

# **YRITYSVASTUU JA VEROT - YRITYKSEN JA SIDOSRYHMIEN NÄKEMYKSIÄ**

**Jyväskylän yliopisto  
Kauppakorkeakoulu**

**Pro gradu -tutkielma**

**2021**

**Tekijä: Vilma Aaltonen  
Oppiaine: Laskentatoimi  
Ohjaaja: Aila Virtanen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

## TIIVISTELMÄ

Tekijä Vilma Aaltonen	
Työn nimi Yritysvastuu ja verot – yrityksen ja sidosryhmien näkemyksiä	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 28.2.2021	Sivumäärä 94
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Verot on viime vuosien aikana liitetty osaksi yritysvastuun arviointia ja kiinnostus yritysten verojärjestelyjä kohtaan kasvaa jatkuvasti. Tässä pro gradu -tutkielmassa selvitetään sekä yrityksen että sidosryhmien näkemyksiä yritysvastuun ja verojen välisestä suhteesta sekä verojalanjäljen raportoinnin tasosta. Tarkastelussa on yrityksissä, kansalaisjärjestöissä sekä Verohallinnossa toimivien veroasiantuntijoiden mielipiteet. Tutkimus toteutettiin laadullisena eli kvalitatiivisena tutkimuksena. Tutkimusaineisto kerättiin haastattelemalla yhteensä seitsemää veroasiantuntijaa, joista kolme työskentelee suomalaisissa kansainvälisesti toimivissa pörssiyrityksissä, kolme yritysvastuuseen ja verotukseen kantaottavissa järjestöissä ja yksi Verohallinnossa. Tarkoituksena oli saada syvä ymmärrys siitä, miten eri asiantuntijat kokevat verojen ja yritysvastuun monimuotoisen suhteen.</p> <p>Tämän tutkimuksen tulosten mukaan verot yhdistetään tiiviisti osaksi yritysvastuuta. Verot koettiin yrityksen kontribuutioksi yhteiskunnan rahoittamiseen ja tutkittavien erilaisista taustaorganisaatiosta huolimatta verovastuullisuus ymmärrettiin hyvin samankaltaisesti. Näkemyserot ryhmien välillä tulivat esiin verovastuullisuuden toteutumisen arvioimisessa, johon järjestöissä toimivat tutkittavat suhtautuivat muita tarkasteltuja ryhmiä kriittisemmin. Vastakkaisia mielipiteitä tutkimuksessa herätti erityisesti verojalanjäljen raportointi ja julkisen veroraportoinnin sääntelyn tarpeet. Tutkimuksen tulokset ovat hyvä osoitus yritysvastuun ja verojen välisen suhteen monimuotoisuudesta sekä sidosryhmien yrityksiin kohdistamista monenlaisista odotuksista vastuullisuuteen liittyen. Tutkimuksen mukaan yrityksiltä vaaditaan enenevässä määrin vastuullisuutta ja läpinäkyvyyttä veroasioissa, eikä nykyinen verojalanjäljen raportointi välttämättä riitä vastaamaan kaikkien sidosryhmien tietotarpeisiin.</p>	
Asiasanat: yritysvastuu, verot, verovastuullisuus, verojalanjälkiraportointi, julkinen maakohtainen raportointi, sidosryhmät	
Säilytyspaikka: Jyväskylän yliopiston kirjasto	



# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Johdatus aiheeseen .....	7
1.2	Tutkielman tarkoitus ja tutkimuskysymykset.....	9
1.3	Tutkielman rakenne .....	11
2	YRITYSVASTUU JA VEROT .....	12
2.1	Yritysvastuun määrittelyä .....	12
2.2	Verokysymykset osana yritysvastuuta.....	16
2.3	Verojen minimoimisen käsitteistä .....	19
2.4	Sidosryhmien vaikutus ja legitimizeetti.....	21
2.4.1	Sidosryhmäteoria .....	21
2.4.2	Legitimeetti.....	25
3	VEROVASTUU, VEROJALANJÄLJEN RAPORTOINTI JA RAPORTOINNIN SÄÄNTELY .....	28
3.1	Mitä on vastuullinen veronmaksu? .....	28
3.1.1	Verojen ja vastuullisuuden yhteensovittamisen haasteita.....	28
3.1.2	Verot ja moraali .....	31
3.1.3	Veronkierron riskit yrityksille.....	33
3.1.4	Vastuullinen verostrategia ja verovastuu.....	34
3.2	Yritysvastuuraportointi verojen näkökulmasta .....	36
3.3	Veroraportointia ohjaavat viitekehykset ja sääntely .....	39
4	AINEISTO JA MENETELMÄ.....	42
4.1	Menetelmä .....	42
4.2	Tutkimusaineiston keruu ja analysointi .....	44
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET .....	47
5.1	Verovastuullisuus .....	47
5.2	Verovastuullisuuden toteutuminen.....	53
5.2.1	Verovastuuseen ohjaavat motivaatiotekijät .....	53
5.2.2	Näkemyksiä verovastuullisuuden toteutumisesta .....	56
5.2.3	Verovastuullisuuden toteutumiseen liittyviä haasteita .....	62
5.3	Julkinen raportointi .....	66
5.3.1	Raportointi tällä hetkellä.....	66
5.3.2	Sääntelyn lisäämisen mahdolliset vaikutukset.....	68
5.3.3	Tulevaisuuden näkymät .....	72
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI .....	75
6.1	Johtopäätökset.....	75
6.2	Pohdinta .....	81
6.3	Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset .....	84

LÄHTEET .....	87
---------------	----

LIITE .....	94
-------------	----

## **KUVIOT**

KUVIO 1 Yritysvastuun kolmijako, Triple Bottom Line (Elkington, 2004).....	14
--	----

KUVIO 2 Yritysvastuun pyramidimalli (Carroll, 1991) .....	15
---	----

## **TAULUKOT**

TAULUKKO 1 Tutkimuksen haastateltavat.....	45
--	----

## LYHENTEET

BEPS	Veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa torjuva hanke ( <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> )
CbCR	Verotuksen maakohtainen raportointi ( <i>Country-by-Country Reporting</i> )
CSR	Yrityksen yhteiskuntavastuu tai yritysvastuu ( <i>Corporate Social Responsibility</i> )
ESG	Vastuullisen sijoittamisen vastuullisuuskriteerit ( <i>Environmental, Social, and Corporate Governance</i> )
GRI	Kansainvälinen yritysvastuun raportointialoite ( <i>Global Reporting Initiative</i> )
GSSB	GRI:n itsenäinen standardiensäätöelin ( <i>Global Sustainability Standards Board</i> )
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö ( <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> )
SRI	Vastuullinen sijoittaminen ( <i>Socially responsible investing</i> )
TBL	Viitekehys, joka yhdistää yritysvastuuseen sosiaalisen, taloudellisen ja ekologisen vastuun ( <i>Triple Bottom Line</i> )
TEM	Työ- ja elinkeinoministeriö
UNIDO	Yhdistyneiden kansakuntien teollistamisjärjestö ( <i>United Nations Industrial Development Organization</i> )

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Johdatus aiheeseen

Vastuullisuuden merkitys liiketoiminnassa kasvaa jatkuvasti. Ajatuksia yritysten laajasta, pelkän osakkeenomistajille tuotettavan voiton ylittävästä, vastuusta yhteiskunnalle on ollut olemassa jo kauan, mutta erityisesti yritysten yhteiskuntavastuun tai lyhyemmin yritys vastuun (Corporate Social Responsibility, CSR) merkitys, vaikuttavuus ja tärkeys on kasvanut vuosittain vaihteen jälkeen (Carroll & Shabana, 2010). Yritysten vastuullisuuteen liittyvät toimet kuten vastuullisuusohjelmat sekä yritys vastuuraportointi ja -kommunikointi on nähty yhdeksi merkittävimmistä viimeaikaisista yritystrendeistä (Michelon, Pilonato, Ricceri, 2015; Russo-Spena, Tregua, De Chiara, 2018), ja esimerkiksi KPMG:n yritys vastuun raportoinnin tutkimukset osoittavat jatkuvaa kasvua yritys vastuuraportoinnin määrässä maailmanlaajuisesti (KPMG, 2013; KPMG, 2015; KPMG, 2017). Vaikuttaa siis siltä, että yritykset tunnistavat nykyään hyvin sidosryhmien niihin kohdistamat monenlaiset odotukset vastuullisuuden suhteen, ja vaikka yritys vastuujärjestelmä on syntymästään asti herättänyt myös osin vahvaakin kritiikkiä (esim. Friedman, 1970), on yritystoiminnan yhteiskunnallisten vaikutusten arvioinnin merkitys kasvanut niin suureksi, että yritykset eivät enää voi täysin ohittaa vastuullisuuskysymyksiä. Knuutisen (2014) mukaan yksi yritys johdon tärkeimmistä tehtävistä, erilaisten liiketoiminnan riskien tunnistaminen ja eliminoiminen, velvoittaa kiinnittämään huomion yritys vastuuseen, sillä nykyisin yritys vastuustrategian ja siihen liittyvien toimenpiteiden puuttuminen on itsessään merkittävä riski liiketoiminnalle. Joissain tapauksissa yritys vastuu voidaan nähdä jopa eräänlaiseksi sijoitukseksi tai välineeksi myynnin kasvattamiseen (Knuutinen, 2014). Yritys vastuulle ei ole löydetty yleispätevää määritelmää (Whait, Christ, Ortas & Burrit, 2018), mutta siihen katsotaan usein sisältyvän taloudellisen vastuunkannon lisäksi sosiaalisen- ja ympäristövastuun näkökulmat (Elkington, 2004), sidosryhmien odotuksiin vastaaminen (Aguinis, 2011) sekä eettisten normien noudattaminen ja hyveellinen toiminta (Carroll, 1991). Kuten määritelmiin liittyvien elementtien laajuus ker-

too, kyseessä ei ole yksinkertainen, helposti sovellettava ideologia tai valmis toimintamalli. Vastuukysymykset ovat jatkuvaa tasapainottelua eri sidosryhmien intressien välillä ja Ketolan (2008) mukaan ristiriitojen sattuessa yritykset priorisoivat taloudelliset tavoitteet usein sosiaalisten ja ympäristöä koskettavien tavoitteiden edelle.

Vastuullisuus on noussut enenevässä määrin huomiota herättäväksi aiheeksi myös verotuksen kontekstissa, sillä aiempaa useammat sidosryhmät tarkastelevat aktiivisesti lähestymistapoja, joita yritykset käyttävät verostrategioihinsa ja verosuunnitteluun (Knuutinen, 2014). Tämä ei ole yllättävää, sillä verojen maksun voidaan nähdä olevan keskeinen osa yhteiskunnallisen hyvän aikaansaamista ja siten aivan yritysvastuun teeman ytimessä. Veroja tarvitaan tulojen hankkimiseksi, jotta tarvittavat valtion tehtävät, kuten julkisten hyödykkeiden ja palvelujen tarjoaminen, voidaan suorittaa (Avi-Yonah, 2006). Verojen yhteiskunnalliseen merkitykseen viitaten, Christensen ja Murphy (2004) ovat todenneet, että "verojen maksaminen on ehkä perustavanlaatuisin tapa, jolla yksityiset ja yrityskansalaiset tekevät yhteistyötä laajemman yhteiskunnan kanssa". Verojärjestelyt ovat kuitenkin myös oiva esimerkki yritysvastuun toteutumisen käytännön haasteista ja ristiriitaisista intresseistä. Osakkeenomistajien näkökulmasta verojen välttely voi olla perusteltua ja toivottua taloudellista vastuunkantoa, mikä kuitenkin sotii muiden sidosryhmien, kuten valtion, intressejä vastaan, jolloin näkemykset taloudellisesta ja sosiaalisesta vastuusta ovat ristiriidassa keskenään (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Verojärjestelyiden vastuullisuuden arviointia ei myöskään helpota verojärjestelyiden eri käsitteiden sekä lainmukaisen ja laittoman toiminnan välisen rajanvedon vaikeus. Koska verojen välttely on usein lain puitteissa mahdollista, liittyy verojen ja yritysvastuun suhteeseen myös moraalista arviointia (Jallai, 2017).

Erityisesti suurten kansainvälisten konsernien harjoittamien verokäytäntöjen ongelmat ja yritysvastuun vastaisuus on nostettu esiin (esim. Ylönen & Laine, 2015; Dowling, 2014), ja mediassa esillä olleet tunnettujen yritysten, kuten Googlen, Facebookin ja Starbucksin veroskandaalit vaikuttavat takuulla eri sidosryhmien asenteiden kiristymiseen (Gribnau, 2015). Veronkierrosta kiinni jääminen voi siten olla uhka myös legitimitetille ja yrityksen koko vastuullisuusraportoinnin uskottavuudelle. Esimerkiksi Lanis ja Richardson (2012) tuomitsevat veroja välttelevät yritykset sosiaalisesti vastuuttomiksi. Heidän mukaansa "yritys, joka osallistuu aggressiivisiin verokäytänteisiin, on sosiaalisesti vastuuton, ja yrityksen päätöksiin siitä, kuinka pitkälle se on valmis menemään pienentääkseen verovelvollisuuttaan, vaikuttaa laillisuusnäkökulmien ja eettisten peruskysymysten lisäksi sen suhtautuminen yritysvastuuseen" (Lanis & Richardson, 2012). Verot eivät tämän näkemyksen mukaan ole erotettavissa yritysvastuusta. Mikäli yritys haluaa toimia vastuullisesti sekä näyttäytyä yhteiskunnassa vastuullisena toimijana, tulee sen viimeaikaisen tutkimuskirjallisuuden valossa kiinnittää huomiota vastuullisuuteen myös veroasioiden hoidossa. Verojärjestelyt ovat herättäneet sidosryhmien kiinnostuksen ja osaltaan sidosryhmien paineistuksen alaisena yritykset ovat alkaneet raportoidaan verojärjestelyistään osana yritysvastuun raportointiaan. Myös Suomessa tämä ve-



rojalanjälkiraportointi -nimellä yleisesti tunnettu raportointi yleistyy nopeasti (PwC, 2018). Vaikka yritys vastuusta raportointi on hyvin suosittua, yritys vastuuraportointi on läpi historiansa herättänyt melko runsaasti kritiikkiä ja raportoinnin laatu on osin kyseenalaistettu (esim. Milne & Gray, 2013). Yritys vastuuraportoinnin kohtaama kritiikki on mahdollista yhdistää myös veroista raportointiin, ja vapaaehtoisen ja vapaamuotoisen verojalanjäljen raportoinnin tilalle onkin esitetty vaatimuksia pakollisesta ja säännellymmästä raportoinnista.

Yritysvastuuajattelun pitkän historian huomioiden, yllättävää on se, että yritys vastuun näkökulma on yhdistetty verokysymyksiin melko myöhään (Christensen & Murphy, 2004) ja vasta viimeaikaisessa tutkimuskirjallisuudessa verokysymyksiä on enenevässä määrin alettu käsitellä osana yritys vastuuta (esim. Jenkins & Newell, 2013; Dowling, 2014; Davis, Guenther, Krull, & Williams, 2016; Whait, Christ, Ortas, & Burritt, 2018). Suuri osa yritys vastuun ja verot yhdistävästä aikaisemmasta tutkimuksesta on kvantitatiivista, mikä luo tarpeen myös muiden tutkimusmetodien, kuten haastattelujen ja case tutkimusten hyödyntämiselle, jotta voidaan tarkemmin ymmärtää ihmisten suhtautumista aggressiivisiin verokäytäntöihin sekä niiden vuorovaikutukseen yritys vastuun kanssa (Whait, 2018). Aihe on ehdottomasti yhteiskunnallisesti tärkeä, minkä lisäksi kiinnostavan siitä tekee myös jatkuvasti lisääntyvä veroraportointia ohjaava sääntely, josta esimerkkejä ovat Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n veropohjan rapautumista ja voitonsiirtoa torjuva BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) -hanke, Euroopan komission ehdotus pakollisesta julkisesta maakohtaisesta veroraportoinnista sekä yleisesti käytettyyn yritys vastuun raportointiohjeistukseen GRI:hin (Global Reporting Initiative) hiljattain lisätty GRI 207 Tax -verostandardi.

