa

Tarkastelen lainsäädännön teemaa kahdesta näkökulmasta. Ensinnäkin tarkastelen verojalanjälkiraporteissa mainittua verolainsäädännön noudattamista. Toiseksi tarkastelen myös esiin tulevaa raportin laatimiseen liittyvää lainsäädäntöä. Kuten mainitsen alaluvussa 2.3, verojalanjäljen laajempi raportointi on vielä vapaaehtoista. Poikkeuksena ovat valtionyhtiöt, jotka raportoivat verojalanjäljestään vuoden 2014 tilinpäätöksen yhteydessä.

Tarkastelemistani yhtiöistä valtionyhtiöitä ovat Governia, Vapo, Posti, Senaatti-Kiinteistöt ja Suomen Lauttaliikenne. Vapon raportissa mainitaan, että valtionyhtiöiltä edellytetään verojalanjäljen selvittämistä. Neste Oilin raportissa puolestaan otetaan esille, että yritys noudattaa verojen maksamisessa, keräämisessä ja tilittämässä sekä verojen raportoinnissa paikallista lainsäädäntöä. Paikalliset lait tulevat esille myös siten, että yhtiö mainitsee noudattavansa siirtohinnoittelussa paikallisia lakeja ja OECD:n ohjeita. Yhtiön mukaan siirtohinnot perustuvat julkisesti noteerattuihin hintoihin. Neste Oilin raportista suuri osa liittyy verolainsäädännön teemaan. Yhtiön mainitaan osallistuvan verolainsäädännön ja verotuksen toimintatapojen kehittämiseen oikeudenmukaiseksi ja selkeäksi. Valtionyhtiö Suomen Lauttaliikenne Oy kertoo noudattavansa verojen maksamisessa, keräämisessä, tilittämässä ja raportoinnissa Suomen lainsäädäntöä.

Mehiläisen verojalanjälkiraportissa todetaan yhtiön maksaneen aina veronsa lakien ja säädösten mukaan. Tämän tarkemmin aihetta ei täsmennetä. Verosuunnittelu ei rikosoikeudellisesta näkökulmasta ole lain rikkomista. Tässä mielessä verolakien noudattaminen ei varsinaisesti kerro yhtiön todellisesta veronmaksusta. Mehiläisessä käydään läpi tilintarkastuksen yhteydessä siirtohinnoittelun perusteet ja siirtohinnoittelun dokumentaation kattavuus.

Rio Tinton verojalanjälkiraportissa käsitellään laajasti verolakien noudattamista. Yhtiön kerrotaan toimivan siten, että veronmaksussa toimitaan lainsäädännön mukaisesti ja veromaksusta kerrotaan avoimesti veroviranomaisille. Verosuunnittelulla ei haluta vaarantaa yhtiön mainetta. Rio Tinton raportissa otetaan myös esille, että yhtiö haluaa maksimoida omistaja-arvon, mutta samalla noudattaa verolainsäädäntöä. Käsitelen omistaja-arvon maksimointia alaluvussa 3.2. Rio Tinton mukaan yrityksen siis on mahdollista sekä maksimoida omistaja-arvo että olla vastuullinen veronmaksaja.

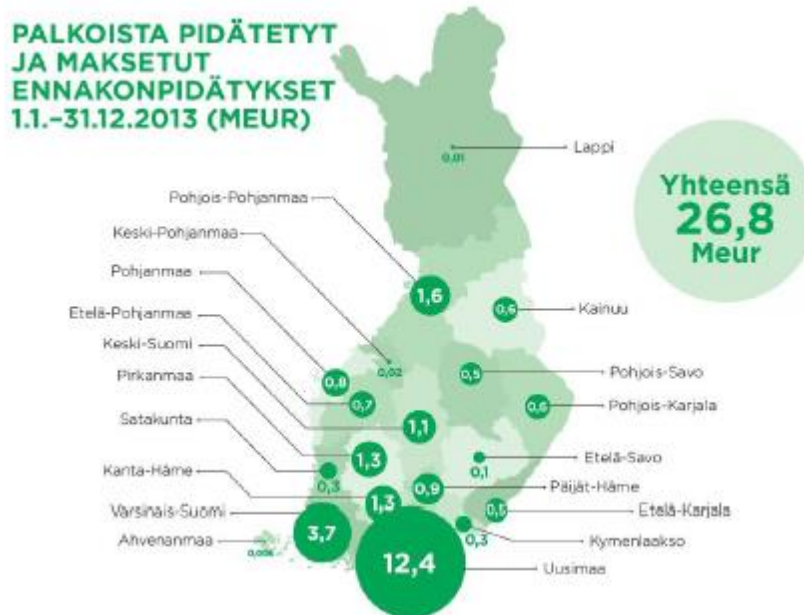
6.6.6 Verojalanjäljen kuvaaminen visuaalisesti

Useassa raportissa esitetään suuri osa numeerisesta tiedosta taulukossa tai ympyrädiagrammina. Vapo, Neste Oil ja Posti kuvaavat veronmaksuansa maittain taulukkomuodossa. Vapo on koonnut selkeimmän ja kattavimman taulukon verojalanjäljestään (taulukko 1). Taulukossa jaetaan verot lajeihin ja kukin laji kohdistetaan kymmeneen eri maahan, joihin Vapo maksaa veroja.

Tiedot kalenterivuodelta 2013 (milj. €)	Suomi	Ruotsi	Norja	Tanska	Viro	Latvia	Puola	Espanja	Venäjä	Iso-Britannia
Tilikaudelta maksettavat välittömät verot										
tuloverot	7.573	0.905								
työnantajamaksut	0.744	3.644	0.111	0.004	0.552	0.064	0.047	0.014		
kiinteistöverot	0.558	0.046	0.008	0.006	0.047	0.004	0.093			
muut verot			0.03		0.536	0.006				
Tilikaudelta tilittävät verot										
palkkaverot	10.303	3.459	0.354	0.094	0.374	0.044	0.03	0.016	0.02	
arvonlisäverot, myynnit	96.919	32.634	2.817	1.419	3.768	0.547	0.789		0.202	1.517
arvonlisäverot, hankinnat	106.895	25.755	3.284	0.481	5.266	1.28	0.533	0.01	0.198	0.811
valmisteverot	3.112	0.119								
muut verot	2.551	0.206								
Liikevaihto maittain	480.309	130.883	11.162	5.477	20.009	4.01	2.683	0.248	0,89	
Tulos ennen veroja maittain	22.603	2.828	-1,357	-0,64	0.708	0.586	-3.373	0.099	-0,456	
Henkilöstö maittain	781	204	17	3	72	11	20	1	8	

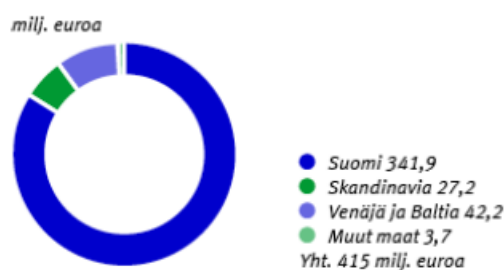
Taulukko 1. Vapon maksamat verot vuonna 2013 maittain (Yritysvastuuraportti 2014).