## 1.2 Tutkielman tarkoitus ja tutkimuskysymykset

Tämän tutkielman tarkoituksena on tarjota ajantasaista tietoa yritys vastuun ja verojen välisestä suhteesta ja verovastuun toteutumisesta suomalaisten yritys verotuksen asiantuntijoiden näkökulmasta. Tarkastelussa tässä tutkimuksessa on sekä yrityksen, että kahden sidosryhmän näkemykset. Yritys vastuun tutkimukseen usein liitetty sidosryhmäteoria edellyttää, että yrityksen on huomioitava eri sidosryhmien sitä kohtaan asettamat odotukset. Tämä pätee myös verojärjestelyihin, sillä Hillenbradin, Moneyn, Brooks ja Tovstigan (2019) mukaan useiden sidosryhmien näkemysten omaksuminen on tärkeää lähestyttäessä verokysymyksiä yritys vastuun perspektiivistä. Suomalaisesta näkökulmasta verojen ja yritys vastuun yhteyttä ovat tutkineet mm. Ylönen ja Laine (2015), jotka tutkivat suomalaisen metsäteollisuusyrityksen verojärjestelyjä ja arvioivat yhtiön raportointia veroista osana sen yritys vastuun raportointia. Knuutinen ja Pietiläinen (2017) ovat puolestaan huomioineet sidosryhmän näkökulman tarkastellessaan suomalaisten vastuulliseen sijoittamiseen sitoutuneiden institutionaalisten sijoittajien näkemyksiä verojen vaikutuksista kyseisten sijoittajien vastuullisuusanalyysiin ja sijoituspäätöksiin. Tässä tutkimuksessa on yritys näkökul-

man lisäksi valittu tarkasteltaviksi veroviranomaisen ja verotukseen kanta-aottavien kansalaisjärjestöjen näkemykset. Veroviranomainen eli verotuksen toimittava taho on veroasioissa yrityksen selkeä sidosryhmä, jonka kanssa veroasioista kommunikoidaan jatkuvasti. Kansalaisjärjestöjen vaikutus yritys vastuun edistämässä on kansainvälisesti merkittävää (Scherer & Palazzo, 2011), eivätkä veroasiat ole poikkeus, sillä järjestöt ottavat niihin aktiivisesti kantaa ja yrittävät ohjata yrityksiä verovastuullisuuteen. Nämä kaksi ryhmää ovat verojen ja yritys vastuun kontekstissa tärkeitä sidosryhmiä ja siksi, yritysten lisäksi, tämän tutkimuksen mielenkiinnon kohteena. Tutkimus toteutetaan laadullisena haastattelututkimuksena, jossa eri yrityksissä, Verohallinnossa ja kansalaisjärjestöissä toimivien veroasiantuntijoiden näkemyksiä yritys vastuun ja verojen välisestä suhteesta ja rajapinnoista selvitetään kysymällä heidän mielipiteitään yritys vastuusta, vastuullisesta veronmaksusta sekä verojalan jäljen raportoinnista ja mahdollisesta pakollisen julkisen veroraportoinnin tarpeesta. Tutkimuskysymykset ovat:

*Mitä verovastuullisuus tarkoittaa yritysten, kansalaisjärjestöjen ja veroviranomaisen näkökulmasta?*

*Miten hyvin verovastuullisuus näiden ryhmien näkökulmasta toteutuu?*

*Minkälaiseksi julkisen veroraportoinnin nykyinen taso koetaan ja pitäisikö raportoinnin sääntelyä lisätä?*

Tutkimusta varten haastateltiin yhteensä seitsemää eri asiantuntijaa, joista kolme toimii verojohtajina suomalaisissa pörssiyrityksissä, kolme tutkimus ja vaikuttamistehtävissä verotukseen ja vastuullisuuteen keskittyvissä kansalaisjärjestöissä ja yksi Suomen Verohallinnossa. Verohallinnossa useampi henkilö kävi haastattelukysymykset läpi ja haastateltu asiantuntija valmistautui haastatteluun keskustelemalla kysymyksistä kollegoidensa kanssa. Näin voitiin varmistaa, että vaikka haastatteluun osallistui vain yksi henkilö, näkemykset kuvastavat myös laajemmin Verohallinnon yhteisöjen tuloverotuksen asiantuntijakunnan näkemyksiä. Verovastuullisuutta pyritään tässä tutkielmassa käsittelemään laajasti eri näkökulmista, minkä vuoksi haastateltavaksi valittiin henkilöitä, jotka edustavat erilaisia taustaorganisaatioita ja joilla on sen vuoksi mahdollisesti toisistaan poikkeavia näkemyksiä verovastuullisuuteen. Verot koskevat osakkeenomistajien lisäksi useita muita yrityksen sidosryhmiä ja eri sidosryhmien huomioiminen on yritys vastuujattelun keskiössä. Myös nämä seikat puhuvat useamman kuin esimerkiksi vain yritys johdon näkökulman huomioimisen puolesta. Toisaalta yritys vastuun tutkimuksessa on luonnollisesti tärkeää antaa ääni eri sidosryhmien lisäksi yrityksille, joita vastuullisuusvaatimukset koskettava, minkä vuoksi sidosryhmien lisäksi yritysten näkemykset on haluttu tässä tutkielmassa tuoda esiin.

Verokysymysten parissa työskentelevien asiantuntijoiden näkemyksiä verovastuullisuuden toteutumisesta sekä verojen yhteydestä yritys vastuuseen on tärkeä selvittää, sillä ainakin kansainvälisessä tutkimuskirjallisuudessa verot

yhdistetään yhä enenevässä määrin yritys vastuuseen. Lisäksi sääntelyssä tapahtuu muutoksia, joihin reagoimisesta on tärkeää saada ajankohtaista tietoa. Verovastuullisuuden tutkiminen suomalaisesta näkökulmasta on mielenkiintoista, sillä Suomi voidaan lukea yleisesti melko korkean verotuksen tason maaksi, minkä lisäksi Suomessa on kansainvälisesti verrattuna korkea lainsäädännön ja hallinnon taso. Myös asenteet veronmaksua kohtaan ovat mahdollisesti konservatiivisempia Suomessa, kuin sellaisissa maissa, joissa ei ole totuttu yhtä korkeaan verotuksen ja hallinnon tasoon ja toisaalta matalaan korruption tasoon. Verojen minimoimisen legitimitettiin haastattelujen avulla australialaisesta näkökulmasta tutkineet Anesa, Gillespie, Spee ja Sadiq (2019) toteavat, että erilaiset koulutusjärjestelmät ja alueiden väliset kulttuurierot voivat osaltaan selittää erilaisia moraalinäkemyksiä veroihin liittyen, minkä vuoksi alueellinen tutkimus on tärkeää. Heidän mukaansa esimerkiksi Skandinavian maat, joihin Suomi korkean verotuksen maana suhteutuu, voisivat olla mielenkiintoisia tutkimuskohteita juuri verotuksen korkean tason vuoksi (Anesa ym. 2019). Kansainvälistä tutkimuskirjallisuutta verovastuullisuudesta löytyy melko runsaasti ja aikaisempaan tutkimukseen perehdytään tarkemmin tutkielman teoriaosuudessa. Myös Suomalaisia pro gradu -tutkielmia veroihin ja yritys vastuuseen liittyen on tehty muutamia, mutta niissä on yleensä tutkittu yritys vastuuraportteja tai muita valmiiseen kirjalliseen aineistoon liittyviä diskursseja. Haastattelututkimukselle on siten tässäkin suhteessa tarvetta.

### 1.3 Tutkielman rakenne

Tämän tutkielman rakenne muodostuu johdannosta ja viidestä pääluvusta. Johdanto-osuuden jälkeen luvussa kaksi määritellään yritys vastuun -ilmiötä sekä liitetään verot yritys vastuun tarkasteluun. Luvussa kaksi erotetaan eri verojen välttelyyn liittyvät termit, minkä lisäksi verokysymysten tarkasteluun yhdistetään sidosryhmien huomioiminen ja legitimitetin tavoittelu. Kolmannessa pääluvussa pyritään luomaan kuvaa siitä, millaista on vastuullinen veronmaksu sekä perehdytään julkiseen veroraportointiin ja raportoinnin sääntelyyn. Pääluvut kaksi ja kolme rakentavat tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen. Tutkielman neljännessä luvussa perehdytään tutkimuksessa käytettyihin aineiston keräämiseen ja käsittelyyn tapoihin sekä kuvataan haastateltaviksi valittujen henkilöiden taustoja. Luvussa viisi esitetään puolestaan tutkimuksen tulokset. Kuidennessa luvussa esitetään tutkimuksen johtopäätökset sekä verrataan niitä aikaisempiin tutkimuksiin. Viimeinen luku sisältää myös tutkimuksen arvioinnin ja mahdolliset jatkotutkimuskysymykset.

## 2 YRITYSVASTUU JA VEROT

### 2.1 Yritysvastuun määrittelyä

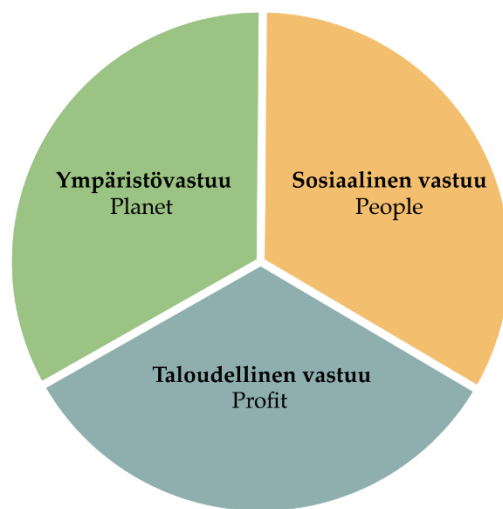
Yritysvastuuajattelulla on pitkä ja monimuotoinen historia. Carrollin ja Shabanin (2010) mukaan idea siitä, että yrityksillä on yhteiskuntaa kohtaan laajempia vastuita, kuin pelkkä taloudellisen tuoton tuottaminen osakkeenomistajille, on ollut olemassa jo vuosisatoja. Ensimmäiset muodolliset kirjoitukset yritysvastuusta alkavat pääsääntöisesti 1900-luvun alkupuoliskolta (Carroll, 1999). Yritysten yhteiskuntaa koskevista sosiaalisista huolenaiheista onkin julkaistu kirjallisuutta eri 1900-luvun vuosikymmeniltä (esim. Berle, 1930; Dodd, 1931; Kreps, 1940; Davis, 1960). Käytännön tasolla yritysvastuuajattelu on kuitenkin laajalti toisen maailmansodan jälkeinen ilmiö, jonka merkitys on todellisuudessa kasvanut vasta 1960-luvulla ja sen jälkeen (Carroll & Shabana, 2010). Carroll (1999) nimeää Howard R. Bowenin (1953) teoksen ”Social Responsibilities of the Businessman” tärkeäksi virstanpylvääksi yritysvastuun tutkimuksessa ja näkee modernin yritysvastuun aikakauden alkaneen kyseisen teoksen myötä. Myös Freemanin ja Hasnaouin (2011) mukaan vasta samainen Bowenin (1953) teos herätti merkittävän akateemisen kiinnostuksen yritysvastuuseen. Kiinnostuksen lisäksi yritysvastuuajattelu on herättänyt kuitenkin jo varhain myös arvostelua. Esimerkiksi Friedman (1970), joka kritisoi vahvasti yritysjohdon väitteitä yrityksen vastuusta edistää sosiaalisia tavoitteita, on todennut yritysjohdon ainoaksi vastuuksi toteuttaa liiketoimintaa osakkeenomistajien tahdon mukaisesti, eli käytännössä tehdä niin paljon rahaa, kun vain on sosiaalisten normien, kuten lainsäädännön ja eettisen käytännön puitteissa mahdollista. Friedmanin (1970) näkemys on hyvä esimerkki liiketoiminnassa pitkään vallalla olleesta, osakkeenomistajien arvoa korostavasta näkemyksestä, joka on ollut merkittävä tekijä yritysvastuuajattelun syntymisen taustalla. Laskentatoimen ja rahoituksen perinteessä ja kirjallisuudessa yrityksen päätehtäväksi nähdään yleisesti osakkeenomistajien rahallisen arvon maksimoiminen ilman, että kolmansien osapuolien kokemille vaikutuksille annetaan itsenäistä merkitystä (Ferrell, Liang, & Renneboog, 2016). Kyseinen pelkän taloudellisen arvon maksimointiin

tähtäävä näkemys on kuitenkin koettu ongelmalliseksi pitkällä aikavälillä. Whaitin, Christin, Ortasin ja Burittin (2018) mukaan yritysvastuu on syntynyt havainnosta, että keskittyminen kapeakatseisesti vain osakkeenomistajiin ja tulokseen on usein haitallista sosiaaliselle, taloudelliselle ja ympäristön hyvinvoinnille. Liike-elämä tarvitsi uudenlaista eettistä ajattelutapaa, ja tähän tarpeeseen vastaamaan syntyi yritys vastuun konsepti (Whait ym. 2018).

Yritys vastuun on herättänyt laajaa kiinnostusta sekä akateemisessa ajattelussa että yritysmaailmassa, mistä osoituksena on aiheeseen liittyvien julkaisujen valtava määrä. Laaja ja erittäin heterogeeninen yritys vastuun kirjallisuus, joka on peräisin muun muassa ympäristötutkimuksesta, organisaatiokäyttämismisestä, henkilöstöhallinnosta, markkinoinnista sekä organisaation teoriasta ja strategiasta, on monelta osin pirstaleista (Aguinis & Glavas, 2012). Hyvä osoitus yritys vastuun kirjallisuuden pirstaleisuudesta on monet eri nimitykset, joilla yritysten sosiaalisia vastuita on pyritty kuvaamaan. Yrityskansalaisuus, liiketoiminnan etiikka, sidosryhmäjohtaminen ja kestävä kehitys ovat esimerkkejä yritys vastuun kanssa kilpailevista, päällekkäisistä tai sitä täydentävistä käsitteistä (Carroll & Shabana, 2010). Yritys vastuun vaikuttaa kuitenkin olevan johtava nimitys tutkittavalle ilmiölle. Erilaisten synonyymien suuri määrä voidaan nähdä myös osoituksena tutkittavan ilmiön laajuudesta ja siitä, että yritys vastuun rajat eivät ole täysin selkeät. Freemanin ja Hasnaouin (2011) mukaan yritys vastuun on hyvin laaja aihe, joka kattaa useita eri määritelmiin sisältyviä käsitteitä ja ideoita, ja jonka ymmärtämistapa riippuu vahvasti niin alkuperämaasta, organisaatiosta kuin kirjoittajasta. Aihetta taloustieteen, yritystaloustieteiden, lain sekä valtio-opin näkökulmasta tarkastelleen Sheehyn (2015) mukaan akateeminen analyysi yritys vastuusta näyttää hyvin erilaisena riippuen siitä, minkä tieteenalan linssin läpi aihetta tarkastellaan. Yritys vastuun tutkijat ovatkin yksimielisiä siitä, ettei yhtä yleisesti hyväksyttyä yritys vastuun määritelmää ole olemassa (esim. Martínez, Fernández, & Fernández, 2016). Tieteelliseen kirjallisuuteen yritys vastuun on omaksuttu hyvin moniulotteisena aiheena, mikä on varmasti merkittävä syy vakiintuneen määritelmän puuttumiselle.

Yksi yleinen tapa jäsentää yritys vastuuta on sen esittäminen kolmen eri osa-alueen, taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristöä koskevan vastuun, muodostamana kokonaisuutena. Vakiintunut ja yleisin käytössä oleva nimitys kyseiselle kolmen osa-alueen mallille on Triple Bottom Line (myös TBL/3BL), jonka Elkinton esitti vuonna 1994 (Elkington, 2004). Sama yritys vastuun kolmijako on esitetty myös kolmen P:n mallina, jossa kirjaimet tulevat sanoista Profit (taloudellinen vastuu), Planet (ympäristövastuu) ja People (ihmisiä koskeva, sosiaalinen vastuu) (Masud, Kaium, Rashid, Khan, Bae & Kim, 2019). TBL lähestymistapa viittaa siihen, että taloudellisen suorituskyvyn lisäksi yritysten tulisi harjoittaa toimintaansa siten, että vaikutukset myös ympäristöön ja yhteiskuntaan ovat myönteisiä (Govindan, Khodaverdi, & Jafarian, 2013). Taloudellinen vastuu, yrityksen vastuu olla tuhlaamatta siihen sijoitettua varallisuutta, on liiketoiminnan itsestänselvyys ja toiminnan jatkumisen ehto. Pelkkien taloudellisten näkökulmien sijaan, yritys vastuun konsepti laajentaa yrityk-

sen vastuuta koskettamaan kuitenkin lisäksi yhteiskuntaa ja ympäristöä. Ympäristövastuuta on pyritty jäsentämään ja mittaamaan tutkimalla esimerkiksi organisaation saastuttamisen vähentämishojelmien olemassaoloa, luonnonvarojen suojelun tasoa, osallistumista ympäristön vapaaehtoiseen kunnostamiseen, ekologisen suunnittelun käytäntöjä tai jätteiden ja päästöjen systemaattista vähentämistä yrityksen toiminnoissa (Babiak & Trendafilova, 2011; Montiel, 2008). Sosiaalisen vastuun ulottuvuuksia ovat puolestaan esimerkiksi hallitussuhteet, sidosryhmien etujen huomioiminen, terveys ja turvallisuus sekä yhteiskunnan kehittyminen (Montiel, 2008). TBL-mallin osa-alueet on esitetty kuviossa 1.

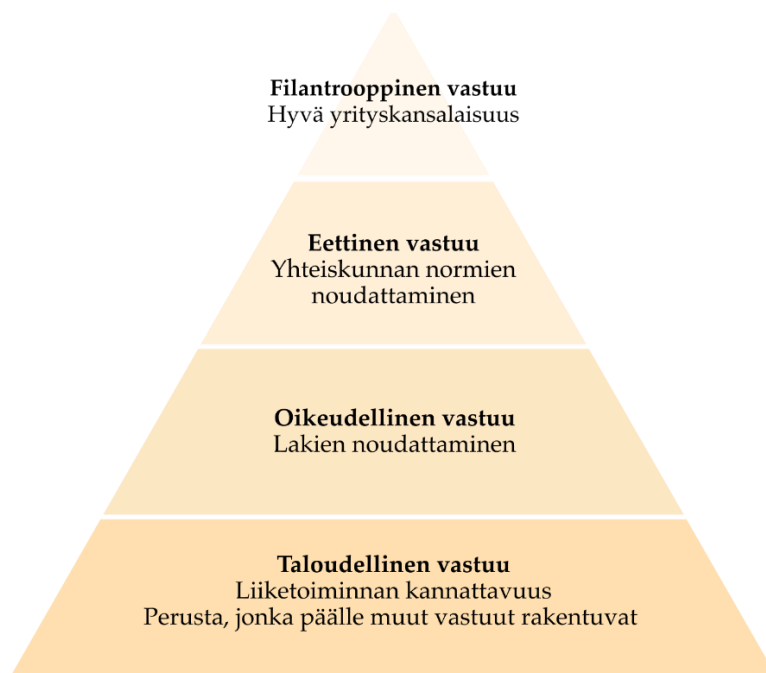


KUVIO 1 Yritysvastuun kolmijako, Triple Bottom Line (Elkington, 2004)

Hyvinvoinnin lisäämisen ja kestävämpään kehitykseen pyrkimisen lisäksi sosiaalisen ja ympäristöä koskettavan vastuun huomioimisella on nähty olevan positiivisia vaikutuksia myös taloudelliseen arvontuottoon. Esimerkiksi Dimson, Karakaş ja Li (2015) ovat tutkineet yritysvastuuaktiviteettien, joista vastuullisen sijoittamisen (socially responsible investment, SRI) yhteydessä käytetään usein lyhennettä ESG (environmental, social and governance), vaikutusta yrityksen arvontuottoon. Dimson ym. (2015) havaitsivat positiivisen suhteen ESG-aktiviteettien ja yrityksen taloudellisen arvontuoton välillä. Ketolan (2008) mukaan joidenkin yritysten yritysvastuuohjelmat, jotka pyrkivät integroimaan sekä taloudellisia, sosiaalisia että ympäristöä koskettavia tavoitteita, osoittavat, että eettiset käytänteet voivat kasvattaa voittoja sekä suorasti matalampien kustannusten ja korkeamman liikevaihdon kautta että epäsuorasti paremman yritysmaagon kautta, jolloin intressiryhmiä saadaan houkutelua läheiseen yhteistyöhön yrityksen kanssa. Schüzin (2012) mukaan vastuun osa-alueet voivat virheellisesti vaikuttaa ensinäkemältä ristiriitaisilta, sillä sosiaalinen ja ekologinen sitoutuminen voi alkuun näyttää vahingoittavan taloudellisia tuloksia, vaikka todellisuudessa kyse on sijoituksista, jotka tuottavat tuottoa yleensä sidosryhmien yhteistyön ja etenkin asiakasuskollisuuden kautta. Pitkällä aikavälillä sosiaalisten ja ekologisten tavoitteiden laiminlyönti johtaa luottamuksen katoamiseen ja suuriin taloudellisiin tappioihin (Schüz, 2012). Näin nähtynä laaja vas-

tuun konsepti siis tukee taloudellista arvontuottoa. Käytännön tasolla TBL mallin osa-alueiden yhteensovittaminen voi kuitenkin osoittautua ajoittain hankalaksi ja Ketolan (2008) mukaan lähes kaikki yritykset priorisoivat taloudellisia tavoitteita, mikäli eri vastuun osa-alueet ovat ristiriidassa keskenään.