Yrityksistä Mehiläinen kuvaa verovaikutustaan visuaalisesti kuntatasolla. Mehiläisen verojalanjälkeen sisältyy 26,8 miljoonaa euroa palkoista pidätettyjä ja maksettuja ennakonpidätyksiä. Raportissa esitetään tämän luvun jakautuminen maakunnittain. Yhteensä verojalanjälki on 44,7 miljoonaa euroa, ja tilittävät ja maksettavat työnantajamaksut ovat suurin konsernin kuluerä. Alla olevassa kuviossa esitetään Mehiläisen maksamat ennakonpidätykset maakunnittain. Kuvio 4 käytännössä kertoo sen, missä osissa Suomea Mehiläisen toimipisteet sijaitsevat.



Kuvio 4. Mehiläisen maksamat ennakonpidätykset maakunnittain vuonna 2013 (Talous 2014).

Yrityksistä Itellan esittää maksamansa ja tilittämänsä verot maantieteellisten alueiden mukaan. Kuviossa 5 esitetyt luvut sisältävät tuloverot, kiinteistöverot, tuotantoverot, työnantajamaksut, eläkemaksut sekä energia- ja polttoaineverot ja muut mahdolliset verot, joita Itella ei tarkemmin määrittele.



Kuvio 5. Itellan maksamat ja tilittämät verot vuonna 2013 maantieteellisesti jaettuna (Itella vuosikertomus 2013. 2014).

S-ryhmä esittää ympyrädiagrammina koko verojalanjälkensä. Verojalanjälki jaetaan ympäristö- ja valmisteveroihin, arvonlisä-, kiinteistö-, ja tuloveroihin sekä henkilöstöön liittyviin veroluonteisiin maksuihin ja ennakonpidätyksiin. Diagrammista nähdään, kuinka pieni osa tuloverolla on koko verojalanjäljessä.

Vuoden 2013 verojalanjälki sisältää arvonlisäveron osalta vain S-ryhmän valtiolle tilittämän osuuden. Polttonesteiden valmisteverot on laskettu valmisteverolainsäädännön mukaisesta verotaulukosta niin, että jokainen verolliseen kulutukseen toimitettu litra täyttää aiheuttamansa liikenne-polttonesteiden biovelvoitteen. Polttonesteiden valmisteverot koostuvat energiasäätöverosta, hiilidioksidiverosta ja huoltovarmuusmaksusta.

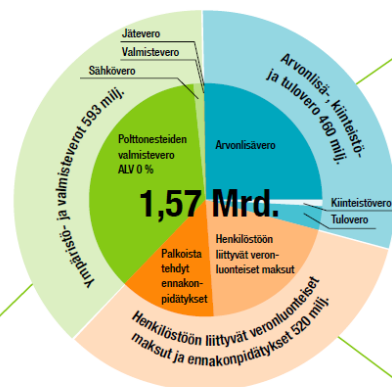
Verojalanjäljessä kuvattujen verojen lisäksi S-ryhmä maksaa pankki-, varainsiirto-, arpajais-, lähde-, ajoneuvo- ja autoveroa sekä metsänhoitomaksua, joita ei ole sisällytetty oikeeseen kuvioon.

Ympäristö- ja valmisteverot

Polttonesteiden valmistevero ALV 0 % 570,3 milj.
Sähkövero 20,0 milj.
Jätevero 0,6 milj.
Valmistevero 2,3 milj.

Yhteensä noin 593 milj.

S-ryhmän verojalanjälki 2013



Arvonlisä-, kiinteistö- ja tulovero

Arvonlisävero 394,4 milj.
Kiinteistövero 15,5 milj.
Tulovero 50,3 milj.

Yhteensä noin 460 milj.

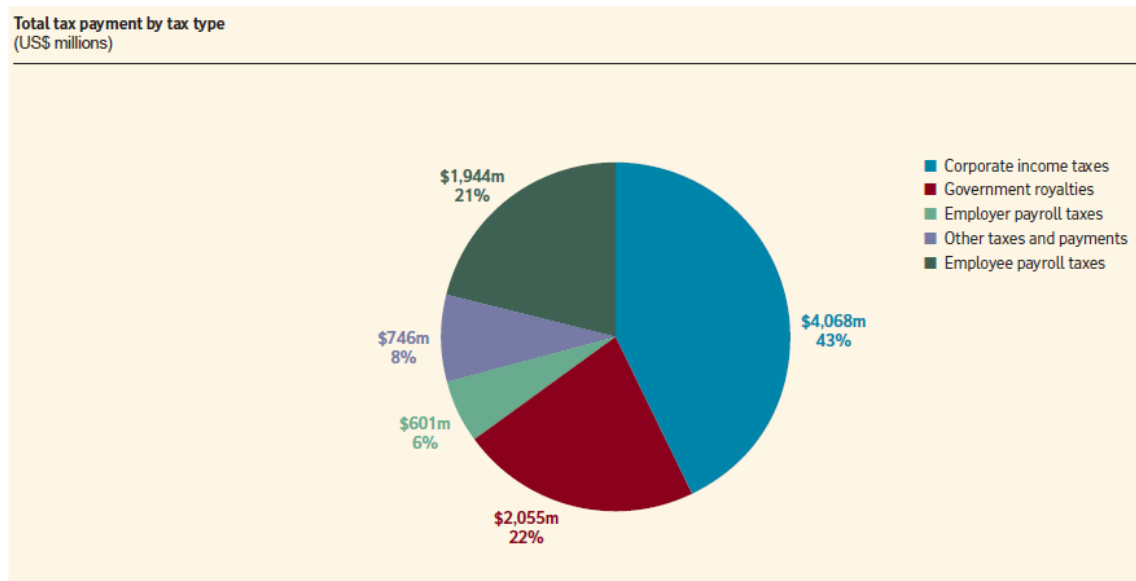
Henkilöstöön liittyvät veronluonteiset maksut ja ennakonpidätykset

Henkilöstöön liittyvät veronluonteiset maksut 313,6 milj.
Palkoista tehdyt ennakonpidätykset 206,1 milj.