Toinen laajasti tunnettu yritysvastuuta kuvaava malli on Carrollin (1979) esittämä sosiaalisen suorituskyvyn malli, joka kuitenkin tunnetaan paremmin Carrollin (1991) yritysvastuun pyramidimallina. Yritysvastuun pyramidimallin mukaan yritysvastuu muodostuu neljästä vastuusta, jotka ovat taloudellinen vastuu, oikeudellinen vastuu, eettinen vastuu sekä filantrooppinen vastuu (Carroll, 1991). Pyramidin perustana, yrityksen ensisijaisena vastuuna, on taloudellinen vastuu, jonka päälle muut vastuut rakentuvat. Taloudellisen vastuun päällä pyramidissa on oikeudellinen vastuu, sillä yritysten ja yhteiskunnan välisen ”sosiaalisen sopimuksen” osittaisena toteutuksena yrityksen odotetaan suorittavan taloudelliset tehtävänsä lain puitteissa. Seuraavana pyramidissa on eettinen vastuu, joka kattaa eettiset normit, eli sellaiset toiminnot ja käytännöt, joita yhteiskunnan jäsenet odottavat tai kieltävät vaikka niitä ei olekaan kirjattu lakiin. Pyramidin huippu, filantrooppinen vastuu, puolestaan kattaa ne toimet, jotka vastaavat yhteiskunnan odotukseen, että yritykset ovat hyviä yrityskansalaisia. Tämä tarkoittaa osallistumista toimiin tai ohjelmiin ihmisten hyvinvoinnin ja hyväntahtoisuuden edistämiseksi, esimerkiksi taloudellisten resurssien ohjaamista hyvän tarkoituksen tukemiseen, kuten taiteisiin, koulutukseen tai yhdyskuntaan. (Carroll, 1991; Carroll, 1979.) Pyramidimallissa korostuu siis näkemys siitä, että yrityksen tulisi pyrkiä huomioimaan vastuun näkökulmat toiminnassaan laajemmin, kuin laki ja taloudellisen vastuun täyttäminen edellyttävät. Yritysvastuun pyramidimalli on esitetty kuviossa 2.



KUVIO 2 Yritysvastuun pyramidimalli (Carroll, 1991)

Edellä käsitellyt mallit yhdistävät yritys vastuuseen taloudellisen vastuun lisäksi sosiaalisen ja ekologisen vastuun sekä lain velvoitteet ylittävän eettisen toiminnan ja hyvän tekemisen. Sekä TBL- että pyramidimallin vaikutus yritys vastuun konseptin muotoutumisessa ilmenee monista yritys vastuun määritelmistä, joissa korostuvat malleissa esitetyt vastuun ominaisuudet. Esimerkiksi Aguinis (2011) määrittelee yritys vastuun kontekstisidonnaisiksi organisaation toimiksi ja menettelytavoiksi, joilla huomioidaan sidosryhmien odotukset sekä suoriutuminen vastuun kolmijaon; taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristö vastuun suhteen. Barnean ja Rubinin (2010) mukaan yritys vastuun termi puolestaan viittaa yleisesti yrityksen toimiin työntekijöidensä, yhteisöjen ja ympäristön suhteen, joiden laajuus ylittää sen, mitä laissa määrätään. Euroopan komissio (2011) määrittelee yritys vastuun yritysten vastuuksi niiden vaikutuksista yhteiskuntaan, jonka täyttämiseksi yrityksillä tulisi olla prosessi sosiaalisten, ympäristö-, eettisten, ihmisoikeus- ja kuluttajia koskettavien huolien integroimiseksi liiketoimintaan ja ydinstrategiaan tiiviissä yhteistyössä sidosryhmien kanssa. Yhdistyneiden kansakuntien teollistamisjärjestö UNIDO:n (2020) mukaan yritys vastuun on johtamiskonsepti, jonka avulla yritykset integroivat sosiaaliset sekä ympäristöä koskettavat huolensa liiketoimintaansa ja vuorovaikutukseen sidosryhmiensä kanssa. ”Yritysten yhteiskuntavastuu ymmärretään yleisesti tavaksi, jolla yritys saavuttaa taloudellisten, ympäristöön liittyvien ja sosiaalisten vaatimusten tasapainon, samanaikaisesti osakkeenomistajien ja sidosryhmien odotukset huomioiden” (UNIDO, 2020). Vaikka yritys vastuulle ei ole yleispätevä määritelmä, vaikuttaa eri määritelmässä toistuvan samat elementit: vastuun kolmijako taloudelliseen, sosiaaliseen ja ekologiseen ulottuvuuteen, lain vaatimusten ylittäminen sekä sidosryhmien odotusten huomioiminen. Määritelmät ovat laajuudessaan myös hyvä osoitus siitä, kuinka monimutkaisesta ja moniulotteisesta konseptista on kyse.

## 2.2 Verokysymykset osana yritys vastuuta

Sekä verosuunnittelu että yritys vastuun ovat jo kauan olleet erillisesti tutkittuja aiheita, joilla molemmilla on merkittäviä eettisiä ulottuvuuksia ja vaikutuksia (Whait ym. 2018). Akateemisessa keskustelussa verojen ja yritys vastuun yhteydestä ei kuitenkaan ole saavutettu konsensusta ja edelleen mielipiteet eriyvät sen suhteen, tulisiko verojen maksu liittää osaksi yritys vastuuta. Ylönen ja Laine (2015) kuvaavat keskustelua yritysverotuksen ja yritys vastuun rajapinnan ympärillä diskursiiviseksi taisteluksi, jonka keskiössä on kysymys siitä, pitäisikö yritysverotusta pitää osana yritysten yhteiskunnallista vastuuta ja mikäli ei, miten näiden kahden välistä suhdetta olisi tulkittava muuten.

Vaikka yritys vastuun ajattelu on ollut pinnalla jo vuosikymmeniä, verojen maksun ja yritysten yhteiskunnallisen vastuun yhteys on noussut osaksi keskustelua verrattain myöhään. Akateemisessa keskustelussa veroja tarkasteltiin yritys vastuun näkökulmasta ensi kertoja vasta 2000-luvun alkupuolella. Esi-



merkiksi Christensen ja Murphy (2004) ihmettelevät, kuinka verojen maksu, joka voidaan heidän mukaansa nähdä selkeimmäksi ja tärkeimmäksi osaksi yrityskansalaisuutta, on jäänyt niin vähälle huomiolle keskustelussa yritysvastuusta, joka on muutoin laajalti kohdistunut arvioimaan yritystoiminnan kosketuspintoja ja vaikutuksia ympäröivään yhteiskuntaan. Myös Dowling (2014), pitää erikoisena sitä, kuinka veroista on vaiettu yritysvastuun tutkimuksessa huolimatta niiden merkittävistä ja helposti mitattavissa olevista vaikutuksista yhteiskuntaan. Vaikka Christensen ja Murphy (2004) nimeävät verojen maksamisen tärkeimmäksi osaksi vastuullista yhteisössä toimimista, ei kansainvälisten suuryritysten johto heidän havaintojensa mukaan liitä verojen maksua osaksi yritysvastuuta. Jenkinsin ja Newellin (2013) havaintojen mukaan yritysvastuun ja verojen yhteys ei puolestaan näy ainakaan raportoinnissa, sillä verokäytännöistä kerrotaan harvoin yritysvastuuraporteissa tai käytännesäännöissä, ja mikäli kerrotaan, on kyseessä yleensä lyhyt viittaus tarpeesta noudattaa lakia ja maksaa oikeudenmukainen osuus (fair share) veroja. Dowlingin (2014) mukaan veronkierto on kiusallisesti ristiriidassa useiden yritysten moraalista retoriikkaa pursuavien käytännesääntöjen kanssa, ja on mielenkiintoista, että tietyt yritykset julistavat yleensä vastuullisuuttaan, vaikka niiden on todistettu aktiivisesti välttelevän yhteisöveron maksamista. Jenkinsin ja Newellin (2013) mukaan yritykset esittävät pakottavan lain määräämien verojen maksamisen mielellään suurena sosiaalisena panostuksena, samalla kuitenkin välttäen tekemästä mitään sitoumuksia veronkierron suhteen. Ja mikäli veronkierrosta mainitaan, yritykset puolestaan valikoivat sijoittajien ja osakkeenomistajien intressejä tukevan näkökulman (Jenkins & Newell, 2013).

Osakkeenomistajien näkökulma on verojärjestelyissä keskeinen. Taloudellisen teorian mukaan yrityksen perimmäinen tavoite on tuottaa voittoa osakkeenomistajilleen ja yritysjohton tehtävä on osakkeen arvon maksimoiminen. Tästä näkökulmasta, verot ovat vain kustannuksia, jotka vähentävät osakkeenomistajille kuuluvia kassavirtoja ja alentavat siten osakkeiden arvoa. (Knuutinen, 2014.) Joissain tapauksissa yritykset käyttävät aggressiivisia strategioita verojen minimoimiseksi, ei niinkään liiketoimintatavoitteitten takia, vaan pikemminkin kilpailukyvyyn ja osakkeenomistajille tuotettavan arvon kasvattamiseksi (Avi-Yonah, 2014; De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Veronkiertoa on siis perusteltu yrityksen toimenä kantaa taloudellista vastuuta ja tuottaa arvoa sijoittajille (Knuutinen, 2014). Verojärjestelyt ovat hyvä esimerkki aiemmin mainituista TBL-mallin osa-alueiden yhtensovittamisen käytännön ristiriidoista. Perinteisestä taloudellisesta näkökulmasta nähtynä, yritykset voivat pyrkiä vähentämään verokulujaan korottaakseen voittoa osakkeenomistajille, jolloin toisaalta maksettavien yhtiöverojen vähentynyt määrä merkitsee vähemmän julkisia varoja, joilla rahoittaa hyvinvointivaltion toimintaa, ja täten negatiivisia vaikutuksia muille sidosryhmille (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Järjestelyistä aiheutuva ristiriita taloudellisen ja sosiaalisen vastuun sekä eri sidosryhmien intressien välillä on hyvä osoitus yritysvastuun toteutumisen käytännön haasteista. Taloudellisen vastuun näkökulmasta veronkierto voisi olla perusteltua, mutta sosiaalinen näkökulma puolestaan edel-

lyttää huomioimaan muidenkin kuin osakkeenomistajien edun. Verotulot ovat myös ympäristön suojelun kannalta yksi tärkeimmistä työkaluista (Knuutinen & Pietiläinen, 2017), minkä vuoksi veronkierto on ristiriidassa myös ympäristövastuun suhteen. Knuutisen (2014) mukaan kustannuspainotteinen näkemys veroista voi johtaa siihen, että verokysymyksiä ei pidetä eikä käsitellä osana yritysvastuuta. Mikäli verot puolestaan nähdään sosiaalisena kontribuutiona, on tilanne täysin erilainen. Jotkut yritykset voivat myös tarkoituksella pitää verokysymykset yritysvastuun agendasta erillään, mikä käy kuitenkin jatkuvasti vaikeammaksi. (Knuutinen, 2014.) Vaikuttaa siltä, että yritysten kustannuksia minimoiva lähestymistapa verotukseen kyseenalaistetaan entistä vahvemmin.

Vaikka yritysvastuun ja verotuksen suhteesta ei olla päästy täyteen yksimielisyyteen, on aihe herättänyt enenevässä määrin kiinnostusta sidosryhmien parissa ja tämän hetken yritysvastuun tutkimuksessa, ja perustelut sille, miksi verot tulisi liittää yritysvastuun toteutumisen arviointiin ovat vakuuttavia. Birdin ja Davis-Nozemackin (2018) mukaan veronkierto ei ole pelkästään veroviranomaisia koskettava taloudellinen ongelma, sillä se rapauttaa yhteisiä käytäntöjä, jotka ovat tarpeen lainsäädännön noudattamisen, organisaatioiden eheyden ja yhteiskunnan moitteettoman toiminnan kannalta. Yritykset hyötyvät monin tavoin yhteiskunnasta ja verovaroilla rahoitetuista julkisista puitteista. Veroja kerätään yleisen hyödyn tuottamiseksi kuten maanpuolustuksen, terveydenhuollon, julkisen koululaitoksen, liikenne- ja tietoliikenneinfrastruktuurin sekä sosiaaliturvan rahoittamiseksi (Gribnau, 2015). Lisäksi valtio edistää investointeja, tukee taloudellista kasvua, lisää työntekijöiden tuottavuutta ja kannustaa niukkojen resurssien tehokkaaseen käyttöön. Nämä poliittiset tavoitteet rahoitetaan verovaroilla, eli ne maksaa yhteiskunta, tai pikemminkin ne yhteiskunnan jäsenet, jotka todellisuudessa suorittavat niille kuuluvan osan veroista. (Gribnau & Jallai, 2017.) Veronkierto tukehduuttaa valtion kykyä tuottaa elintärkeitä palveluita nyt ja tulevaisuudessa, kun yritykset, jotka ovat valmiita hyödyntämään julkisia resursseja, näkevät samalla suurta vaivaa välttääkseen, niin suuressa määrin, kun vain on mahdollista, tekemästä tarvittavia panostuksia näiden julkisten resurssien rahoittamiseksi (Bird & Davis-Nozemack, 2018). Näin perusteltuna veron välttäminen todella vaikuttaa olevan ristiriidassa yritysvastuun määritelmien kanssa, joissa korostuu positiivisten vaikutusten aikaansaaminen toimintaympäristössä ja hyvän tekeminen yli lain velvoittavien rajojen. Dowling (2014) toteaa kysymyksen ”jos yritys ei maksa yhteisöveroä voitostaan, pitäisikö se nähdä sosiaalisesti vastuuttomana?” tärkeyden kumpuavan siitä, että suurin osa rahamäärästä, joka hävittää veronkierron seurauksena, on suora siirros yhteiskunnalta yrityksen osakkeenomistajille. Tässä yhteydessä on puolestaan epäselvää, kuinka paljon tästä rahasta lopulta päätyy valtion tuloiksi näiden yksityishenkilöiden verotuksen kautta (Dowling, 2014).

Selvää on, että akateemisen keskustelun lisäksi ristiriitoja löytyy myös laajemmassa sosiaalisessa keskustelussa ja todennäköisesti myös käytännön työn tasolla. Tämän vuoksi on tärkeää selvittää miten yritysverotuksen ammattilaiset

kokevat yritys vastuun ja yritysverotuksen kiistellyn suhteen. Seuraavaksi tässä tutkielmassa täsmennetään verojen välttelyn käsitteistöä, minkä jälkeen verojen ja yritys vastuun välistä suhdetta pyritään jäsentämään muutaman yritys vastuun kirjallisuudessa usein esiintyvän teorian kautta.

### 2.3 Verojen minimoimisen käsitteistä

Verojen minimoimiseen liittyy käsitteitä, joita käytetään usein ristiin, mutta jotka on hyvä erottaa toisistaan, kun tarkastellaan verojen välttelyä yritys vastuukontekstissa. Termien tarkkaa erottamista hankaloittaa niiden välisen tarkan rajanvedon vaikeus. Oman haasteensa tuo myös se, että suomenkieliset käännökset termeistä eivät ole täysin vakiintuneita. Verojärjestelyistä puhuttaessa esillä on yleensä ainakin termit verosuunnittelu (tax planning), veronkierto (tax avoidance) sekä verovilppi tai veropetos (tax evasion) (esim. Payne & Raiborn, 2015). Verosuunnittelu on joissain yhteyksissä ymmärretty ikään kuin katto-terminä verotaakan pienentämisen aktiviteeteille. Esimerkiksi Wahab ja Holland (2012) käyttävät termiä verosuunnittelu kuvaamaan kaikkia toimia, joilla tähdätään veroetujen saavuttamiseen. Myös Gribnau (2015) käyttää termiä verosuunnittelu kuvaamaan laajasti erilaisia veronmaksajien toimia pienentää maksettavien verojen määrää, jotka liittyvät kuitenkin vain taloudellisiin järjestelyihin eikä esimerkiksi fyysisten toimintojen siirtämiseen matalampien verojen alueelle. Usein verosuunnittelu kuitenkin eriytetään muista veron minimoimisen tasoista, jolloin se nähdään täysin laillisena toimintana (esim. Knuutinen, 2014). Knuutisen (2014) mukaan verosuunnittelu viittaa usein veronmaksajien järjestelyihin, jotka eivät ole verolain vastaisia ja ainakin kansallisessa verojärjestelmässä lainsäätäjä on suorasti tai epäsuorasti hyväksynyt tällaiset toimet verotusta varten. Verohallinnon syventävissä vero-ohjeissa kuvataan verosuunnittelussa valittavan yleensä ne vaihtoehdot, joiden veroseuraamukset ovat verotuksessa ja oikeuskäytännössä hyväksytyjä (Verohallinto, 2016). Esimerkiksi yhtiömuodon valitseminen on hyväksyttävää verosuunnittelua, vaikka se voi merkittävästi muuttaa verovaikutuksia (Knuutinen, 2014).

Termien verosuunnittelu, veronkierto ja veropetos erot syntyvät suhtautumisesta lakiin. Veron kiertämisellä tarkoitetaan verojärjestelmän laillista hyväksikäyttöä omaksi eduksi, maksettavan veron määrän vähentämiseksi lain, tai ainakin sen kirjaimellisen sisällön, puitteissa (Knuutinen, 2014). OECD:n (2020a) mukaan veronkierto on vaikeasti määriteltävä termi, jota kuitenkin käytetään yleisesti kuvaamaan verovelvollisen toimintojen järjestämistä tavalla, jonka tarkoituksena on verovelvollisuuden vähentäminen, ja vaikka järjestely olisi sinänsä täysin laillinen, on se yleensä ristiriidassa sen lain tarkoituksen kanssa, jota järjestelyn väitetään noudattavan. Veronkierrossa voidaan hyödyntää esimerkiksi monia monimutkaisia hinnoittelu- ja rahoitustoimia ja yritysraenteita (Jenkins & Newell, 2013). Veropetoksella tarkoitetaan puolestaan selkeästi lakia rikkovaa verojen minimointia (Sikka, 2010). Veropetokseksi luetaan esimerkiksi tulojen ilmoittamatta jättäminen verotuksessa, kaupattujen hyö-

dykkeiden virheellinen laskutus tai vääristely kirjanpito (Jenkins & Newell, 2013). Teoreettisesti raja laittoman veropetoksen ja lain rajoissa pysyvän veronkierron välillä on selkeä, mutta käytännössä tilanne ei välttämättä ole yhtä yksinkertainen ja voidaan puhua jonkinlaisesta harmaasta alueesta (Jenkins & Newell, 2013; Sikka, 2010; Ylönen & Laine, 2015). Veronkierto ja veropetos voivat joissain tapauksissa olla niin läheisesti toisiinsa yhteydessä, että niitä on yhteisten piirteiden vuoksi vaikea erottaa toisistaan (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Sikan (2010) mukaan on ilmennyt tapauksia, joissa järjestely, joka on yrityksen puolelta koettu lakia rikkomattomaksi, on voitu veroviranomaisen tai tuomioistuimen puolesta osoittaa veropetokseksi. Myös Jenkis ja Newell (2013) tunnistavat saman riskin olemassaolon.

Lisähaasteen termien erojen ymmärtämiselle tuo niiden yhteydessä usein esiintyvä sanan ”aggressiivinen” käyttö, mikä antaa termeille uusia nyansseja. Gribnaun (2015) mukaan sanoihin veronkierto ja verovilppi liittyy usein negatiivinen, epäeettisyydestä kielivä, sävy, kun taas verosuunnittelun hän näkee sävyltään neutraalina. Tilanne kuitenkin muuttuu, mikäli puhutaan aggressiivisesta verosuunnittelusta tai veroaggressiivisuudesta. Aggressiivista verosuunnittelua kuvaa esimerkiksi intensiivinen oikeudellisten ja taloudellisten keinojen käyttö, tytäryhtiöt ulkomaalaisissa veroparatiiseissa, epätasapainoiset pääomarakenteet ja siirtohinnat tai verosopimusten epärehellinen tai harhaanjohtava käyttö (Knuutinen, 2014). Lanis ja Richardson (2012) puolestaan määrittelevät aggressiivisen verosuunnittelun tai veroaggressiivisuuden verotettavan tulon vähentämiseen verosuunnittelun keinoin tähtääväksi johtamiseksi, joka voi sisältää laillisia tai harmaalle alueelle kuuluvia sekä myös laittomia verosuunnittelun käytäntöjä. Aggressiivisen verosuunnittelun määritelmät tuovat termin lähelle veronkierron ja verovilpin määritelmiä, ja poistavat aiemmin kuvatun neutraalin sävyn. Toisaalta myös veronkierron yhteydessä on käytetty sanaa aggressiivinen ja esimerkiksi Payne ja Raiborn (2018) määrittelevät aggressiivisen veronkierron veronkierroksi, joka perustuu epäilyttävään oikeudelliseen tulkintaan tai verolain epäselvään kohtaan, jonka myötä käytetään hyödyksi lain porsaanreikää. Jo ennestään epäselvät rajat termien välillä sumentuvat aggressiivisuuden myötä lisää, mikä lisää päällekkäisyyttä ja entisestään vaikeuttaa eettisen ja epäeettisen toiminnan nimeämistä. Aggressiivinen verosuunnittelu ei ole oikeudellinen käsite, joten sille ei ole oikeudellista määritelmää, ja täten, kyse on enemmän tai vähemmän siitä, mihin vetää moraalisen hyväksyttävyyden raja verosuunnittelun strategioiden kentässä (Knuutinen, 2014). Tässä tutkielmassa keskitytään ensisijaisesti sellaisiin verojärjestelyihin, jotka eivät suoranaisesti riko lakia, mutta joita ei välttämättä voida pitää eettisesti hyväksyttävänä. Edellä kuvatun mukaisesti järjestelyihin voidaan viitata sekä termillä aggressiivinen verosuunnittelu että veronkierto.

Verovilppi on laitonta, joten se jo lähtökohtaisesti rikkoo yritysvastuun mukaisesti vastuullista toimintaa. Yritysvastuulla viitataan lain vaatimukset ylittävään hyveelliseen toimintaan, minkä vuoksi verovilppiä ei millään voida nähdä yritysvastuun näkökulmasta hyväksyttävänä eikä sitä siksi tarkastella tässä tutkimuksessa tarkemmin. Aggressiivisen verosuunnittelun ja yritysvas-

tuun suhde ei puolestaan ole yhtä yksiselkoinen. Esimerkiksi Hasseldinen ja Morriksen (2013) mukaan yrityksellä on kaikki oikeus järjestää toimintansa siten, että verorasitus on mahdollisimman pieni, mikäli toiminta tapahtuu valtioiden määrittämän verolainsäädännön rajoissa. Yritysvastuun näkökulmasta tarkasteltuna aggressiivisen verosuunnittelun hyväksyttävyyks karsii, sillä mikäli yritysvastuuseen liitetään lain velvoitteiden ylittäminen, näyttäytyy vain verolain minimivaatimuksiin vastaava tai lakia omaksi eduksi venyttävä toiminta ongelmallisena. Verojen ja yritysvastuun yhteydessä puhutaan usein lain kirjaimesta (letter of the law) sekä lain hengestä (spirit of the law) (esim. Payne & Raiborn, 2018; Dowling, 2014), sekä näiden välisestä liikkumavarasta yritysten veroja koskevassa päätöksenteossa. Esimerkiksi Dowlingin (2014) mukaan veron kiertäminen, mikä on usein laillisesti mahdollista, muodostaa reunaehdon yritysvastuulle. Mikäli sekä laki että yritysvastuu edellyttävät, että yritysten tulisi maksaa kohtuullinen osuutensa veroista, ja silti moni menestyvä yritys välttää tätä sosiaalista velvoitetta, voitaisiin näitä yrityksiä mahdollisesti pitää sosiaalisesti vastuuttomina (Dowling, 2014). Carrollin (1991) pyramidimallin avulla veroja tarkastelleiden Gribnaun ja Jallain (2017) mukaan hyvään verohallintatapaan kuuluu lain tarkoituksen huomioiminen, tai ainakaan siihen ei kuulu lain tekstin venyttäminen siten, että yritys voisi jättää maksamatta tuloveroa niissä maissa, joissa se toimii. Se, että veronkierto on lainsäädännön puutteissa mahdollista asettaa yritykset eettisen kysymyksen eteen. Veroja ja moraalia ja verokysymysten eettisiä ulottuvuuksia käsitellään tässä tutkielmassa myöhemmin.

## 2.4 Sidosryhmien vaikutus ja legitimitetti

### 2.4.1 Sidosryhmäteoria

Eri sidosryhmien tunnistaminen ja sidosryhmiin kohdistuvien vaikutusten huomioiminen on usein keskiössä, kun pyritään ymmärtämään yritysten syitä ja tapoja sitoutua yritysvastuuseen. Tämä osoittautuu esimerkiksi yritysvastuuseen liitettyjen teorioiden esiintyneisyyttä tutkineiden Frynasin ja Yamahakin (2016) tuloksissa, joiden mukaan sidosryhmäteorian osuus yritysvastuuta määrittävänä teoriana on kaikkein suurin. Mediassa esiin nousseet yritysskandaalit ja epäeettinen toiminta sekä eri organisaatioiden ja kuluttajien vaatimukset vastuullisuudesta ovat kääntäneet huomion sidosryhmiin ja eri toimijoiden yrityksiin kohdistamiin vaatimuksiin (Laplume, Sonpar, & Litz, 2008). Vaikka sidosryhmäteoria esiintyy usein yritysvastuun tutkimuksessa, kyseessä ei kuitenkaan ole yritysvastuun kontekstissa kehitetty teoria vaan yleinen teoria, jota voidaan käyttää laajasti yritystutkimuksen eri osa-alueilla (Frynas & Yamahaki, 2016). Teorian tunnetuksi tekeminen esitetään usein sidosryhmäteorian isäksikin kutsutun, Freemanin ansiona (Laplume ym. 2008). Freemanin (1984, s. 52) määritelmä sidosryhmästä esittää, että johtajien on kiinnitettävä huomiota kaikkiin ryhmiin tai yksilöihin, jotka voivat vaikuttaa yrityksen päämäärään, tai

joihin kyseinen päämäärä vaikuttaa, koska tämä ryhmä voi estää päämäärän saavuttamisen. Yrityksen tulee siten ottaa toimintansa järjestämisessä huomioon rajallisten resurssien lisäksi myös eri sidosryhmien mahdollisesti eroavat näkemykset. Eroavat näkemykset voivat esiintyä tietyn ongelman erilaisena priorisointina sekä vaatimusten ristiriitaisuutena eri sidosryhmien välillä. (De la Cuesta-González & Pardo, 2019.) Sidoryhmäajattelun ytimessä on argumentti siitä, että suurin osa yrityksistä on perustettu sellaista tarkoitusta varten, joka ylittää pelkästään voiton tuottamisen, esimerkiksi erityisen asiakasjoukon palvelemiseksi tuottamalla palveluja ja tuotteita, jotka ratkaisevat ongelman tai täyttävät tarpeen (Schaltegger, Hörisch, & Freeman, 2019). Osakkeenomistajat eivät ole ainut yrityksen arvonluonnissa tarvitsemia resursseja tuottava sidoryhmä eikä myöskään ainut ryhmä, joka ottaa kantaakseen riskejä sitoutuessaan yrityksen arvonluomisen prosessiin (Harrison & van der Laan Smith, 2015). Näin ollen, osakkeenomistajat eivät voi olla ainut sidoryhmä, jolle yrityksillä on vastuu.

Sidoryhmän esittäminen Freemanin (1984, s. 46) mukaisesti ryhmänä tai yksilönä, johon vaikuttaa organisaation tavoitteiden saavuttaminen, tai joka voi itse vaikuttaa kyseessä olevien tavoitteiden saavuttamiseen, voi tarkoittaa hyvin laajaa joukkoa erilaisia toimijoita. Yrityksen sidoryhmiksi voidaan nähdä esimerkiksi asiakkaat, osakkeenomistajat ja rahoittajat, työntekijät, paikallisyhteiskunta, alihankkijat, ympäristö ja ympäristöjärjestöt, valtionjohto ja yrityksen avainjäsenet (Hillenbrand, Money, Brooks, & Tovstiga, 2019; Klettner, Clarke, & Boersma, 2014; Schaltegger et al., 2019). Myös kansalaisjärjestöt luetaan yrityksen sidoryhmiksi ja ne ovat hyvä esimerkki sidoryhmästä, joilla voi olla suuri vaikutus yrityksen toimintaympäristöön (Doh & Guay, 2006). Dohin ja Guayn (2006) mukaan kansalaisjärjestöjen vaikutus poliittiseen ja taloudelliseen ympäristöön onkin kasvanut merkittävästi 1980-luvulta alkaen. Se, mitkä sidoryhmät milloinkin tunnustetaan ja nimetään ja kuinka laaja sidoryhmäkäsitys itsessään on, vaihtelee tapauskohtaisesti. Yrityksen kannalta tärkeimpien sidoryhmien tunnistaminen on kuitenkin erittäin tärkeää. Sidoryhmien ja sidoryhmäsuhteiden tunnistaminen ja arvioiminen on edellytys sille, että yritykset pystyvät parhaiten navigoimaan niissä strategisissa ympäristöissä, joissa ne toimivat. Tunnistamalla tärkeimmät sidoryhmänsä yritykset voivat kohdistaa huomionsa niihin avaintoimijoihin, jotka vaikuttavat laajempaan liiketoimintaympäristöön ja joilla on suora vaikutus yrityksen kilpailuasemaan alalla. (Doh & Guay, 2006; Cummings & Doh, 2000.)

Sidoryhmäteorian tarkoituksena ei ole luoda vastakkainasettelua osakkeenomistajien ja muiden sidoryhmien välille. Freemanin, Wicksin ja Parmarin (2004) mukaan ideaalitulanteessa yritys pyrkii luomaan mahdollisimman paljon arvoa eri sidoryhmille, mikä johtaa arvon luomiseen myös osakkeenomistajille. Freeman ym. (2004) osoittavat vastakkainasettelun tarpeettomuutta kysymällä ”kuinka johtajat voisivat muulla tavalla luoda arvoa osakkeenomistajille, kuin luomalla tuotteita ja palveluita, joita asiakkaat haluavat ostaa, tarjoamalla työpaikkoja, joita työntekijät ovat halukkaita täyttämään, rakentamalla suhteita toimittajiin, joita yritykset tarvitsevat sekä olemalla hyviä yrityskansalaisia yh-

teisössä?” Eri sidosryhmien etujen ei siis tarvitse olla toisiaan poissulkevia. Sidoryhmien intressit eivät tietenkään aina kohtaa, mutta ristiriidat tulee pyrkiä ratkaisemaan tavoilla, jotka eivät johda siihen, että tärkeät sidoryhmät hylkäävät yrityksen (Freeman ym. 2004). Käytännössä sidoryhmien eriävien etujen yhdistäminen on varmasti ajoittain vaikeaa. Sidoryhmäjohtaminen vaatii välttämättä myös kompromisseja, eikä kaikkia sidoryhmiä aina voida miellyttää.

Vaikka sidoryhmäteoria on hyvin yleisesti ja useissa eri yhteyksissä käytetty teoria, se on saanut osakseen myös kritiikkiä. Teoriaa on kritisoitu siitä, ettei se anna perusteita tai käytännön ohjausta siihen, miten johdon tulisi toimia tilanteissa, joissa sidoryhmien intressit ovat ristiriidassa keskenään. Teoriaa on kritisoitu myös mm. luotettavien eettisten periaatteiden puuttumisesta ja agenttiongelmien pahentamisesta, minkä lisäksi sitä on moitittu liian laajaksi. (Laplume ym. 2008.) Sidoryhmäteoriasta puhuttaessa on huomioitava, että teoria on kehittynyt ja tarkentunut vuosien saatossa ja siitä on olemassa monenlaisia versioita. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan ole tarkoitus tehdä syvempää analyysiä sidoryhmäteorian historiasta ja kehityksestä. Kohtaamastaan kriittistä huolimatta sidoryhmäteoria voi tarjota tärkeitä oivalluksia tavoista, joilla yritykset ja niiden johtajat ovat vuorovaikutuksessa kansalaisjärjestöjen, hallitusten ja muiden toimijoiden kanssa (Doh & Guay, 2006). Tämän tutkimuksen tarpeisiin sidoryhmäteoria tulisi ymmärtää melko ylätasoisena teoriana, jonka avulla voidaan selittää yritysvastuu -ilmiötä ja jonka tarkoitus on ennen kaikkea kiinnittää yritysjohton huomio laajasti vaikutuksiin eri sidoryhmiin ja siten ohjata yrityksiä laajentamaan näkemyksiään yritys vastuusta myös taloudellisen vastuunkannon ulkopuolelle.

Sidoryhmät voidaan liittää myös verojärjestelyiden vastuullisuuden arviointiin. Kuten verojen ja yritys vastuun yhteyttä käsiteltäessä on esitetty, eri sidoryhmien intressien huomioiminen on osaltaan nostanut myös verokysymykset tarkasteluun yritys vastuun näkökulmasta. Yksi selkeimmistä argumenteista, joilla verojen liittämistä osaksi yritys vastuun arviointia perustellaan, on tarve huomioida myös muiden, kuin pelkkien osakkeenomistajien kapeat intressit (Jenkins & Newell, 2013). Mikäli valtio ja yhteiskunta käsittelee yrityksen sidoryhmiksi, voisi olettaa, että aktiivinen verojen välttely sotii näiden sidoryhmien intressejä vastaan. Birdin & Davis-Nozemackin (2018) mukaan sosiaalisesti vastuulliset toimet vaativat lähes poikkeuksetta ainakin jollain asteella sidoryhmäyhteistyötä, mutta veronkierron yhteydessä keskitytään usein vain taloudellisten suoritusten mittaamiseen. Tämä on varmasti yksi veronkierron sosiaalisten ongelmien tunnistamisen haasteista.

Sidoryhmäteoria ja sen suuri vaikutus yritys vastuun tutkimukseen on kuitenkin esitetty myös syyksi siihen, että veronkierto on vasta hiljattain tullut osaksi yritys vastuun agenda (katso Dowling, 2014). Syyksi tähän on koettu liian kapea käsitys yrityksen tärkeimmistä sidoryhmistä. Dowlingin (2014) mukaan useimmat sidoryhmäteorian kannattajat esittävät, että kolme tärkeintä ryhmää ovat työntekijät, asiakkaat ja sijoittajat. Näiden kolmen ryhmän kannalta veronkierrolla on myönteisiä vaikutuksia, sillä käytettävissä on enemmän rahaa alhaisten hintojen tukemiseen, korkeampien palkkojen maksamiseen sekä

yrityksen kannattavuuden lisäämiseen (Dowling, 2014). Tämän näkemyksen mukaan valtion asemaa sidosryhmänä ei ole korostettu yritys vastuusta käytävissä keskustelussa tarpeeksi, mikä on johtanut myös verokysymysten vähäiseen huomioimiseen. Mikäli näkemys yrityksen tärkeistä sidosryhmistä on kuitenkin laajempi, sidosryhmäteorian voi nähdä tukevan verokysymysten yhdistämistä yritys vastuuseen. Dowling (2014) toteaaakin, että mikäli tutkijat ovat valmiita siirtämään valtion taustalta etualalle yritys vastuun sidosryhmäkeskustelussa, veronkierron kysymykset tulevat herättämään enemmän huomiota. Kasvavan verot ja yritys vastuun yhdistävän kirjallisuuden määrän voisi nähdä indikaattoriksi siitä, että verojen vaikutus eri sidosryhmiin tunnustetaan jo laajasti. Esimerkiksi edellä esitetyt Hillenbrandin ym. (2019), Klettnerin ym. (2014) ja Schalteggerin ym. (2019) listaukset yrityksen sidosryhmistä eivät rajoitu vain kolmeen Dowlingin (2014) mainitsemaan. Myös esimerkiksi Jenkins ja Newell (2013) perustelevat valtion aseman sidosryhmien joukossa, sillä heidän mukaansa siinä missä osakkeenomistajan näkökulmasta verot, kuten myös palkat, ovat kuluja, joita pitää minimoida, sidosryhmien näkökulmasta verot ja palkat ovat osa tuotettua kokonaisarvoa, mikä tekee valtiosta yhtä lailla yrityksen sidosryhmän kuin ovat yrityksen työntekijätkin. Kuten tutkielmassa on aikaisemmin käsitelty, yritykset hyötyvät yhteiskunnasta monin tavoin, mikä osaltaan vahvistaa valtion ja yhteiskunnan asemaa yrityksen kumppanina ja sidosryhmänä. Knuutisen ja Pietiläisen (2017) mukaan mikä tahansa yritys tarvitsee toimiakseen julkisten hyödykkeiden ja infrastruktuurien tai ainakin oikeusjärjestelmän olemassaolon. Vastikkeeksi yritykset maksavat veroja. Tämän seurauksena voidaan väittää, että yrityksillä on veroihin liittyvä yhteiskunnallinen vastuu, sillä yhteiskunta voidaan nähdä kumppanina tai jopa sijoittajaryhmänä, joka mahdollistaa yrityksen toiminnan. (Knuutinen & Pietiläinen, 2017.)