Yhteensä noin 520 milj.

Kuvio 6. S-ryhmän verojalanjälki vuonna 2013 (S-ryhmän vastuullisuuskatsaus 2013. 2014).

Rio Tinto kuvaa veronmaksuaan raportissaan maittain ja maiden sisäisesti esimerkiksi piirikuntatasolla. Raportissa myös kuvataan emoyhtiön ja tytäryhtiöiden maksamia veroja. Lisäksi veromaksua kuvataan taulukkomuodossa tuoteryhmittäin ja verolajeittain. Kaiken kaikkiaan Rio Tinton verojenmaksun esittämistapa on hyvin kattava. Alla olevassa diagrammissa esitetään verojalanjälki verolajeittain (total tax payment by tax type). Kuviossa 7 huomio kiinnittyy valtion rojaltien (government royalties) suureen osuuteen koko verojalanjäljessä. Muut diagrammissa esitetyt verolajit ovat yhteisövero (corporate income tax), ennakonpidätykset ja työnantajamaksut (employer payroll taxes), työntekijän osuus työnantajamaksuista (employee payroll taxes) ja muut verot (other taxes and payments).



Kuvio 7. Rio Tinton verojalanjälki verolajeittain vuonna 2013 (Rio Tinto Taxes Paid in 2013, 2014).

6.7 Verojalanjäljen raportoinnin haasteet

Yksi raportoinnin haaste on luonnollisesti raportin laatimisen työläys. Toinen haaste on se, että raportin laatimiselle ei ole sääntöjä. Yritys päättää itse, millä tasolla se raportoi numeeriset tietonsa. Tämä johtaa siihen, että raportit eivät ole keskenään vertailukelpoisia. Periaatteessa yritys voi esittää raportissaan ainoastaan tietoja, jotka ovat sen imagolle hyödyllisiä, ja joka näyttävät positiivisilta. Toisaalta yritys voi jättää raportista pois tiedon, jota se ei halua julkistaa, tai joka olisi haitallista sen kilpailukyvyille. Esimerkiksi Kesko ei raportoi verojalanjälkeään maittain, vaan kuvaa diagrammissa maksamansa verojen määrän yhteensä kaikkiin toimintamaihin.

Määrittelin alaluvussa 2.1 verojalanjäljen siten, että se kuvaa yrityksen toiminnan merkitystä yhteiskunnalle veronmaksun kautta. Vapaamuotoinen raportointi ei kerro yrityksen merkityksestä yhteiskunnalle. Tämä ei kuitenkaan estä raportointimallien ja -käytäntöjen kehittämistä esimerkiksi tilintarkastusyhteisöissä. Käytäntöjä tulisi kehittää huolimatta siitä, muuttuuko raportointi täysin pakolliseksi vai ei.

Verojalanjäljen raportoinnin haasteena on myös se, että tämänhetkinen raportointi ei kerro veronmaksun läpinäkyvyydestä tai estä veroparatiisien käyttöä verosuunnittelun keinona. Yksi esimerkki siitä, että verojalanjäljen raportointi ei nykyisessä muodossaan edistä niitä tavoitteita, joita sille on asetettu, on terveydenhuollon yrityksen Mehiläisen tapaus. Mehiläinen oli vuonna 2013 yksi ensimmäisistä suomalaisista verojalanjäljen raportoijista. Taustalla oli kuitenkin tarve parantaa yhtiön imagoa.

Marraskuussa 2011 uutisoitiin Mehiläisen verojärjestelyistä. Yhtiö oli maksanut noin 40 miljoonan tuloksestaan veroja Suomeen alle prosentin. Verosuunnittelu oli täysin laillista, mutta kritiikin vuoksi Mehiläinen alkoi maksaa enemmän yhteisöveroja. Samaan aikaan heräsi keskustelu veroparatiisien käytöstä ja Suomen verotuksen korkovähennysoikeudesta. Korkovähennysoikeus antoi yritysten vähentää lainakorkonsa veroistaan. Tätä käytettiin hyväksi siten, että kansainväliset yhtiöt siirsivät varoja konsernin muilta yhtiöiltä suomalaisyhtiöille lainoina, jolloin suomalaisyhtiöt voivat vähentää näistä veloista johtuvat korot veroistaan. Myös Mehiläinen toimi näin. Ongelman seurauksena korkovähennysoikeutta alettiin rajoittaa. (Martikainen 2012.) Mehiläisen verojalanjälkiraportilla selvästi halutaan puhdistaa yhtiön vastuuttoman veronmaksajan imagoa. Verojalanjälkiraportteja ei kuitenkaan tulisi lukea ilman taustatietoa yrityksen verosuunnittelusta.

Raportteja laativan tilintarkastajan mukaan Suomessa toimivalle yritykselle on suhteellisen yksinkertaista laatia verojalanjälkiraportti. Haasteellisempaa on laatia raportti myös ulkomailla toimivalle yritykselle, jolloin tilintarkastajan tulisi tuntea ulkomaisia verolakeja ja verojen laskentaperiaatteita. Kansainvälisen yrityksen kohdalla raportin laadintaprosessi on sama, mutta suomalainen asiantuntija pystyy tekemään vain Suomea koskevan osuuden raportista. Prosessiin tarvitaan ulkomaisten controllerien keräämää verotietoa, joka yhdistetään Suomessa. Lisäksi tilintarkastajan näkökulmasta haasteellista on veroluonteisten maksujen sisällyttäminen verojalanjälkiraporttiin. Harvat yritykset raportoivat veroluonteisista maksuista, vaikka niiden osuus verojalanjäljestä voi olla merkittävä. Veroluonteiset maksut ovat julkisen sektorin tai viranomaisen perimiä, vastikkeettomia ja pakollisia. (Lehtomäki 2015a.) Esimerkiksi Rio Tinton maksamat isot rojalitit ovat veroluonteisia maksuja.

Yksi esiin tullut raportoinnin haaste tilintarkastusalan näkökulmasta on se, että asiakas pystyy muutaman vuoden kuluttua raportoinnin aloittamisesta tekemään raportteja itse. Verojalanjälkiraporttien laatiminen on siis haastavaa liiketoiminnan kannalta. (Lehtomäki 2015a.)