Sidosryhmillä on valtaa, mistä muuttuneet asenteet verojärjestelyjä kohtaan ovat hyvä esimerkki. De la Cuesta-Gonzalesin ja Pardon (2019) mukaan kasvava kiinnostus yritysten verovastuuta kohtaan johtuu enemmän ulkoisesta paineesta kuin yritysten sisäisistä dynamiikoista, sillä kysymys vaikuttaa suoraan yhteiskunnan tuottoihin verrattuna osakkeenomistajien tuottoihin ja asettaa kyseenalaiseksi yrityksen käsitteellistämisen (agenttiteoria vastaan sidosryhmäteoria). Tavat, joilla yritykset johtavat verokysymystensä vastuullisuutta ja raportoivat verovastuustaan ja verokäytännöistään viranomaisille sekä yhteiskunnalle, liittyvät legitimizeettitavoitteisiin sekä maineeseen (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Knuutisen ja Pietiläisen (2017) mukaan kyseenalaisiin verojärjestelyihin liittyvät maineriskit voivatkin vähentää koettua ristiriitaa taloudellisen ja sosiaalisen vastuun välillä, sillä ainakin maineriskin kautta nähtynä yritys vastuun ei välttämättä enää ole ristiriidassa osakkeenomistajien arvoajattelun kanssa. Maineriskit johtavat helposti taloudellisiin haittavaikutuksiin, jolloin niiden välttäminen on myös osakkeenomistajien edun mukaista. Mainehaittojen välttäminen ja sidosryhmien paineistus vaikuttavat yritysten tapaan viestiä veroasioista, sillä niiden tulee säilyttää legitimizeettinsä yhteiskunnassa. Tarkastellaan verovastuullisuutta seuraavaksi tarkemmin toisen yritys vastuuseen usein liitetyn teorian, legitimizeettiteorian näkökulmasta.



## 2.4.2 Legitimiteetti

“Legitimiteetti on yleinen käsitys tai oletus siitä, että entiteetin toimet ovat toivottuja, soveliaita, tai tarkoituksenmukaisia, jonkin sosiaalisesti rakennetun normi-, arvo-, uskomus- ja määritelmäjärjestelmän sisällä” (Suchman, 1995). Legitimiteettiteoria olettaa, että yritykset toimivat yrityksen ja yhteiskunnan välisen sosiaalisen sopimuksen perusteella, ja että yritykset tarvitsevat yhteiskunnalta sosiaalisen hyväksynnän eli legitimiteetin välttääkseen yhteiskunnan paheksuvan suhtautumisen sen tavoitteisiin sekä tuottaakseen tulosta ja varmistakseen yrityksen selviytymisen. Legitimiteettiteorian mukaan yritykset ovat erottamattomassa suhteessa yhteiskuntaan, eikä niillä ole luontaista olemassaolon oikeutusta, vaan ne ovat olemassa vain niin kauan kuin yhteiskunta antaa niille legitimiteetin. (Frynas & Yamahaki, 2016.) Organisaation tulee siis jatkuvasti pyrkiä osoittamaan, että se toimii yhteisesti hyväksytyjen normien mukaan ja että se huomioi yhteisen edun omissa tavoitteissaan, jotta se voi oikeuttaa toimintansa yhteiskunnassa. Sidosryhmät antavat tukensa yritykselle niin kauan kuin organisaation toiminnan vaikutukset ovat yhteiskunnalle hyödyllisiä tai vähintään ne eivät ole sille haitallisia (Khan, Muttakin, & Siddiqui, 2013). Muutokset yritysten toiminnassa tai yhteiskunnan odotuksissa voivat aiheuttaa kuilun liiketoiminnan suorituskyvyn ja sosiaalisten odotusten välille, ja mikäli kuilu syvenee, johtaa se lopulta legitimiteetin katoamiseen sekä uhkaa yrityksen selviytymistä (Sethi, 1979). Legitimiteettiteorian mukaan yrityksen ylimmän johdon vastuulla on tunnistaa legitimiteettikuilun ilmeneminen ja huolehtia tarvittavien sosiaalisten toimien toteuttamisesta sekä niiden viestimisestä sidosryhmille vastuullisuuden varmistamiseksi (Khan et al., 2013). Kuten sidosryhmäteoriassa, myös legitimiteettiteoriassa sidosryhmien huoliin vastaaminen on keskiössä. Grayn, Kouhyn ja Laversin (1995) mukaan teorioita ei kuitenkaan tulisi nähdä keskenään kilpailevina, vaan pikemminkin päällekkäisinä, toisiaan täydentävinä, näkökulmina. Legitimiteettiteoria tarkastelee yhteiskunnan odotuksista yleisellä tasolla, kuten sulautuneena yhdeksi sosiaalisiksi sopimukseksi, kun sidosryhmäteoria taas tarjoaa erotellun näkökulman viittaamalla tiettyihin yhteiskunnan ryhmiin (Deegan & Blomquist, 2006).

Kun tarkastellaan yrityksen legitimiteettiä, huomio kiinnittyy yrityksen sisäiseen tarpeeseen oikeuttaa olemassaolonsa ja kaventaa mahdollisesti syntyneitä legitimiteettikuilua, mikä todennäköisesti selittää sen suosiota erityisesti yritysraportoinnin motivaatiota selittävänä teoriana. Yritysvastuuraportoinnilla voi olla tärkeä rooli legitimiteetin hankkimisprosessissa, koska se voi olla hyödyllinen tapa lisätä sidosryhmien tietämystä yrityksen toiminnasta ja saavutetuista tuloksista (Michelon ym. 2015). Myös aggressiivisten verojärjestelyjen arviointiin legitimiteettiteoria soveltuu hyvin. Veronkierto koetaan yleensä yhteisön kannalta paheksuttavana, mikä voi uhata organisaation asemaa (Whait et al., 2018). Veronkierron harjoittaminen voi täten aiheuttaa legitimiteettikuilun yrityksen toimien ja yhteisön odotusten välille. Liian aggressiiviset verojärjestelyt voivat johtaa mainehaittoihin, joista aiheutuu yritykselle kuluja,

minkä vuoksi yritysten tulisi sitoutua yritysvastuuseen rakentaakseen paremman veromoraalin ja sen myötä myös paremman maineen (Gribnau & Jallai, 2017). Lisäksi yritysten, jotka jo pyrkivät vastuullisuuteen, tulisi olla vielä läpinäkyvämpiä ja vastuullisempia verokysymyksissään, jotta ne voisivat saada sidosryhmien luottamuksen (Gribnau & Jallai, 2017). Yritysvastuu voidaan nähdä työkaluna saavuttaa sosiaalinen legitimitetti yrityksen verojärjestelyille (Jallai, 2017). Yritysvastuun toteutuminen edellyttää läpinäkyvyyttä, ja mikäli yritys pyrkii toimimaan myös verojen suhteen vastuullisesti, ei tämän tulisi aiheuttaa ongelmaa. Mikäli yritys on vakuuttunut siitä, että sen verojärjestelyt ovat laillisia ja legitimejä, sen tulisi voida myös raportoida niistä avoimesti (Jallai, 2017). Mikäli yritysvastuun omaksuminen ei lähde yrityksen omasta aloitteesta, voi legitimitettiliikkuilu myös pakottaa yritykset muuttamaan toimintaansa vastuullisempaan suuntaan. Suuremmat sosiaaliset ja normatiiviset paineet, samoin kuin veroskandaalien raportointi mediassa, pakottavat yrityksiä omaksumaan entistä vastuullisempia verokäytäntöjä (De la Cuesta-González & Parado, 2019).

Näkemykset yritysvastuusta legitimitetin välineenä eivät kuitenkaan ole pelkästään positiivisia. Whaitin ym. (2018) mukaan yritykset voivat, tunnistaessaan verojärjestelyjensä ongelmallisuuden, käyttää yritysvastuuta ja sen raportointia hämäämisen välineenä vetämällä sen avulla huomion pois ei-toivotuista verojärjestelyistä. Yritykset voivat esimerkiksi julkaista lisätietoja yritysvastuutaan lievittääkseen potentiaalisia negatiivisia reaktioita veronkiertoon liittyen, sekä osoittaakseen täyttävänsä yhteisön odotukset muilla tavoin, jotka lievittävät tätä negatiivista vaikutusta (Lanis & Richardson, 2013). Organisaatio voi näin pyrkiä saavuttamaan mielikuvan legitimitetistä, vaikka sitä ei todellisuudessa ole, tai vaihtoehtoisesti pyrkiä legitimoimaan veronkiertoa. Anesa ym. (2019) pitävät erikoisena, että yhtiöveron minimoinnin näennäinen legitimitetti on kyseenalaistettu, mutta sitä ei kuitenkaan pyritä rikkomaan. Anesan ym. (2019) mukaan verostrategioiden ja yhteiskuntavastuun kitkasta eroon pääseminen ja verostrategioiden muuttuminen edellyttää aikaisempaa laajempia yhteiskunnallisia odotuksia liiketoiminnalle. Tämän näkemyksen mukaan sosiaalisen sopimuksen tulisi olla entistä tiukempi ja sidosryhmien vaatimukset vastuullisuudesta pakottavampia.

Eriävät mielipiteet mukailevat Ashfordin & Gibbin (1990) kuvausta organisaation legitimitetistä kaksiteräisenä miekkana, jonka mukaan legitimitetti voidaan ymmärtää joko aineellisessa tai symbolisessa mielessä. Aineellinen näkökulma edellyttää todellista olennaista muutosta organisaation tavoitteissa, rakenteissa ja prosesseissa tai sosiaalisesti vakiintuneissa käytännöissä, kun symbolinen näkökulma puolestaan tarkoittaa toimintatapojen esittämistä tai niiden symbolista johtamista siten, että toimet vaikuttavat yhdenmukaisilta sosiaalisten arvojen ja odotuksien kanssa, todellisuudessa toimintatapoja mitenkään muuttamatta (Ashforth & Gibbs, 1990). Verojen suhteen näkemykset noudattavat samaa linjaa. Joko yritysvastuu nähdään tavaksi, jolla yritykset voivat todella kehittää verokäytäntöjään vastuullisemmiksi, tai vaihtoehtoisesti se nähdään välineeksi, jonka avulla yritykset voivat entistä paremmin piilotella

haitallisia verokäytäntöjään yleisöltä. Kuten edellä on esitetty, legitimizeettiteoria yhdistetään usein yritysvastuuraportointiin ja sen motivaatioiden selittämiseen. Muun muassa yritysvastuuraportointia, veroraportointiin keskittyen, tarkastellaan tarkemmin seuraavassa luvussa.

### 3 VEROVASTUU, VEROJALANJÄLJEN RAPORTTOINTI JA RAPORTOINNIN SÄÄNTELY

#### 3.1 Mitä on vastuullinen veronmaksu?

##### 3.1.1 Verojen ja vastuullisuuden yhteensovittamisen haasteita

Kun verotusta käsitellään yritysvastuun näkökulmasta, vaatimus maksaa oikeudenmukainen osuus (fair share) veroja on usein esillä. Termiä oikeudenmukainen osuus käytetään ammatinharjoittajien ja tutkijoiden parissa runsaasti, vaikka näkemykset sen tarkoituksesta tai laajuudesta eivät ole yksimielisiä (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Esimerkiksi Gribnaun ja Jallain (2017) mukaan tällä hetkellä ei ole olemassa yhtenäistä ymmärrystä siitä, mikä on oikeudenmukainen määrä maksettavia veroja. Fallanin ja Fallanin (2019) mukaan näkemykset veronmaksun oikeudenmukaisesta osasta vaihtelevat sidosryhmien välillä, sillä kyse on resurssien jakamisesta, johon sisältyy oikeudellisia ja eettisiä näkökulmia. Kuvattu tulkinnanvaraisuus aiheuttaa väistämättä ongelmia, kun veronmaksun vastuullisuutta pitäisi pyrkiä arvioimaan. Dowlingin (2014) mukaan osa vastauksesta kysymykseen ”mikä on yrityksen oikeudenmukainen osuus veroja?” keskittyy siihen, miten yrityksen veropohja lasketaan. Voittojen laskemista ohjaavat yleisesti hyväksytyt kirjanpitoperiaatteet ja muut kyseisen ajan verolainsäädännössä mainitut erityiset kannustimet ja vähennykset. Tämä on vaikeaselkoinen maailma, jota harvat muut kuin kirjanpitäjät ja veroasiantuntijat ymmärtävät, ja sellaisena se jätetään suurelta osin huomiotta oikeudenmukaisuutta ja sääntöjen noudattamista koskevissa keskusteluissa, joissa keskitytään pikemminkin siihen, mikä on näkyvämpää, nimittäin valtion lakisääteiseen verokantaan. (Dowling, 2014.) Gribnau ja Jallai (2017) toteavat, että käsitteen epäselvyydestä huolimatta, monet ihmiset kokevat, että monikansalliset yhtiöt eivät usein maksa oikeudenmukaista osuuttaan. Jos, kuitenkin huomioidaan Dowlingin (2014) esittämä näkökulma siitä, että veron määrän tarkastelu on monille asiaan perehtymättömille verolakien monimutkaisuuden

vuoksi hankalaa, voi näkemys riittämättömästä veronmaksusta toisaalta johtua myös juuri käsitteen oikeudenmukainen osuus epäselvyydestä.

Verolakien monimutkaisuus on usein yritysvastuun ja verojen yhteyteen liitetty ongelma. Moderni yhteiskunta on monimutkainen ja pyrkimys liittää oikeudellisia seurauksia kaikkiin mahdollisiin toimiin, saa verolait heijastamaan tätä monimutkaisia, tehden osasta verolakeja jopa erittäin monimutkaisia (Gribnau, 2015). Verolakien ongelmiin perehtyneen Gribnau (2015) mukaan lainsäädäntöprosessin kiireinen tahti tuottaa huolimatonta lainsäädäntöä, sekä toisaalta suuren määrän hyvin yksityiskohtaisia ja monimutkaisia sääntöjä ja toisaalta kasvavan määrän epämääräisiä lausekkeita, jotka jättävät verohallinnoille laajan harkintavallan lain määrittämisessä. Seurauksena verolain laatu kärsii epäjohtonmukaisuudesta sekä selkeyden ja avoimuuden puutteesta. Monimutkaisuus estää ihmisten näkemystä verotaakan jakautumisesta, minkä vuoksi verojärjestelmän oikeudenmukaisuus muuttuu vähemmän läpinäkyväksi. Lisäksi sääntelytoimenpiteet aiheuttavat usein verotaakan jakautumista veronmaksajien kesken, mikä saattaa rikkoa perusarvoa, jonka tarkoitus on, että kaikki maksavat oikeudenmukaisen osan. Yhtä aikaa verolainsäädännön monimutkaistumisen kanssa, veronmaksajien intressit verosuunnitteluun kasvavat (Gribnau, 2015.) Itse lakiin liittyvän monimutkaisuuden lisäksi kokonaisuuden monimutkaisuutta lisäävät maiden väliset verosopimukset, nykyaikaisen kirjanpitoikäytännön monimutkaisuus sekä yritysten ja veroviranomaisten välisten neuvottelujen privaatti luonne (Dowling, 2014). Koska laki ei ole selkeä, eri toimijoiden tulkinta siitä voi olla erilainen. Voi esiintyä tilanteita, joissa veroneuvojat ja veroviranomaiset eivät voi olla varmoja, onko tapahtuma veronalainen vai onko verohelpotus mahdollinen, jolloin veroviranomaisen käsitys usein on, että tapahtuma on veronalainen eikä helpotusta ole saatavilla, kun taas veroneuvojien käsitys on päinvastainen (Hasseldine & Morris, 2013). Hasseldine ja Morris (2013) ilmaisevat näkemyksen, jonka mukaan yritysvastuu ei vapauta yrityksen päätöksentekijöitä arvioimasta saatavilla olevaa informaatiota sekä tekemästä omia johtopäätöksiään, eikä hyveellinen yritysvastuun noudattaminen edellytä päätöksentekijöitä hyväksymään veroviranomaisten mielipidettä kriitikkömästi, vaikka veroviranomaiset niin haluaisivat. Ylönen ja Laine (2015) puolestaan näkevät veroviranomaiset asiassa altavastaaajina, sillä heidän mukaansa yhtiöverolainsäädännön monimutkaisuus, monikansallisten yritysten rakenteellinen valta sekä veroneuvontapalvelujen kehittyneet ja helposti saatavilla olevat palvelut asettavat veroviranomaisille huomattavan epäedulliseen asemaan, jopa hyvän hallinnon ja hyvien resurssien maissa kuten Suomessa.

Myös se, että lainsäädäntö osaltaan mahdollistaa veronkierron harjoittamisen, synnyttää ristiriitoja. Vaikka lain teksti sallisi veronkierron, todellinen kysymys yritysvastuun näkökulmasta on, riittääkö aggressiivisen veronkierron mukainen lain vähimmäisvaatimus oikeudenmukaisen veronmaksun eettisen minimin saavuttamiseksi (Payne & Raiborn, 2018). Esimerkiksi Google, Starbucks ja Facebook ovat vastanneet syytöksiin veronkierrosta argumentein, että ne toimivat lain mukaisesti, toisin sanoen voimassa olevien lain kirjausten mukaisesti (Gribnau, 2015). Ratkaisuksi verolainsäädännön epätäydellisyyteen on

usein esitetty etiikkaa, moraalialia ja vastuullisuutta, sekä verolain hengen huomioimista (esim. Gribnau & Jallai, 2017; Ylönen & Laine, 2015), mutta myös niitä vastustavia näkemyksiä löytyy. Esimerkiksi Hasseldine & Morris (2013) ovat sitä mieltä, että verolainsäädännön taustalla ei ole mitään tulkittavaa ja että lain kirjaimen ja hengen välillä ei ole tarvetta tehdä eroa, koska ei ole tarvetta tarkastella todellista, kirjattua lainsäädäntöä pidemmälle ja lainsäätäjän syvemmän tarkoituksen, jota ei ole erikseen kirjattu lakiin, etsiminen on lähes varmasti hyödytön toimenpide. Näin ajateltuna veronkierrossa lakiin kirjattujen säännösten rajoissa ei ole mitään tuomittavaa. Veronkierron puolesta esitetäänkin usein argumentti, että mikään yhtiö tai yksityishenkilö ei voi olla velvoitettu maksamaan enemmän veroa, kuin sen määrän mitä laki velvoittaa, minkä vuoksi asioiden järjestäminen siten, että verorasite on mahdollisimman pieni, on oikeutettua liiketoiminnan järjestämistä (Jenkins & Newell, 2013).

Veronkierto esitetään usein etenkin monikansallisten yhtiöiden harjoittamana toimintana ja monikansallisten yhtiöiden voima aiheuttaa monia haasteita toimivan verolainsäädännön ja vastuullisen veronmaksun toteutumiseen. Veronkierto on yleisintä monikansallisissa yrityksissä, koska ne voivat useiden toimipaikkojensa vuoksi järjestää toimintaansa siten, että voitot realisoidaan maissa, joissa verojärjestelmät ovat suotuisimpia (Dowling, 2014). Globalisaatioon liittyvässä kilpailuasetelmassa monikansallisten yhtiöiden voima vahvistuu, kun valtiot kilpailevat toistensa kanssa houkutellessaan sijoituksia omien kotimaisten talouksiensa elvyttämiseksi ja tarjoavat yrityksille erilaisia avustuksia ja verokannustimia. Tämä tarjoaa monikansallisille yrityksille mahdollisuuksia kehittää verostrategioita, joilla hyödynnetään veroeroavuuksia ja saadaan yksi valtio kilpailemaan toisiaan vastaan. (Otusanya, 2011.) Yritykset voivat vaikuttaa veropolitiikkaan myös lobbaustoiminnan kautta, pyrkimällä vaikuttamaan päättäjiin ja siten yritysveroasteeseen (Davis et al., 2016).

Seabrooken ja Wiganin (2016) mukaan yleisin monikansallisten yritysten vero-optimoinnin tapa on ollut siirtohinnoittelu, jossa yhtiön eri yksiköiden välisessä kaupankäynnissä kaupatut hyödykkeet hinnoitellaan sovittujen kaavojen mukaisesti. Johtava hinnoittelukaava perustuu markkinaehtoperiaatteen (arm's length principle), joka velvoittaa yrityksiä hinnoittelemaan liiketoimensa, kuin kyseessä olisi liiketoimi etuyhteydettömien osapuolten välillä, ja mahdollisuuksien mukaan vertailukelpoisiin markkinatransaktioihin perustuen (Seabrooke & Wigan, 2016). Monikansallisten yritysten varallisuusketjut ovat kuitenkin monin tavoin fiktiivisiä, sillä markkinaehtoiset siirtohinnat määritetään menetelmillä, joita ei käytetä eri yritysten välisissä liiketoimissa, joissa hinnat perustuvat tarjontaan, kysyntään ja neuvotteluihin (Finér & Ylönen (2017). Epätasapainoiset siirtohinnat mahdollistavat siten voiton siirtämisen valtiosta toiseen. Muita yleisiä, etenkin monikansallisten yhtiöiden hyödyntämiä veronkierron menetelmiä ovat off-shore verosuojaus, kuten veroparatiisien käyttö, kirjanpidon manipuloiminen, kuten lyhytaikaiset lainat emo- ja tytäryhtiöiden välillä voittojen minimoimiseksi, sekä oikeudellinen hämääminen, kuten ylitsevuotavan pitkä ja tarkoituksellisen monimutkaisesti esitetty raportointi (Dowling, 2014). Suuryritysten voitonsiirto ja kansainvälisten verojärjestel-

mien porsaanreikien hyväksikäyttö on saanut osakseen paljon kritiikkiä ja herättänyt vaatimuksia sääntelyn muuttamisesta. Esimerkiksi Finérin ja Ylösen (2017) mukaan niiden maiden hallitusten, joissa yrityksen arvonmuodostus tapahtuu, tulisi voida määrittää, kuinka paljon veroja yritykset maksavat siellä harjoitetusta liiketoiminnasta, ja he esittävät, että siirtyminen konserniyhtiöiden erillisverotuksesta ja markkinaehtoperiaatteesta veropohjan kaavamaiseen jakoon (formulary apportionment), siirtäisi suuren osan monikansallisten yhtiöiden tämänhetkisestä vallasta valtioiden välisiin neuvotteluihin, joiden tulos puolestaan olisi välttämättä jonkinlainen poliittinen kompromissi. Finér ja Ylönen (2017) korostavat toimivan kansainvälisen verojärjestelmän tärkeyttä argumentoimalla, että potentiaalisten verotulojen jakaminen on yksi nykyaikaisen kapitalismin peruskysymyksistä. Koska suuret arvostetut yritykset ovat roolimalleja taloudessa ja yhteiskunnassa, ja koska veronkiertoon liittyvät rahausumat eivät ole vähäpätöisiä, ongelma on täysin modernin yritys vastuun käsitteistön ytimessä (Dowling, 2014). Ovathan juuri suuret, usein monikansalliset yritykset, myös aktiivisimpia raportoimaan sosiaalisesti hyveellisestä toiminnastaan ja yritys vastuusta.

### 3.1.2 Verot ja moraalit

Kuten aiempi tarkastelu osoittaa, verolait eivät ole täydellisiä. Koska lakien aukkoja on mahdollista hyödyntää veroetujen saavuttamiseksi, kysymys veronkierron oikeudesta on pitkälti moraalinen; onko toiminta oikein vai väärin, ja missä menee hyväksyttävän ja sopimattoman raja. Veronkierron perustelu sen lainmukaisuudella ja ongelman esittäminen lainsäätäjien kykenemättömyytenä säättää aukottomia lakeja, on sekin ongelmallista, sillä Gribnaun ja Jallain (2017) mukaan eettisiä velvollisuuksia ei pystytä kodifioimaan tyhjentävästi lakiin ja verosuunnittelun osalta moraalikysymyksiä on käsiteltävä, koska verolainsäädännössä ei useinkaan ole kyse kovista, nopeasti sovellettavista tai yksiselitteisistä säännöistä. Eettisten yritysten tulisi heidän mukaansa ymmärtää, ettei oikeudenmukaisen osan maksaminen ole aina sama kuin maksaminen kirjaimellisesti lain tekstin mukaisesti, eikä veron lähes täydellinen maksamatta jättäminen maissa, joissa yritys toimii ja hyödyntää julkisia hyödykkeitä ja palveluita, vastaa missään tapauksessa oikeudenmukaista osuutta. Vastuullisten yritysten tulisi arvioida verostrategioidensa ja -käytäntöjensä moraalista laatua ja olla valmiita raportoimaan verokäyttäytymisestään. (Gribnau & Jallai, 2017.) Moraalin yhteys luottamukseen ja sidosryhmien odotusten täyttämiseen on myös nostettu esiin. Jallain (2017) mukaan yrityksiä, joilla on sidosryhmien luottamus, uskotaan tekevän moraalisia päätöksiä, mikä toimii myös toisin päin – yritykset, jotka tekevät moraalisia päätöksiä, herättävät sidosryhmien luottamuksen. Sidosryhmien on Jallain (2017) mukaan voitava luottaa siihen, että yritykset käyttävät valtaansa määrittääkseen vero-osuutensa vastuullisesti. Siksi monikansallisten yritysten on osoitettava, että ne tekevät valintoja, jotka eivät vahingoita yhteiskuntaa (Jallai, 2017).

Eettisten aspektien huomioimista verokysymyksissä voidaan perustella palaamalla esimerkiksi yritys vastuun määrittelyn yhteydessä esiteltyyn Carrol-

lin (1999) pyramidimalliin. Verojen välttely voidaan nähdä hyväksyttäväksi vielä pyramidin perustan, taloudellisen ja oikeudellisen vastuun, kannalta, mikäli yritys pyrkii maksimoimaan taloudellista tulostaan lakia rikkomatta (Hardeck & Hertl, 2014). Viimeistään pyramidin seuraavat rakennuspalikat, eettinen ja filantrooppinen vastuu, ovat kuitenkin aggressiivisen verosuunnittelun kanssa ristiriitaisia. ”-- Eettiset vastuut käsittävät ne toimet ja käytännöt, joita yhteiskunnalliset jäsenet odottavat tai kieltävät, vaikka niitä ei ole kodifioitu laiksi. Eettiset vastuut ovat sellaisia standardeja, normeja tai odotuksia, jotka heijastavat huolta siitä, mitä kuluttajat, työntekijät, osakkeenomistajat ja yhteisö pitävät oikeudenmukaisina, perusteltuina tai sidosryhmien moraalisten oikeuksien kunnioittamisen tai suojelun mukaisina” (Carroll, 1991). Näin nähtynä verojärjestelyn perustelu sen lainmukaisuudella ei ole riittävää, sillä mikäli yritys haluaa olla eettisesti vastuullinen, tulee sen huomioida myös sidosryhmien, lakiin kodifioimattomat, odotukset. Carrollin (1991) mukaan filantrooppinen vastuu puolestaan kuvastaa yrityksen toimia, jotka vastaavat yhteiskunnan odotuksiin siitä, että yritys on hyvä yrityskansalainen. Voidaan todennäköisesti olettaa, että verojen aktiivista välttelyä ei pidetä kovin hyvänä osoituksena hyvästä yrityskansalaisuudesta, ja mikäli aggressiivista verosuunnittelua harjoittavat yritykset kommunikoivat olevansa sosiaalisesti vastuullisia, asettaa se yritysvastuun käsitteen mahdollisesti ongelmalliseen valoon. On kuin yritykset pyrkisivät hyödyntämään yritysvastuuta omaksi edukseen, poimimalla yritysvastuun näkökulmasta hyvät ominaisuudet toiminnastaan ja korostamalla niiden positiivisia vaikutuksia yhteiskuntaan, samalla joko ohittamalla mahdolliset toiminnan epäkohdat, kaunistelemalla niitä tai pahimmassa tapauksessa pyrkimällä aktiivisesti piilottamaan niitä julkiselta yleisöltä.

Verokysymykset voidaan yhdistää myös ammattietiikkaan. Eettisiin käytäntöihin ja ammatillisiin standardeihin sitoutumisen ja niiden noudattamisen tarkoitus on ohjata hyvään ammatilliseen käytäntöön. Kun ammatillaiset työskentelevät organisaatioissa, joissa ihmisiä johdetaan, työn tulosta arvioidaan ja tavoitteet asetetaan osana yrityskulttuuria, on Otusanyan (2011) mukaan mahdollista, että heitä ohjaa enemmän liiketoiminnallinen kuin ammatillinen logiikka. Verotuskäytäntöjen kanssa työskentelevät ammatillaiset, olivapa he sitten laskenta-ammattilaisia tai lakimiehiä, joutuvat käsittelemään monenlaisia institutionaalisia paineita esimerkiksi tuloksen parantamiseksi, mikä voi pakottaa heidät käyttäytymään tavalla, joka rikkoo väitteitä ammattietiikan mukaisesta toiminnasta (Otusanya, 2011). Tähän näkemykseen ovat linjassa esimerkiksi Anesan ym. (2019) tulokset, joiden mukaan sekä yritysjohtajat että veroneuvojat kokivat, että osakkeenomistajien arvon maksimoiminen on johdon tärkein mandaatti, ja että yrityksen tavoitteet usein ohittavat yksilön moraaliset näkemykset. Yrityksen taloudelliset tavoitteet ja ammatilliselle määrätty tehtävät voivat mahdollisesti estää ammattieettisen arvioinnin ja normalisoida veronkiertoa, minkä vuoksi on mielenkiintoista selvittää, kuinka verostrategioiden parissa työskentelevät ammatillaiset kokevat verovastuullisuuden ja kuinka he yhdistävät verokysymykset yritysvastuun toteutumiseen ja sen raportointiin.



### 3.1.3 Veronkierron riskit yrityksille

Toki kaikki yritykset eivät pyri minimoimaan verotaakkaansa kaikin käytettävissä olevin keinoin. Vaikka verojen välttelyn myötä voidaan mahdollisesti saavuttaa merkittäviä taloudellisia hyötyjä, veronkiertoon liittyen tunnustetaan riskejä, joiden realisoituessa taloudellinen vaikutus voi olla täysin päinvastainen. On mahdollista, että veronkierrosta aiheutuvat haitat ylittävät siitä saatat taloudelliset hyödyt ja epävarmuus seurauksista voi vaikuttaa yrityksen päätökseen jättää osallistumatta veronkiertoon. Kun yritys Knuutisen (2014) mukaan harjoittaa normaalia ja asianmukaista verosuunnittelu- ja veronhallintatoimintaa, verojen jälkeiset kassavirrat kasvavat verosäästöjen vuoksi, jolloin arvo osakkeenomistajille kasvaa. Jos yritys kuitenkin harjoittaa aggressiivista verosuunnittelua tai muuta sopimatonta verokäyttäytymistä, jota asianomaiset sidosryhmät eivät hyväksy, kassavirta ennen veroja voi vähentyä. Yrityksen efektiivinen veroaste on ehkä alhaisempi, mutta kokonaisvaikutus nettokassavirtoihin voi olla negatiivinen näiden toimien ja reaktioiden seurauksena. (Knuutinen, 2014.) Jenkinsin ja Newellin (2013) mukaan on olemassa maineeseen liittyvä, negatiivisesta julkisuudesta aiheutuva, riski, mikäli yrityksen osoitetaan kiertävän veroja; oikeusprosessien ja sakkojen riski, mikäli veroviranomainen kyseenalaistaa yrityksen verostrategian; hallitussuhteiden vaarantamiseen liittyvä riski, joka voi johtaa kielteisiin vaikutuksiin julkisia hankintoja koskevissa tarjouskilpailuissa; tulevien verovelkojen epävarmuudesta johtuva riski, jolla on negatiivinen vaikutus osakkeenomistajien arvoon; sekä ennakoitiin liittyvä riski, mikäli verosäännöt tiukentuvat tulevaisuudessa. Etenkin veronkierron mahdolliset negatiiviset vaikutukset yrityksen maineelle tunnustetaan merkittäväksi riskiksi. Veronkiertoon osallistumatta jättämisen syitä tutkineiden Grahamin, Hanlonin, Shevlinin ja Shroffin (2014) mukaan verojohtajat pitävät mainetta erittäin tärkeänä. Tutkimuksessa selvitettiin 600 verojohtajan kokemuksia veronkierrosta ja verovilpistä, ja 70 prosenttia tutkimuksen kohdeyrityksistä piti mainetta tärkeänä tai erittäin tärkeänä tekijänä päätöksessään välttää veronkierron strategiaa (Graham ym., 2013).

De la Cuesta-Gonzálezin ja Pardon (2019) mukaan haastatteluihin on selvinnyt, että yrityksille koitua yhteiskunnallinen paine lisätä verovelvollisuuttaan on verovastuun pääasiallinen veturi, jota vahvistaa median kasvava huomio monikansallisten yhtiöiden veroskandaaleihin. Verovastuu on tullut osaksi yritys vastuun agenda, koska yhteiskunta ja erityisesti kansainväliset instituutiot painottavat tällaista vastuuta ja se nähdään olennaisena kysymyksenä. (De la Cuesta-González & Pardo, 2019.) Jenkinsin ja Newellin (2013) mukaan edellä esitetyt huolet osoittavat, että on olemassa vahvoja syitä, jotka puoltavat verostrategian liittämistä yritys vastuuseen. Koska julkinen kritiikki verojärjestelyjä kohtaan lisääntyy, veroasioiden laiminlyönti yritys vastuun yhteydessä saattaa heikentää yrityksen legitimitettä (Jenkins & Newell, 2013). Laajat yhteiskuntavastuuraportit ja korkeat sijoitukset yhteiskuntavastuaindeksissä tarjoavat joskus hyvin vähän tietoa yrityksen vastuullisesta käyttäytymisestä verotuskäytäntöjen osalta, ja jos tilanne pysyy samana, on olemassa todellinen vaara,

että yhteiskuntavastuureportit, joiden legitimitetti on jo kyseenalaistettu, muuttuvat entistä vähemmän uskottaviksi välineiksi, joiden avulla voidaan oppia yritysten osallistumisesta yhteiskuntaan (Ylönen & Laine, 2015). Veronkierroksen paljastuminen voi asettaa yrityksen yritysvastuukommunikaation kritiikin alaiseksi ja horjuttaa asiakkaiden luottamusta organisaatioon. Veronkierto voidaan siis itsessään nähdä riskiksi vastuulliseksi itseään nimittävälle yritykselle, sillä veronkierrosta paljastuminen, mikäli verostrategiasta ei ole avoimesti tiedotettu, voi asettaa mielikuvan vastuullisuudesta, ja sen myötä koko yrityksestä, vaakalaudalle.

### 3.1.4 Vastuullinen verostrategia ja verovastuu

Millainen sitten on vastuullinen verostrategia ja mitä ovat yritysvastuun keskeiset elementit veronmaksun suhteen? Kuten jo aiemmin on käsitelty, vastuullisen veronmaksuun katsotaan sisältyvän verolain tarkoituksen huomioiminen ja laaja noudattaminen, ei esimerkiksi mahdollisten lain porsaanreikien etsiminen ja niiden hyödyntäminen. Hardeck ja Hertl (2014) määrittelevät vastuullisen verostrategian lain tarkoituksen noudattamiseksi, jossa ei hyödynnetä kaikkia laillisesti mahdollisia keinoja verojen minimointiin. Määritelmä on kuitenkin melko ylätasoinen, minkä vuoksi yksityiskohtaisemman kuvauksen muodostamiseksi on tarkoituksenmukaista huomioida tarkemmin eri elementtejä, joita tutkijat yhdistävät verostrategioiden vastuullisuuteen.