7 Tutkimustulosten yhteenveto

7.1 Verojalanjäljen raportoinnin merkitys ja kohderyhmä

Verojalanjäljen raportoinnin tarkoituksena on kertoa yrityksen sidosryhmille yrityksen merkityksestä yhteiskunnalle veronmaksun kautta. Vastuullisen yrityksen maksaa veronsa sinne maahan, missä verotettavaa tuloa syntyy. Vastuullinen yritys myös kertoo verojalanjälkiraportoinnin kautta avoimesti veronmaksustaan ja verosuunnittelustaan.

Yritysten veronmaksusta ovat kiinnostuneita esimerkiksi viranomaiset, veronsaajat, media, yritysasiakkaat, alihankkijat ja kuluttajat. Erityisesti terveydenhuollon alan ja luonnonvara-alan veronmaksu herättää kiinnostusta. Kiinnostuksen terveydenhuollon alan yritysten veronmaksusta herätti erityisesti Mehiläisen verojärjestelyiden uutisointi vuonna 2011. Yksityisten terveyspalveluyritysten veronmaksu kiinnostaa kuntia, koska ne ostavat palveluita esimerkiksi Terveystalolta ja Mehiläiseltä (Turtola 2014). Luonnonvara-alan verotustietoja puolestaan halutaan avoimiksi, jotta voidaan taata kehitysmaille oikeudenmukainen veronkannon mahdollisuus.

7.2 Oy Tuokko Ltd:n osallistuminen raportointiprosessiin

Verojalanjälkiraportoinnin prosesseja ja valmiiden raporttien sisältöjä on yhtä paljon kuin on yhtiöitä, joille raportteja laaditaan. Käytännöt muokkautuvat tulevina vuosina sen mukaan, alkavatko myös listaamattomat ja pienemmät yhtiöt laatia verojalanjälkiraportteja. Prosesseihin ja raporttien sisältöihin vaikuttaa myös se, kuka raportteja laatii tulevaisuudessa. Konsultointia tarvitaan ensimmäisten raporttien laadintaan, mutta jatkossa yhtiö pystyy itse päivittämään vuosittain raporttiaan. Lisäksi raportin sisältöön vaikuttaa tulevaisuudessa se, säädelläkö raportoinnin sisältöä tai laajuutta lailla, tai laaditaanko verojalanjäljen raportointia koskevia standardeja.

Tuokolla verojalanjälkiraportointia tehdään viiden vaiheen kautta. Ensimmäisessä vaiheessa selvitetään, mitkä verolajeista koskevat asiakasyritystä, ja tutustutaan yrityksen toimintaan. Verolajeista valitaan ne, jotka ovat olennaisia yrityksen toiminnalle. Toisessa vaiheessa lasketaan ja kerätään tarvittavat verotiedot. Kolmannessa vaiheessa kootaan ja jäsennetään verotietoja, ja neljännessä vaiheessa päätetään raportointitavasta ja raportoinnin tarkkuudesta. Viimeisessä vaiheessa tarkoituksena on kuvata verojalanjälkeä

numeerisen tiedon lisäksi myös sanallisesti. Yrityksen tulisi kertoa raportissaan myös verosuunnittelustaan. Raportista tulisi olla luettavissa se, kuinka paljon yritys maksaa sellaisia veroja, joiden määrään se pystyy verosuunnittelun kautta vaikuttamaan. Ainoastaan tällä tavoin raportin lukija saa todellisen kuvan yrityksen yhteiskuntavastuusta.

7.3 Verojalanjälkiraporttien teemat

Tutkimistani vuoden 2013 ja 2014 verojalanjälkiraporteista löytyi viisi yhteistä teemaa. Nämä teemat olivat yhteiskuntavastuu ja paikallinen hyvinvointi, veronmaksun avoimuus, harmaan talouden torjuminen ja veroparatiisit, lainsäädännön näkyminen raporteissa ja verojalanjäljen kuvaaminen visuaalisesti. Yhteiskuntavastuu ja paikallisen hyvinvoinnin lisääminen oli yleisin raporteista löytynyt teema. Yhteiskuntavastuusta ja paikallisen hyvinvoinnin lisäämisestä kertoivat esimerkiksi yritysten työllistäminen, investoinnit ja veronmaksu kunnille.

Raporteissa esiteltiin yritysten roolia harmaan talouden torjunnassa. Yritykset mainitsivat esimerkiksi, että henkilöstö oli ilmoitettu veronumerorekisteriin, ja että yrityksellä ei ollut tytäryhtiöistä veroparatiiseissa. Raporteissa otettiin esille myös, että veroparatiiseja käytettiin yrityksessä liiketoiminnallisista syistä. Kolmas raporteista löytynyt teema oli veronmaksun avoimuus. Veronmaksun avoimuus tuli esille lähes kaikissa raporteissa. Koko verojalanjäljen raportoinnin tarkoituksena mainittiin olevan veronmaksun läpinäkyvyyden lisääminen. Lainsäädännön teemasta puolestaan otettiin esille verolakien noudattaminen ja yhteistyö veroviranomaisten kanssa.

Viimeiseksi teemaksi muodostui verotietojen esittäminen visuaalisesti. Numeeriset tiedot esitettiin kaikissa raporteissa taulukkomuodossa tai diagrammeina. Eräät yritykset myös esittivät maksamansa ennakonpidätykset karttamuodossa. Verotiedon visuaaliseen esittämiseen tulisi kuitenkin suhtautua varauksella ja tutkia lukuja tarkasti, sillä verojalanjälkiraportissa yritys voi esittää vain tiedot, jotka se haluaa esittää. Esimerkiksi se, että yritys ei esitä maakohtaista jakoa maksamissaan veroissa, ei tarkoita sitä, että kaikki verot maksettaisiin Suomeen. Lisäksi pieni yhteisöveron osuus koko verojalanjäljestä ei tarkoita sitä, että yritys maksaisi paljon muita veroja ja veroluonteisia maksuja. Yritys saattaa yksinkertaisesti vain maksaa vähän yhteisöveroja.

7.4 Raportoinnin haasteet

Verojalanjäljen raportointiin liittyvä haasteet voidaan jakaa raportin laatimiseen liittyviin ja raportoinnin tarkoituksenmukaisuuteen liittyviin haasteisiin. Raportin laatimisessa haastavaa on tiedon keräämisen työläys, veroluonteisten maksujen sisällyttäminen raporttiin ja ulkomailla toimivan yrityksen raportoinnin vaatima kansainvälinen verotietous. Lisäksi asiakas pystyy tekemään raportointia jatkossa itse tilintarkastusyriityksen konsultointityön jälkeen, joten verojalanjäljen raportointi on liiketoiminnan kannalta haasteellista.

Verojalanjäljen raportoinnin tekee haasteelliseksi laadinnan säännöttömyys. Raportit eivät ole vertailukelpoisia, koska asiakas voi raportoida numeeriset verotiedot haluamallaan tarkkuudella. Vapaamuotoinen raportointi ei myöskään kerro yrityksen yhteiskuntavastuullisuudesta, koska vain harvassa raportissa kerrotaan avoimesti esimerkiksi yrityksen verosuunnittelusta. Raportit, joilla yritetään parantaa yrityksen imagoa, eivät ole tarkoituksenmukaisia.

7.5 Verojalanjälkiraportoinnin tulevaisuus

Tutkiessani yritysten verojalanjälkiraportteja ja aihetta käsitteleviä artikkeleita tuli esille erilaisia mielipiteitä siitä, tulisiko verojalanjäljen raportoinnin olla pakollista tulevaisuudessa, vai tulisiko se säilyttää ainakin osin vapaaehtoisena. Tutkimistani yhtiöistä Rio Tinto haluaisi pitää verojalanjäljen raportoinnin vapaaehtoisena. Yhtiössä uskotaan, että nimenomaan vapaaehtoinen raportointi on hyväksi yhtiön liiketoiminnalle. Yhtiö on myös huolissaan lisäkustannuksista, joita aiheutuisi pakollisesta raportoinnista. Rio Tintolla on vakiintuneet raportointikäytännöt, ja raportit ovat jo tällä hetkellä laajoja, joten tämän vuoksi yhtiö ei toivo raportointia koskevaa lainsäädäntöä. Yhtiö toivoo kansainvälistä yhteistyötä raportointikäytäntöjen kehittämisessä, jotta kansainväliset yhtiöt eivät tulevaisuudessa joudu noudattamaan usean eri maan käytäntöjä.

Mehiläisen verojalanjälkiraportin mukaan raportointikäytäntöjä tulisi yhdenmukaistaa. Myös raportteja laativan tilintarkastajan mukaan verojalanjälkiraporttien laatimisen tulisi olla jollain tavalla lailla säädeltyä. Lakien ei välttämättä tarvitsisi olla pakottavia. Yksi mahdollisuus olisi vapaaehtoinen standardisto, johon raportin laatija voisi viitata raportissaan, ja jonka mukaan raportti rakennettaisiin. Tilintarkastajan mukaan yrityksen ei

kannata laatia verojalanjälkiraporttia, jos se ei halua laatia laadukasta raporttia. Tällä hetkellä raportin laadinta on tarkoitushakuista, eikä raporteissa esitetä objektiivista tietoa verojalanjäljestä. Tulevaisuudessa yritykset ehkä ymmärtävät paremmin, että raportin laadintaprosessista on hyötyä yritykselle itselleen, koska sen avulla voidaan seurata muutakin verotusta kuin yhteisöverotusta. Yrityksessä voidaan prosessin aikana tarkastella, hoidetanko veroasioita järkevästi, vai voitaisiinko asioita tehdä toisella tavalla. (Lehtomäki 2015a.)

Tuokko ei ole toistaiseksi tehnyt verojalanjälkiraporttien varmennuksia. Varmennusten tulisi kuitenkin yleistyä, jotta raportoitaviin tietoihin, kuten muuhunkin taloutta koskevaan tietoon, voitaisiin luottaa. Tulevaisuudessa varmennuksia tehdään varmasti enemmän kun raportointikäytännöt selkeentyvät. (Lehtomäki 2015a.)

Osa tutkimistani raporteista oli melko suppeita. Raportteja tulisikin kehittää sellaisiksi, että niissä kerrotaan numeerisen tiedon lisäksi yrityksen rakenteesta ja liiketoiminnasta, jotta raportin lukija voi suhteuttaa verojalanjäljen yrityksen toimintaan. Raportissa tulisi kuvata, miten verojalanjälki on laskettu, ja miksi tietyt verolajit ovat olennaisia yrityksen toiminnalle. Olennaista on kuvata, miten yritys tekee verosuunnittelua, ja miten verosuunnittelu vaikuttaa sen yhteiskunnalliseen merkitykseen.

8 Opinnäytetyöprosessin arviointi

Valitettavasti opinnäytetyöni ajoittui sellaiseen kohtaan yritysten tilikausia, että ehdin saada käsiini vain yhden vuoden 2014 verojalanjälkiraportin. Tässä olisikin mahdollisuus tehdä jatkotutkimusta ja selvittää, kuinka laajasti valtionyhtiöt raportoivat verojalanjäljestään nyt kun julkinen raportointi on muuttunut pakolliseksi. Lisäksi on mielenkiintoista seurata jatkossa, kuinka paljon verojalanjäljen raportointi perustuu lainsäädäntöön, ja mitkä osat raportista mahdollisesti jäävät vapaaehtoisiksi. Opinnäytetyöni on mielestäni ajankohtainen, sillä yritysten verosuunnittelua käsitellään hyvin paljon medioissa. Suuri osa yritysverotuksen uutisista käsittelee veronkiertoa.

Tutkimuksellisen opinnäytetyön laatua arvioidaan reliabiliteetin ja validiteetin kautta. Reliabiliteetilla tarkoitetaan käytetyn tutkimusmenetelmän luotettavuutta. Reliabiliteetti on sitä parempi mitä todennäköisemmin samalla tavalla kerätty ja analysoitu uusi data an-

taisi samat tulokset. (Opinnäytetyöohje 2013, 14–15.) Mielestäni tutkimukseni reliabiliteetti on hyvä. Olen käyttänyt luotettavia teorialähteitä. Olen käyttänyt lähteinä mahdollisimman uutta kirjallisuutta ja luotettavia artikkeleita, uutisia ja lakitekstejä. Myös tilintarkastajan teemahaastattelun reliabiliteetti on hyvä. Olen tutkinut empiirisessä osiossa valmiita ja julkaistuja verojalanjälkiraportteja. Kaikkia raportteja ei ole tilintarkastaja varmentanut, joten numeerista verotietoa ei voi täysin pitää luotettavana. Tutkimukseni tarkoituksena ei ole kuitenkaan ollut numerotiedon analysointi, joten varmuuksien puute ei vähennä tutkimuksen reliabiliteettia.