Yksi selkeä muutos kohti vastuullisempaa verostrategiaa, on keinotekoisista, vain verosyistä toteutettavista järjestelyistä luopuminen. Veronkierto käsitetään sosiaalisesti vastuuttomaksi, kun se perustuu järjestelmiin, strategioihin tai liiketoimiin, joilta puuttuu taloudellinen substanssi ja jotka voidaan perustella ainoastaan verotuksen minimointiin perustuvilla kannustimilla (De la Cuesta-González & Pardo, 2019). Veronkierroksen transaktiot ovat usein keinotekoisia, ja niistä puuttuu päteviä liiketoiminnallisia syitä ja vaikka toteutetut toimenpiteet esitetään muodollisesti oikein veroviranomaisille, toiminnan perimmäinen tarkoitus tai todellinen taloudellinen merkitys on usein piilossa (Knuutinen, 2014). Yritysvastuun näkökulmasta vastuulliseen verostrategiaan pitäisi kuulua sitoumus siitä, ettei yritys käytä keinotekoisia taloudellisia järjestelyjä vähentääkseen yrityksen verotaakkaa ja järjestelyille tulisi pystyä esittämään jokin muu, kuin verotukseen perustuva syy. Samanlaista sitoumusta tulisi edellyttää myös yritysrakenteen osalta, jotta monimutkaisten yritysrakenteiden luominen ja omaisuuden jakaminen eri yksiköihin pelkästään veroetujen saavuttamiseksi ei olisi mahdollista. (Jenkins & Newell, 2013.) Tämä liittyy vahvasti monikansallisten yritysten voitonsiirron järjestelyihin, esimerkiksi epätasapainoisten siirtohintojen ja veroparatiisien hyödyntämiseen. Vastuullisen veronmaksun strategian mukaista olisi Finérin ja Ylönen (2015) perään kuuluttama arvoketjuun perustuva veronmaksu, jossa yritys maksaisi veroja niissä maissa, joissa toiminnan arvo todella luodaan, siirtämättä voittoa toisaalle alhaisemman yhteisöveroasteen vuoksi. Jenkins ja Newell (2013) lisäävät vastuulliseen verostrategiaan myös yrityksen sitoumuksen olla osallistumatta niiden

maiden, joiden alueella yritys toimii, hallitusten lobbaamiseen tai painostamiseen suotuisamman verokohtelun aikaansaamiseksi.

McCredien ja Sadiqin (2019) mukaan globaalien ja kansallisten verouudistustoimenpiteiden tarkoituksena on puskea yrityksiä kohti yritys vastuuta, avoimuutta ja yksilönkaltaisuutta (real entity view), joka tarkoittaa, että yrityksen tulisi käyttäytyä kuin yksilö ja huomioida täten toimintaympäristön moraaliset raamit sekä toimia niiden puitteissa hyveellisesti. Verolakien epätäydellisyys jättää tilaa valinnoille, minkä vuoksi yritysjohto tekee päätöksiä siitä, missä määrin niiden yritykset harjoittavat verosuunnittelua, sekä siitä, osallistuuko yritys lobbaamiseen alemman yritysveroasteen puolesta (Davis ym., 2016). Arvioimalla verostrategian eettisiä ulottuvuuksia ja ulottamalla yritys vastuun myös veropäätöksiin, yritys voi luoda vastuullisemman verostrategian ja osoittaa vastuunkantaan sidosryhmille. Avi-Yonah (2014) esittää, että yritys vastuun ulottaminen verostrategioihin vaatii suurilta monikansallisilta yhtiöiltä asennemuutosta; irrottautumista näkemyksestä veronkierrosta välttämättömyytenä kilpailullisen aseman ja osakkeenomistajien arvon kasvattamiseksi sekä luopumista argumentista ”koska kaikki muutkin tekevät sitä”.

Aiempaa laajempi veroista raportointi sekä läpinäkyvyys nähdään vahvasti verostrategioita kohti vastuullisempaa suuntaa ohjaavina tekijöinä (esim. De la Cuesta-González & Pardo, 2019; Jallai, 2017; Jenkins & Newell, 2013). Tieto on keskeinen tekijä tehokkaan verojärjestelmän saavuttamisessa, ja veroja voidaan valvoa tehokkaasti, kun viranomaisilla on riittävät tiedot verotettavien liiketoimien olemassaolosta ja arvosta. Sidosryhmät vaativat, että yritykset julkistavat verotukseen liittyvät tietonsa ja laajentavat perinteisesti pelkkiä verohallintoja koskettaneen yritysveroviestintänsä rajoja. (De la Cuesta-González & Pardo, 2019.) Veroraportointiin sekä verosäätelyyn perehdytään tässä tutkielmassa paremmin seuraavissa alaluvuissa.

Kirjallisuus osoittaa, että verostrategian vastuullisuus rakentuu monesta palasesta. De la Cuesta-González ja Pardo (2019) kokoavat yhteen verovastuun käsitteen, joka kuvastaa hyvin eri vastuullisen verostrategian osia. Verovastuu yritys kontekstissa on joukko verotukseen liittyviä käytäntöjä ja toimintaperiaatteita, joiden avulla yritys voi maksaa oikeudenmukaisen osan veroja syntyneen arvon funktiona kussakin toimialueessaan ja julkistaa tietoja näistä veroista tiedottamalla pelkkien maksettujen määrien sijasta myös käytännöistä ja politiikoista, joilla maksettavan veron määrään on päädytty. Tässä oikeudenmukainen osuus ymmärretään Saadin (2010) määrittelemän horisontaalisen oikeudenmukaisuuden mukaisesti, jolla viitataan samankaltaisessa taloudellisessa asemassa olevien veronmaksajien tasavertaiseen verokohteluun. (De la Cuesta-González & Pardo, 2019.) Tässä tutkielmassa veronkierron ja yritys vastuun suhdetta on tarkasteltu eri näkökulmista ja kuten tarkastelu osoittaa, verokysymysten ja yritys vastuun yhteensovittamisessa on suuri määrä huomioitavia seikkoja, haasteita ja nyansseja, eikä kyse ole yksinkertaisesta asiasta, johon löytyisi yksiselitteisiä tai täysin yksimielisiä ratkaisuja. Verokysymyksiin liittyy paljon erimielisyyksiä ja aiheen monisäikeisyyden takia täydellistä vastuullisuutta voi olla mahdotonta saavuttaa. Tutkimuskirjallisuus ja mediakohut

osoittavat, että asenteet aggressiivisia verojärjestelyitä kohtaan kiristyvät, mikä näkyy myös raportoinnin ja sääntelyn kehittymisenä. Perehdytään seuraavaksi yritysvastuuraportointiin verokysymyksiin keskittyen sekä veroraportoinnin sääntelyyn.

### 3.2 Yritysvastuuraportointi verojen näkökulmasta

Yritysten yhteiskuntaa koskettavan vastuun merkityksestä ja yritys vastuun suosiosta selkeä osoitus on nykyinen yritys vastuuraportoinnin valtava määrä. Raportoinnin kehitystä kuvaavista KPMG:n tutkimuksista näkyy hyvin yritys vastuuraportoinnin määrän kasvu: vuonna 2017 yritys vastuusta raportoi 93 prosenttia 250:stä maailman suurimmasta yrityksestä ja 75 prosenttia tutkimusjoukosta, joka koostui 100:sta suurimmasta yrityksestä maittain 49 maassa, kun esimerkiksi vuonna 2002 vastaavat luvut olivat 45 ja 18 prosenttia (KPMG, 2017). Yritys vastuuraportoinnin avulla yritykset kommunikoivat sidosryhmille yritys vastuuseen liittyvistä toimistaan ja näiden toimien vaikutuksista. Vastuullisuusraportointi on tärkeä kanava, jonka läpi organisaatiot pyrkivät osoittamaan sidosryhmien odotuksiin vastaamista (Hahn & Kühnen, 2013). Kuluttajien ja muiden sidosryhmien on usein vaikea määrittää, vastaavatko yrityksen sisäiset toiminnot heidän yritys vastuuseen liittämiinsä moraalisiin normeihin, minkä vuoksi yritys vastuuraportointi on nähty yritysten puolelta mahdollisuudeksi vähentää tätä informaation epäsuhtaa (Rodriguez, Siegel, Hillman, & Eden, 2006). Herzigin ja Schalteggerin (2006) mukaan vastuullisuusraportoinnista on nähtävissä yrityksille monenlaisia hyötyjä, kuten legitimitetin, maineen ja brändin arvon parantaminen, kilpailuedun saavuttaminen, ylivertaisen vastuullisuussuoriutumisen signaointi, vertailu ja erottautuminen kilpailijoihin nähden, avoimuuden lisääminen sekä työntekijöiden motivaation sekä sisäisten tiedotus- ja valvontaprosessien tukeminen. Raportoinnin on nähty tarjoavan sijoittajille tarvittavaa lisätietoa myös kolmansien osapuolien muodostamien vastuullisuusindeksien ja -luokitusten tueksi. Yritys vastuuaikiteettien vapaaehtoinen raportointi osoittaa yrityksen luottamusta sen vastuullisuussuoriutumiseen, mikä antaa sijoittajille positiivisen signaalin. Heikomman suoriutumisen tapauksissa, yritys vastuuraportointi puolestaan antaa yritykselle mahdollisuuden selittää, mistä heikko suoriutuminen johtuu. Näin sijoittajat saavat laajempaa informaatiota, kuin pelkkien luokitusten perusteella. (Dhaliwal, Li, Tsang, & Yang, 2011.)

Tarvetta perinteistä taloudellista raportointia laajemmalle raportoinnille voidaan perustella myös sidosryhmäteorian avulla. Harrisonin ja van der Laan Smithin (2015) mukaan sidosryhmäorientoituneella tai sosiaalisesti vastuullisella yrityksellä on vastuu tuottaa tietoa myös suuremmalle joukolle sidosryhmiä, kuin pelkästään osakkeenomistajille, sillä myös muut sidosryhmät, kuten työntekijät, asiakkaat ja yhteisöt, osallistuvat yrityksen arvon luomisen prosessiin. Taloudellinen raportointi on sidosryhmien näkökulmasta tärkeää, mutta se tarvitsee rinnalleen myös vastuullisuusraportointia, jotta yritykseen sitoutuvien

sidosryhmien tietotarpeisiin voidaan vastata laajasti (Harrison & van der Laan Smith). Herzigin ja Schalteggerin (2006) mukaan keskeinen tavoite etaloudellisen tiedon tarjoamisessa avainasemassa oleville sidosryhmille on sidosryhmien tuottamien tärkeiden resurssien tarjonnan varmistaminen.

Yritysvastuuraportoinnin suuresta suosiosta huolimatta, raportointi on herättänyt myös runsaasti epäilyksiä. Näkemykset siitä, onko raportoinnin käyttöönotto ja kehittäminen tarkoitettu vain edistämään positiivista imagoa organisaatiosta, jolloin viestintä on yksipuolista ja epätäydellistä, vai onko tarkoitus oikeasti osoittaa sitoutumista yritysvastuuseen tunnistamalla ekologiset ja sosiaaliset haasteet ja ongelmat sekä keskustelemalla niistä, vaihtelevat (Michelon ym. 2015). Kysymys on siitä, tarjoavatko vastuullisuusraportit todella tietoa yrityksen vastuullisuussuoriutumisesta. Yksi näkemys on, että raportit ovat hyödyllisiä, sillä yritykset tarjoavat sidosryhmille tietoa vastuullisuusaktiviteeteistaan niiden avulla. Päinvastainen näkemys on, että yritykset käyttävät raportointia lähinnä keinona vaikuttaa sidosryhmien näkemyksiin ilman, että ne todellisuudessa panostavat paljoa kestäväen kehityksen toimiin, jolloin ne osallistuvat viherpesuun. (Papoutsi & Sodhi, 2020.) Yritysvastuuraportointiin hyvin kriittisesti suhtautuvat Milne ja Gray (2013) kokevat, että monet yritykset luulevat hyvin kapean ja epätäydellisen raportoinnin riittävän, jotta ne voivat väittää raportoivansa vastuullisuudesta tai jopa väittää olevansa vastuullisia tai pyrkivänsä vastuullisuuteen. Yritysvastuuraportit onkin esitetty usein legitimitetin tavoittelun välineeksi, jota motivoi ulkoiset paineet oikeuttaa toiminta (esim. Deegan, 2007; Deegan, Rankin & Tobin, 2002). Legitimitetin tavoittelu voi puolestaan vaikuttaa raportoinnin laatuun, sillä on mahdollista, että yritykset tarjoavat korkealaatuista tietoa itselleen suotuisista aiheista eli aiheista, joissa niillä on erinomainen suorituskyky, samalla paljastaen vain vähäistä ja heikkolaatuista tietoa aiheista, joissa vastuullisuussuoriutuminen on heikkoa (Hummel & Schlick, 2016). On siis mahdollista, että todellisuudessa yritysvastuun suhteen heikosti suoriutuvat yritykset, pyrkivät hyödyntämään yritysvastuuraportointia toiminnan vaikutusten kaunisteluun legitimitetin säilyttämiseksi.

Myös verot on alettu enenevässä määrin huomioida yritysvastuuraporteissa. Yritysten tulee noudattaa erilaisia kansallisia ja kansainvälisiä säännöksiä, jotka velvoittavat niitä raportoimaan veroistaan sekä tilinpäätöksen yhteydessä että veroviranomaisille maassa vallitsevien käytäntöjen mukaan. Suomessa Verohallinto saa tarvittavat tiedot veroilmoituksista sekä monikansallisten yhtiöiden maakohtaisista raporteista. Verotietojen ilmoittamisesta tilinpäätöksen yhteydessä puolestaan määrää Kirjanpitolaki ja -asetus. Tilinpäätöksessä ilmoitettavien tietojen lisäksi osa yhtiöistä täydentää informaatiota myös verotuksen osalta osana yritysvastuun raportointia, josta Suomessa käytetään usein nimitystä Verojalanjälkiraportointi ja se on toistaiseksi ollut vapaaehtoista. Vapaaehtoinen veroraportointi on PwC:n (2018) yritysvastuubarometrin mukaan lisääntynyt Suomessa viime vuosina merkittävästi. Vuonna 2017 yritysvastuuraportoinnin tutkimuksen mukaan 165:stä yrityksestä verojalanjäljestään raportoi 90 yritystä eli 55%, kun vastaavasti vuonna 2012, jolloin veroraportoin-

ti otettiin ensi kertaa huomioon yritysvastuubarometrissa, tutkituissa 157 yrityksessä vain 12 eli 8% raportoi verojalanjäljestään (PwC, 2018). Vapaaehtoisen verojalanjälkiraportoinnin määrän kasvu voi viitata siihen, että yritykset tunnistavat verokysymykset aikaisempaa paremmin osaksi yritys vastuuta ja kokevat veroasioista tiedottamisen sidosryhmille aikaisempaa tärkeämmäksi

Kuten legitimititeettiteorian yhteydessä on käsitelty, myös verojalanjälkiraportointiin, kuten yritys vastuuraportointiin yleisesti, on yhdistetty legitimitietin tavoittelu negatiivisessa valossa ja huoli siitä, että yritys pyrkisi yritys vastuuraportointinsa avulla peittelemään verokäytäntöjään ja hämäämään sidosryhmiä tai legitimoimaan veronkiertoa (esim. Anesa ym. 2019; Whait ym. 2018). Toisaalta on saatu myös täysin vastakkaisia tuloksia, sillä esimerkiksi Lanisin ja Richardsonin (2012) tulosten mukaan yritykset, jotka raportoivat laajasti yritys vastuustaan ovat myös vähemmän veroaggressiivisia. Yritys vastuun onkin nähty myös työkaluksi saavuttaa sosiaalinen legitimitietti yrityksen verojärjestelyille (Jallai, 2017) ja lisääntyvä raportointi voi mahdollisesti myös edistää vastuullisten käytäntöjen vakiintumista. Legitimitietin tavoittelu voi johtaa vastuullisempaan veronmaksuun, jos julkisen verojalanjäljen raportoinnin yleistyminen ja kilpailevien yritysten raportoinnin tuomat paineet herättävät yritykset tarkastelemaan omien verostrategioidensa vastuullisuutta.

Vaikka näkemykset julkisen veroraportoinnin toimivuudesta vaihtelevat, lähtökohtaisesti lisääntyneellä raportoinnilla tavoitellaan läpinäkyvyyden ja avoimuuden lisääntymistä. Työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) (2015) mukaan verojalanjäljen raportoinnin avulla voidaan lisätä tietoa siitä, miten paljon yritys on maksanut veroja ja mihin maihin maksut ovat kohdistuneet, mikä, tietojen laajuudesta riippuen, mahdollistaa yrityksen verojalanjäljen ja sen yhteiskunnallisten vaikutusten arvioimisen (TEM, 2015). Raportoinnin tarkoitus on tuottaa sidosryhmille niiden vaatimaa informaatiota, mutta raporttien tulkinta tai suora vertailu niiden perusteella voi olla vaikeaa. TEM:n (2015) muistiossa todetaan, että raportoinnin syvälinen analysoiminen edellyttää yritystalouden, verotuksen ja toimialan tuntemusta. PwC:n (2018) mukaan eri yritysten raportoinnissa ilmenevät erot ovat osittain luonnollinen seuraus niiden liiketoimintojen ja toimialojen eroavuuksista ja raporttien tarkoitus on olla merkittävä lisäinformaation lähde, mutta niiden perusteella ei tulisi tehdä arvioita siitä, onko yritys A parempi veronmaksaja kuin yritys B. Julkinen verojalanjäljen raportointi on vasta viime vuosina rantautunut Suomeen, eikä sitä ohjaa pakottava lainsäädäntö, mikä vaikuttaa varmasti raportointikäytäntöjen vaihtelevuuteen. Raportointi vaikuttaisi kuitenkin kehittyvän yhdenmukaisempaan suuntaan, sillä ainakin PwC:n vuoden 2018 raportoinnin tutkimuksen mukaan verojalanjälkiraportit pitivät yhä useammin sisällään toteamuksen verostrategian olemassaolosta, kuvauksen tärkeimmistä toimintamaista, kannanoton veroparatiisoyhtiöiden olemassaoloon tai niiden puuttumiseen sekä kommentit konsernin verosuunnittelusta ja sekä lyhyen kuvauksen verojenhallintamallista (PwC, 2018). Tämä voi indikoida siitä, että suomalaisessa yritysmaailmassa, tai ainakin raportointikäytännöissä, verovastuuseen yhdistetään samoja piirteitä, joita tutkielmassa on vastuullisen veronmaksun osiossa käsitelty. PwC (2018) arvioi,

ettei verojalanjäljestä raportointi ole jäämässä lyhytaikaiseksi muoti-ilmiöksi, vaan se vaikuttaisi vakiintuvan osaksi yritysvastuuraportointia.