Validiteetilla tarkoitetaan tutkimustulosten pätevyyttä. Validiteetilla ilmaistaan, mitaanko sitä ilmiötä, jota on sanottu mitattavan. Validiteetti jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen validiteettiin. Sisäisen validiteetin kautta tutkitaan, onko valittu menetelmä tuottanut oleellista tietoa verrattuna muihin mahdollisiin menetelmiin. Ulkoisella validiteetilla mitataan saatujen tulosten yleistettävyyttä. (Opinnäytetyöohje 2013, 15.) Tutkimuksessani on mitattu sitä, mitä piti mitata. Tutkimuskysymykseni ovat mielestäni oikeanlaiset ja ulkoinen validiteetti on hyvä, sillä tutkimustulokset ovat yleistettävissä. Tutkimukseeni on otettu kattava osa valmiista suomalaisista verojalanjälkiraporteista, joten aineistosta on voinut tehdä johtopäätöksiä.

Mielestäni pystyin selvittämään hyvin tutkimuksessani, miten verojalanjäljen raportointia tehdään yhteistyössä tilintarkastajan kanssa. Tärkeimmäksi kysymykseksi tutkimuksen aikana muodostui se, kertovatko verojalanjäljen raportit veronmaksun läpinäkyvyydestä tai yrityksen merkityksestä yhteiskunnalle. Raportteja tarkastellessa tuleekin olla hyvin kriittinen, ja kiinnittää huomioita niihin veroihin, joihin yritys pystyy vaikuttamaan verosuunnittelulla.

Lähteet

Andersson, Edward & Penttilä, Seppo 2014. Elinkeinoverolain kommentaari. 14. uudistettu painos. Talentum, Helsinki.

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Arvonlisäverotus. 2014. KPMG. Edita, Helsinki.

Ennakkoperintälaki 30.12.1996/1118.

Ennakkonpidätys. 2011. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Ennakkonpidatys%2813363%29](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Sanasto/Ennakkonpidatys%2813363%29). Luettu 27.1.2015.

Eskola, Jari & Suoranta, Juha 2008. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 8. painos. Vastapaino, Tampere.

Finferries Historia. Finferries. [Http://www.finferries.fi/finferries/historia.html](http://www.finferries.fi/finferries/historia.html). Luettu 15.3.2015.

Governia tänään. Governia Oy. [Http://governia.fi/governia/](http://governia.fi/governia/). Luettu 4.3.2015.

Halonen, Kaarina & Steiner, Maj-Lis 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. WSOYpro, Helsinki.

Heliövaara, Eero & Paatero, Sirpa 2014. Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin 1.10.2014. Valtioneuvoston kanslia, Omistaja-ohjausosasto.

Historia. 2014. Tuokko Oy. [Http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/historia/](http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/historia/). Luettu 21.1.2015.

Itella vuosikertomus 2013. 2014. Posti Group Oyj. <http://annualreport2013.itella.com/vuosikertomukset/vuosikertomus-2013>. Luettu 9.23.2015.

Juanto, Leila & Saukko, Petri 2012. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. 7. uudistettu painos. Talentum, Helsinki.

Järnefelt, Veli-Matti & Salokoski, Jari 2012. Uudistettu tonnistoverolaki. Verohallinto. [Http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Uudistettu_tonnistoverolaki\(20002\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Uudistettu_tonnistoverolaki(20002)). Luettu 26.1.2015.

Jätevero. 2013. Tulli. [Http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmisteverotettavat/jatevero/index.jsp](http://www.tulli.fi/fi/yrityksille/verotus/valmisteverotettavat/jatevero/index.jsp). Luettu 27.1.2015.

Jäteverotus. Valtiovarainministeriö. [Https://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/05_valmisteverotus/08_jateverotus/index.jsp](https://www.vm.fi/vm/fi/10_verotus/05_valmisteverotus/08_jateverotus/index.jsp). Luettu 27.1.2015.

Kaupparekisteriote 2013. Suomen Lauttaliikenne Oy.

Kesko lyhyesti. 2015. Kesko Oyj. [Http://www.kesko.fi/yritys/kesko-lyhyesti/](http://www.kesko.fi/yritys/kesko-lyhyesti/). Luettu 27.2.2015.

Kiinteistövero. 2014. Veronmaksajain keskusliitto Ry. [Http://www.veronmaksajat.fi/luvut/tilastot/kunnat/kiinteistovero/](http://www.veronmaksajat.fi/luvut/tilastot/kunnat/kiinteistovero/). Luettu 24.1.2014.

Kinnunen, Nina 2014. Verojalanjäljen raportointi kaipaa yhteisiä pelisääntöjä. Suomi Mediaplanet Oy. [Http://www.businessopas.fi/yritysvastuu/verojalanjaljen-raportointi-kaipaa-yhteisia-pelisaantoja](http://www.businessopas.fi/yritysvastuu/verojalanjaljen-raportointi-kaipaa-yhteisia-pelisaantoja). Luettu 9.1.2015.

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

Kosonen, Katri 2013. Veroparatiisit, verosuunnittelu ja veronkierto. Kansantaloudellinen aikakauskirja 3/2013. [Http://www.taloustieteellinenyhdistys.fi/wp-content/uploads/2014/09/Kosonen.pdf](http://www.taloustieteellinenyhdistys.fi/wp-content/uploads/2014/09/Kosonen.pdf). Luettu 8.5.2015.

Kuisma, Mika & Temmes, Armi 2011. Yritysten vastuuraportointi. Teoksessa Joutsenvirta, Maria & Halme, Minna & Jalas, Mikko & Mäkinen, Jukka (toim.) Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa. Gaudeamus Helsinki University Press, Helsinki.

Kukkonen, Matti & Walden, Risto 2010. Konsernin verosuunnittelu. WSOY, Helsinki.

Laki korkotulon lähdeverosta 28.12.1990/1341.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Laki väliaikaisesta pankkiverosta 28.12.2012/986.

Lassila, Anni 2013. Verojalanjälki on yritysten uusin kiinnostusten kohde. Helsingin Sanomat 5.5.2013. [Http://www.hs.fi/talous/a1367637434678](http://www.hs.fi/talous/a1367637434678). Luettu 23.1.2015.

Lehtomäki, Miki 2015a. Teemahaastattelu 13.3.2015.

Lehtomäki, Miki 2015b. Verojalanjälkiraportoinnilla vastuulliseen verokansalaisuuteen? Tuokkonen. Tuokko-ryhmän asiakaslehti, 8–9.

Lyhyesti. 2015. Neste Oil Oyj. [Http://nesteoil.fi/default.asp?path=35,52,107,2999](http://nesteoil.fi/default.asp?path=35,52,107,2999). Luettu 27.2.2015.

Martikainen, Toivo 2012. Mehiläisen verokikkailulle tulossa stoppi. Taloussanomat 16.8.2012. [Http://www.taloussanomat.fi/yritykset/2012/08/16/mehilaisen-verokikkailulle-tulossa-stoppi/201235012/12](http://www.taloussanomat.fi/yritykset/2012/08/16/mehilaisen-verokikkailulle-tulossa-stoppi/201235012/12). Luettu 16.3.2015.

Missio, visio, arvot. 2014. Tuokko Oy. [Http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/missio-visio-arvot/](http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/missio-visio-arvot/). Luettu 21.1.2015.

Niskakangas, Heikki 2014. Johdatus Suomen verojärjestelmään. 3. uudistettu painos. Talentum, Helsinki.

Opinnäytetyöohje 2013. Ohje. Metropolia Ammattikorkeakoulu. Liiketalouden koulutusohjelma.

Ossa, Jaakko 2014. Yritystoiminnan verotus. 2. uudistettu painos. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.

Our Business. Rio Tinto. [Http://www.riotinto.com/our-business-75.aspx](http://www.riotinto.com/our-business-75.aspx). Luettu 1.1.2015.

Paatero, Sirpa 2014. Valtionyhtiöt esimerkkeinä. Kouvolan Sanomat 15.10.2014. [Http://www.kouvолansanomat.fi/Mielipide---Kolumnit/2014/10/15/Valtion-yhti%C3%B6t%20esimerkkein%C3%A4/2014218028077/68](http://www.kouvолansanomat.fi/Mielipide---Kolumnit/2014/10/15/Valtion-yhti%C3%B6t%20esimerkkein%C3%A4/2014218028077/68). Luettu 23.1.2015.

Palola, Kauko 2014. Omistaja-arvo verojen edelle. Keskipohjanmaa. 2.10.2014. [Http://www.kp24.fi/uutiset/Default.aspx?newsid=374309](http://www.kp24.fi/uutiset/Default.aspx?newsid=374309). Luettu 14.2.2015.

Pasanen, Taneli 2014. Mitkä työnantajamaksut? SLP Group OSK. [Http://www.ukko.fi/mitka-tyonantajamaksut/](http://www.ukko.fi/mitka-tyonantajamaksut/). Luettu 27.1.2015.

Posti lyhyesti. Posti Group Oyj. [Http://www.posti.com/postigroup/posti-lyhyesti/](http://www.posti.com/postigroup/posti-lyhyesti/). Luettu 23.2.2015.

Rakennusverolaki 14.1.1977/54.

Rio Tinto Media Release 2015. Rio Tinto. [Http://www.riotinto.com/documents/150212_Rio%20Tinto%20full%20year%20results_media%20release.pdf](http://www.riotinto.com/documents/150212_Rio%20Tinto%20full%20year%20results_media%20release.pdf). Luettu 1.3.2015.

Rio Tinto Taxes Paid in 2013 2014. Rio Tinto. [Http://www.riotinto.com/documents/RT_taxes_paid_in_2013.pdf](http://www.riotinto.com/documents/RT_taxes_paid_in_2013.pdf). Luettu 9.3.2015.

Ristelä, Pekka 2013. Yritysten yhteiskuntavastuu- edistystä vai silmänlumetta. Maailmantalous.net. [Http://www.maailmantalous.net/fi/artikkeli/yritysten-yhteiskuntavastuu-edistysta-vai-silmanlumetta](http://www.maailmantalous.net/fi/artikkeli/yritysten-yhteiskuntavastuu-edistysta-vai-silmanlumetta). Luettu 14.2.2015..

Salmin, Esa 2009. Suomi mukaan ehkäisemään resurssikirousta. Kepa Ry. [Http://www.kepa.fi/uutiset/7102](http://www.kepa.fi/uutiset/7102). Luettu 8.3.2015.

Salo, Reijo 2014. Verojalanjälki ja verojen läpinäkyvyys. [Http://valtioniomistus.fi/suomi/files/2014/05/Reijo-Salo.pdf](http://valtioniomistus.fi/suomi/files/2014/05/Reijo-Salo.pdf). Luettu 9.1.2015.

Sarajärvi, Anneli & Tuomi, Jouni 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. 5. uudistettu painos. Tammi, Helsinki.

Senaatti-kiinteistöt. Senaatti-kiinteistöt. [Http://www.senaatti.fi/senaatti/senaatti-kiinteistot](http://www.senaatti.fi/senaatti/senaatti-kiinteistot). Luettu 22.2.2015.

Siirtohinnoittelu käytännössä. 2012. KPMG. Edita, Helsinki.

Simola, Eeva & Ylönen, Matti 2011. Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Teoksessa Joutsenvirta, Maria & Halme, Minna & Jalas, Mikko & Mäkinen, Jukka (toim.) Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa. Gaudeamus Helsinki University Press, Helsinki.

Sponda lyhyesti. Sponda Oyj [Http://www.sponda.fi/fi/spondayrityksena/spondalyhyesti/Sivut/spondalyhyesti.aspx](http://www.sponda.fi/fi/spondayrityksena/spondalyhyesti/Sivut/spondalyhyesti.aspx). Luettu 22.2.2015.

S-ryhmän rakenne. SOK. [Https://www.s-kanava.fi/web/s/s-ryhma/s-ryhman-rakenne](https://www.s-kanava.fi/web/s/s-ryhma/s-ryhman-rakenne). Luettu 23.2.2015.

S-ryhmän vastuullisuuskatsaus 2013 2014. SOK.
[Https://www.google.fi/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=https%3A%2F%2Fwww.s-kanava.fi%2Fdocuments%2F15238%2F207103%2FS-ryhm%25C3%25A4n_vastuullisuuskatsaus_2013.pdf%2F826803e7-3c16-441d-ac8c-fe875fcf1ac5&ei=Bm_9VJruNIX5ygO4loAg&usq=AFQjCNHUgYB08xrlv2cQU1F45SkoxZTB6A&bvm=bv.87611401,d.bGQ&cad=rja](https://www.google.fi/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB4QFjAA&url=https%3A%2F%2Fwww.s-kanava.fi%2Fdocuments%2F15238%2F207103%2FS-ryhm%25C3%25A4n_vastuullisuuskatsaus_2013.pdf%2F826803e7-3c16-441d-ac8c-fe875fcf1ac5&ei=Bm_9VJruNIX5ygO4loAg&usq=AFQjCNHUgYB08xrlv2cQU1F45SkoxZTB6A&bvm=bv.87611401,d.bGQ&cad=rja). Luettu 9.3.2015.

Talous. 2014. Mehiläinen Oy. [Https://www.mehilainen.fi/yritysinfo/vastuullisuus/talous?loc=40](https://www.mehilainen.fi/yritysinfo/vastuullisuus/talous?loc=40). Luettu 2.3.2015.

Taloustieto. SOK. [Https://www.s-kanava.fi/web/s/s-ryhma/taloustieto](https://www.s-kanava.fi/web/s/s-ryhma/taloustieto). Luettu 23.2.2015.

Tarinamme. 2015. Vapo. [Http://www.vapo.fi/konserni/tarinamme](http://www.vapo.fi/konserni/tarinamme). Luettu 27.2.2015.

Terveystalo lyhyesti. Terveystalo. [Http://www.terveystalo.com/fi/Yritystietoa/Terveystalo-lyhyesti/](http://www.terveystalo.com/fi/Yritystietoa/Terveystalo-lyhyesti/). Luettu 22.2.2015.

Tietoa meistä. 2014. Oy Tuokko Ltd. [Http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/](http://www.tuokko.fi/tietoa-meista/). Luettu 21.1.2015.

Torkkel, Timo 2014. Verojalanjälki- minne mennään. Julkaistu 24.2.2014.
[Http://www.kpmg.com/fi/fi/ajankohtaista/uutisia-ja-julkaisuja/tax-flash/sivut/industry-flash-verojalanjalki-minne-mennaan.aspx](http://www.kpmg.com/fi/fi/ajankohtaista/uutisia-ja-julkaisuja/tax-flash/sivut/industry-flash-verojalanjalki-minne-mennaan.aspx). Luettu 9.1.2015.

Tuloverolaki 13.12.1992/1535.

Turtola, Ilona 2014. Päätyvätkö rahat veroparatiisiin? Terveisyriyten veroeurojen reitit kiinnostavat kuntia. Yle Uutiset 14.11.2014. [Http://yle.fi/uutiset/paatyvatko_rahat_veroparatiisiin_-_terveysyriyten_veroeurojen_reitit_kiinnostavat_kuntia/6828840](http://yle.fi/uutiset/paatyvatko_rahat_veroparatiisiin_-_terveysyriyten_veroeurojen_reitit_kiinnostavat_kuntia/6828840). Luettu 21.3.2015.

Työnantajamaksut. 2015. Laskentapalvelut Pesonen Oy. [Http://www.laskentapesonen.fi/sosiaalivakuutusmaksut_2015.html](http://www.laskentapesonen.fi/sosiaalivakuutusmaksut_2015.html). Luettu 27.1.2015.

Vapon toimintaperiaatteet. 2012. Vapo. [Http://www.vapo.fi/konserni/toimintaperiaatteet](http://www.vapo.fi/konserni/toimintaperiaatteet). Luettu 27.2.2015.

Valtionyhtiöiden raportoitava maksamansa verot maittain. 2014. Veronmaksajain keskusliitto Ry. [Https://www.veronmaksajat.fi/ajankohtaista/Ajankohtaista/Uutiset/Valtionyhtioiden-raportoitava-maksamansa-verot-maittain/](https://www.veronmaksajat.fi/ajankohtaista/Ajankohtaista/Uutiset/Valtionyhtioiden-raportoitava-maksamansa-verot-maittain/). Luettu 23.1.2015.

Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa 2011. Joutsenvirta, Maria & Halme, Minna & Jalas, Mikko & Mäkinen, Jukka (toim.) Gaudeamus Helsinki University Press, Helsinki.

Verojalanjälki ja sen raportointi. 2014. Oy Tuokko Ltd. [Http://www.tuokko.fi/palvelut/tilintarkastus/verojalanjalki-ja-sen-raportointi/](http://www.tuokko.fi/palvelut/tilintarkastus/verojalanjalki-ja-sen-raportointi/). Luettu 25.11.2014.

Veroraportointi. 2014. PwC. [Http://www.pwc.fi/fi/julkaisut/yritysvastuubarometri/veroraportointi.jhtml](http://www.pwc.fi/fi/julkaisut/yritysvastuubarometri/veroraportointi.jhtml). Luettu 9.1.2015.

Vuosikertomus 2013. 2014. Sponda Oyj. [Http://annualreport2013.sponda.fi/fi/vuosi-2013/vuosi-2013-lyhyesti/](http://annualreport2013.sponda.fi/fi/vuosi-2013/vuosi-2013-lyhyesti/). Luettu 22.2.2015.

Vuosikertomus 1.1.2014–30.4.2014. 2014. Vapo. http://www.vapo.fi/filebank/1891-VAPO_vk_2013_2014_WEB_%282%29.pdf. Luettu 28.2.2015.

Yritysvastuuraportti 2013. 2014. Vapo. [Http://www.vapo.fi/filebank/1917-Vapo_Yritysvastuuraportti_2013_20082014.pdf](http://www.vapo.fi/filebank/1917-Vapo_Yritysvastuuraportti_2013_20082014.pdf). Luettu 2.3.2015.

Yritys- ja ympäristövastuuraportointi. 2014. Oy Tuokko Ltd. [Http://www.tuokko.fi/palvelut/tilintarkastus/yritysvastuu-ja-ymparistovastuuraportointi/](http://www.tuokko.fi/palvelut/tilintarkastus/yritysvastuu-ja-ymparistovastuuraportointi/). Luettu 13.2.2015.

Yritystiedot. 2015. Mehiläinen Oy. [Https://www.mehilainen.fi/yritysinfo/mehil%C3%A4inen-lyhyesti/yritystiedot?loc=40](https://www.mehilainen.fi/yritysinfo/mehil%C3%A4inen-lyhyesti/yritystiedot?loc=40). Luettu 22.2.2015.

Haastattelukysymykset Oy Tuokko Ltd:n tilintarkastajalle

1. Millainen on verojalanjäljen raportin laatimisaikataulu?
2. Millaisille yrityksille on tehty verojalanjälkiraportteja?
3. Kuinka paljon raportteja on tehty, mistä lähtien ja onko määrä kasvanut?
4. Mikä on yritysten osuus prosessista?
5. Millainen on laatimisprosessi?
6. Millaisia ovat tulevaisuuden trendit raportoinnissa?
7. Mitkä ovat raportoinnin haasteet?