Yritysvastuu ja yritysvastuuraportointi on perinteisesti nähty yritysten vapaaehtoisiksi aktiviteeteiksi (esim. Knuutinen, 2014). Osaltaan varmasti yritysvastuuraportointiin yhdistettyjen ongelmien sekä raportoinnin yhdenmukaistamisen tarpeiden takia yritysvastuuraportoinnin suhteen sääntelyä on viime vuosina kuitenkin lisätty, ja myös verokysymysten raportointiin on ehdotettu ja osin toteutettu uutta sääntelyä. Tarkastellaan seuraavaksi, miten verojen raportointia säännellään ja minkälaiset viitekehykset ohjaavat tämänhetkistä vero- ja yritysvastuuraportointia.

### 3.3 Veroraportointia ohjaavat viitekehykset ja sääntely

Yhteiskunnallisen vastuullisuuden raportointiympäristö on muuttunut dramaattisesti viime vuosikymmeninä, sillä kansainvälinen kiinnostus kestävään kehitykseen on johtanut vastuullisuusraportoinnin viitekehyksien syntyyn (Harrison & van der Laan Smith, 2015). Myös raportointia ohjaava lainsäädäntö on kehittynyt. Yritysvastuuraportointi ei ole enää täysin vapaaehtoista, sillä uuden sääntelyn myötä vastuullisuusraportointi kuuluu olennaiseksi osaksi suurten yhtiöiden raportointia ja tilinpäätöstietojen täydentämistä. 2014/95/EU Direktiivi ja siihen perustuva Suomen kirjanpitolain muutos (1376/2016) velvoittavat suuria, yleisen edun kannalta merkittäviä, yhtiöitä raportoimaan toimintalinjoistaan ympäristöä, työntekijöitä ja sosiaalisia asioita, ihmisoikeuksia sekä korruption ja lahjonnan torjuntaa koskien (TEM, 2020). Kyseinen velvoite muiden kuin taloudellisten tietojen julkaisuun tuli voimaan vuonna 2018 vuoden 2017 tilikaudelta. Lainsäädäntö edellyttää tiettyjen tietojen esittämistä, mutta antaa yhtiöille vapauden valita missä muodossa tiedot esitetään, eli lainsäädännössä ei yksilöidä tarkasti, mitä eri aihealueisiin liittyviä lukuja tai informaatiota tulee esittää eikä osoiteta mitään tiettyä raportointiohjetta, jota noudattaa (TEM, 2020). Raportoinnin sisällön osalta lainsäädäntö on siis joustavaa. Yritysvastuuraportoinnin sisällön yhdenmukaistamiseksi ja laadun varmistamiseksi on kehitetty erilaisia raportointiviitekehyksiä, kuten ISO 14000 standardit, the Greenhouse Gas Protocol, SA8000 standardit ja GRI. Tunnetuin ja laajimmin käytössä oleva yritys vastuun raportointiohjeisto on Global Reporting Initiative, eli GRI-viitekehys.

Myös veroasioiden osalta sääntelyssä tapahtuu muutoksia. Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD aloitti vuonna 2013 G20-valtioiden aloitteesta veropohjan rapautumista ja voittojen siirtoa koskevan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) -hankkeen, jossa tarkasteltiin monikansallisten yhtiöiden verosuunnittelun aiheuttamaa veropohjan rapautumista (Valtiovarainministeriö, 2017). Hankkeen seurauksena syntyi BEPS-toimintasuunnitelma, joka sisältää 15 toimenpidettä voitonsiirron vaikutusten ehkäisemiseksi (OECD, 2020b). Vastauksena OECD:n BEPS aloitteisiin kansalliset lainkäyttöalueet ovat äskettäin hyväksyneet useita pakollisia verotietojen ilmoittamista koskevia uudistus-

toimenpiteitä. Erityisesti monet lainkäyttöalueet ovat ottaneet käyttöön lain-säädäntöä automaattista tiedonvaihtoa, yhtenäistä raportointiviitekehystä sekä maakohtaista raportointia (Country-by-Country Reporting, CbCR) koskevien suositusten täytäntöönpanemiseksi. Tähän mennessä uudistukset kuitenkin edellyttävät verotukseen liittyvien tietojen luottamuksellista luovuttamista vain viranomaisille. (Zummo, McCredie, & Sadiq, 2017.) Myös julkista veroraportointia on pyritty lisäämään, sillä Euroopan komissio esitti jo vuonna 2016 tilinpäätösdirektiiviä (2013/34/EU) koskevan muutosehdotuksen, jolla velvoitettaisiin monikansallisia yhtiöitä julkaisemaan maakohtaiset tiedot siitä, missä ne luovat voittonsa ja maksavat veronsa EU:ssa. Lisäksi tiettyjen verotusalueiden, jotka eivät noudata verotuksen hyvän hallintotavan normeja, eli niin kutsuttujen veroparatiisien, osalta tiedot tulisi julkistaa eritellysti. Velvoite julkiseen maakohtaiseen raportointiin koskisi kaikkia EU:n alueella toimivia monikansallisia yhtiöitä, jotka täyttävät määritellyt kriteerit, eli siten kriteerien täytyessä myös Euroopan ulkopuolisia yhtiöitä, jotka harjoittavat liiketoimintaa EU:n alueella. Ehdotuksen tavoite on ohjata yrityksiä maksamaan veronsa niissä maissa, joissa ne tekevät voittonsa, ja siten puuttua veronkiertoon Euroopassa. (Euroopan komissio, 2016.) Jäsenmaat eivät kuitenkaan ole päässet direktiivistä yhteisymmärrykseen, joten tilanne sen suhteen ei ole edennyt. Viimeisin äänestys julkisesta CbCR:stä, jossa ei saavutettu konsensusta, oli 28.11.2019 (Mehboob, 2019). Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2013/36/EU 89 artiklan mukaan julkinen maakohtainen raportointivelvoite on kuitenkin voimassa EU:n alueella toimiville rahoituslaitoksille.

Verokysymysten noususta yritys vastuun agendaan indikoi, maailmanlaajuisesti laajimmin tunnustetun yritys vastuun raportointiviitekehyyksen, GRI:n, ohjeistuksissa verojen raportoinnin suhteen tapahtunut, viimeaikainen muutos, sillä syyskuussa 2019 GRI:n itsenäinen standardiensäätöelin GSSB (Global Sustainability Standards Board) hyväksyi GRI:n taloudellisten standardien sarjaan uuden GRI 207 Tax -standardin (GRI, 2020). Sidosryhmäyhteistyössä kehitetty GRI 207 -standardi ohjaa yrityksiä raportoimaan veroasioiden ja niihin liittyvien vaikutuksien johtamisesta; verohallintotavasta, verovalvonnasta ja -riskeistä; sidosryhmien osallistumisesta ja veroihin liittyvien huolenaiheiden hallinnasta sekä maakohtaisuudesta (GRI, 2019). Standardi tulee sitovasti voimaan vuoden 2021 alusta, joskin sen käyttöönottoa suositellaan jo aiemmin (GRI, 2020). GRI Standardien mukaan raportoivien yritysten on siis välttämättä alettava tarkastella myös verojärjestelyjään yritys vastuun näkökulmasta, mikäli ne haluavat jatkaa raportointiviitekehyyksen käyttöä tulevaisuudessa. GRI:n (2020) mukaan GRI 207 on ensimmäinen maailmanlaajuinen standardi kattavalle julkiselle veroraportoinnille maittain, jonka tarkoituksena on tukea julkista raportointia yrityksen liiketoiminnasta ja maksuista eri verotusalueilla, samoin kuin sen lähestymistapaa verostrategiaan ja -hallintoon.

Vaikka julkinen verojalanjäljen raportointi ei ole yleisesti pakollista, sääntelyn vahvistuminen todennäköisesti vaikuttaa yritysten näkökulmiin, asenteisiin ja toimenpiteisiin. Seabrooke ja Wigan (2016) toteavat, että monilla organisaatioilla ja ammattilaisilla voisi olla selkeitä intressejä estää esimerkiksi



CbCR:n kaltaisia uudistuksia, jotka vaativat yrityksiä toimittamaan erilliset veroraportit jokaisesta lainkäyttöalueesta ja edistävät voitonsiirron arviointia. Zummo ym. (2017) ennustavat, että yritysten näkemykset muuttuvat lisääntyneen sääntelyn seurauksena positiiviseen suuntaan siten, että vapaaehtoinen raportointi verosuunnittelun strategioista lisääntyy. Heidän mukaansa BEPS:n seurauksena lisääntynyt pakollinen raportointi veroviranomaisille on lisännyt vapaaehtoista julkista kommunikointia yritysten veroasemasta (Zummo ym. 2017). Kuten raportoinnin yhteydessä tarkasteltiin, verojalanjäljen julkinen raportointi on Suomessa kasvanut viime vuosina tasaiseen tahtiin, ilman pakottavaa lainsäädäntöäkin, mikä tukee Zummon ym. (2017) näkemystä. Myös raportoinnin sisältö on alkanut standardoitua ohjaavan tai pakottavan lainsäädännön puutteesta huolimatta (PwC, 2018). Aivan kaikille yrityksille verojalanjäljen raportointi ei kuitenkaan ole vapaaehtoista, sillä Suomessa velvoite julkiseen verojalanjäljen raportointiin koskee valtion enemmistöomisteisia yhtiöitä (Valtioneuvoston kanslia, 2014). PwC:n (2018) yritys vastuubarometrissa esitetään näkemys siitä, että mitä useampi yritys lähtee raportoimaan verojalanjäljestään tarkoituksenmukaisella laajuudella, sitä vähemmän pitäisi olla tarvetta pakottavalle raportoinnin lainsäädännölle. Tilannetta voisi mahdollisesti verrata muiden kuin taloudellisten tietojen raportoinnin sääntelyn lisääntymiseen. Kun EU:n direktiivi ja kansallinen lainsäädäntö muiden kuin taloudellisten tietojen julkaisusta tuli voimaan, oli perinne yritys vastuuraportin julkaisuun suuressa osassa sellaisia yrityksiä, joita velvoite koskee, jo pitkä ja raporttien sisältö vakiintunutta (ks. KPMG, 2017). Näin ollen uusi sääntely ei välttämättä aiheuttanut yrityksissä suurta hämmennystä ja ehkä osaltaan vakiintuneiden hyvien raportointikäytäntöjen ja kansainvälisten ohjeviitekehysten vuoksi myös raporttien sisältöä koskien voitiin lainsäädännössä tarjota joustoa. Verojalanjäljen raportoinnin lisääntyminen voisi indikoida, että avoimuuden edistämisen lisäksi yritykset varautuvat jo ennalta mahdolliseen tulevaan pakottavaan lainsäädäntöön.

## 4 AINEISTO JA MENETELMÄ

### 4.1 Menetelmä

Tämän pro gradu -tutkielman tutkimusmenetelmä on laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimusote. Laadullisessa tutkimuksessa lähtökohtana on tutkittavan kohteen mahdollisimman kokonaisvaltainen kuvaaminen sekä ajatus todellisuuden moninaisuudesta, jossa tapahtumat muovaavat samanaikaisesti toinen toistaan ja on mahdollista löytää monensuuntaisia suhteita (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2000, s. 152). Laadullisessa tutkimuksessa pyritään tilastollisten yleistysten sijaan mm. kuvaamaan jotain ilmiötä tai tapahtumaa, ymmärtämään tiettyä toimintaa tai antamaan teoreettisesti mielekäs tulkinta jollekin ilmiölle (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 98). Pyrkimyksenä on pikemminkin löytää tai paljastaa asioita kuin todentaa jo olemassa olevia väittämiä (Hirsjärvi ym. 2009, s. 161). Hirsjärven ym. (2009, s. 164) mukaan kvalitatiiviselle tutkimukselle tyypillistä on mm. induktiivisen analyysin käyttö, jossa ei pyritä testaamaan teoriaa tai hypoteeseja, vaan tarkastelemaan aineistoa monitahoisesti ja yksityiskohtaisesti ja näin löytämään tärkeitä havaintoja. Tutkimus myös usein muotoutuu tutkimuksen edetessä (Hirsjärvi ym. 2009, s.164). Laadullinen tutkimus siis eroaa selvästi kvantitatiivisesta eli määrällisestä tutkimuksesta, jossa tärkeää on usein mm. hypoteesien esittäminen, objektiivisuus sekä aineiston tilastollinen analysointi. Laadullinen ja määrällinen tutkimus mielletään usein toistensa vastakohtiksi ja menetelmien välillä tapahtuu vastakkainasettelua. Laadullinen ja määrällinen tutkimus tulisi kuitenkin nähdä toisiaan täydentäviksi ja usein rinnakkain käytettäviksi lähestymistavoiksi, ei kilpaileviksi suuntauksiksi. Usein kvalitatiivinen vaihe voi esimerkiksi edeltää kvantitatiivista vaihetta. (Hirsjärvi ym. 2000, s. 125–129.)

Tässä tutkimuksessa haluttiin selvittää eri asiantuntijoiden mielipiteitä vastuullisesta veronmaksusta sekä verojen vapaaehtoisesta raportoinnista. Tutkimustehtävän kannalta kvalitatiivinen tutkimusmenetelmä on luonteva valinta, sillä tarkoitus on käsitellä aiheita kokonaisvaltaisesti sekä mahdollisesti löytää mielenkiintoisia näkökulmia ja saada syvällistä ymmärrystä ihmisten suhtau-

tumisesta. Suuri osa yritys vastuun ja verotuksen yhdistävästä aikaisemmasta tutkimuksesta on kvantitatiivista, minkä vuoksi on tärkeää hyödyntää myös muita tutkimusmetodeja, kuten haastatteluja ja case-tutkimuksia, jotta voidaan tarkemmin ymmärtää ihmisten suhtautumista aggressiivisiin verokäytäntöihin sekä verokäytäntöjen vuorovaikutukseen yritys vastuun kanssa (Whait ym. 2018). Laadullisen menetelmän valintaa tukee lisäksi se, että vaikka henkilökohtaisia näkemyksiä voitaisiin mahdollisesti selvittää myös kyselylomakkeen avulla, tutkimuksen tarkoituksen huomioiden tarvittavaa asiantuntemusta omaavien henkilöiden joukko voidaan Suomen kokoisessa maassa katsoa melko pieneksi, minkä vuoksi tarpeeksi kattavan otannan saaminen kvantitatiivista analyysia varten olisi todennäköisesti hyvin vaikeaa tai mahdotonta.

Laadullisen tutkimuksen aineistonhankinnassa suositaan tapoja, joissa tutkittavien näkemykset ja ”ääni” pääsevät esille. Esimerkiksi teemahaastattelu, osallistuva havainnointi, ryhmähaastattelut ja erilaisten tekstidokumenttien diskursiiviset analyysit ovat tällaisia aineistonkeruun metodeja. (Hirsjärvi ym., 2009, s. 164.) Tässä tutkimuksessa valittu aineiston keräämisen menetelmä eli metodi on haastattelututkimus ja tarkemmin puolistrukturoitu teemahaastattelu. Haastattelut ovat kvalitatiivisessa tutkimuksessa yksi käytetyimmistä tiedonkeruun muodoista. Haastattelussa ollaan suoraan kielellisessä vuorovaikutustilanteessa haastateltavan kanssa, mikä luo mahdollisuuden suunnata tiedonhankintaa itse tilanteessa sekä saada esiin vastausten taustalla olevia motiiveja. Haastattelu sopii esimerkiksi tilanteisiin, kun halutaan sijoittaa haastateltavan puhe laajempaan kontekstiin sekä selvittää vastauksia tai syventää saatavia tietoja. Haastattelu tuo etuja myös, kun jo ennalta tiedetään, että tutkimuksen aihe tuottaa monitahoisesti ja moniin suuntiin viittaavia vastauksia. (Hirsjärvi & Hurme, 2001, s. 34–35). Esitettyjen ominaisuuksien puolesta haastattelu on luonteva aineiston keräämisen tapa myös tähän tutkimukseen. Asian voi myös ajatella siten, että mikäli halutaan selvittää ihmisten mielipiteitä, mikä voisi olla parempi keino, kuin kysyä asioita suoraan heiltä itseltään? Haastattelu, kuten kaikki aineiston keruun menetelmät, sisältää kuitenkin omat haasteensa. Haastattelun heikkouksina voidaan mainita esimerkiksi haastattelijalta vaadittavat taidot, mahdollisuus moniin virhelähteisiin sekä haastattelun kesto ja kustannukset (Hirsjärvi & Hurme, 2001, s. 34).

Kuten nimestä teemahaastattelu voi päätellä, oleellista teemahaastattelussa on eteneminen yksityiskohtaisten kysymysten sijaan tiettyjen keskeisten teemojen varassa (Hirsjärvi & Hurme, 2001, s. 48). Tyypillistä on, että haastattelun aihepiirit eli teema-alueet ovat tiedossa, mutta kysymysten tarkka muoto ja järjestys puuttuvat (Hirsjärvi ym., 2000, s. 195). Vaikka strukturoidulle lomakehaastattelulle luonteenomaiset piirteet puuttuvat, teemahaastattelu ei kuitenkaan ole syvähaastattelun tapaan täysin vapaa haastattelun muoto. Teemahaastattelusta puolistrukturoidun menetelmän tekee se, että yksi haastattelun aspekti, teema-alueet, on kaikille haastateltaville sama. (Hirsjärvi & Hurme, 2001, s. 48.) Teema-alueiden valinta perustuu tutkimuksen viitekehukseen eli tutkittavasta ilmiöstä jo tiedettyyn (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 88). Tämän pro gradu -tutkielman haastatteluteemat muodostettiin tutkielman teoreettisen viiteke-

hyksen pohjalta, eli teemojen ja tutkimuskysymysten perustana toimii aikaisempi verovälttelyä ja yritys vastuuta käsittelevä tutkimus. Teemahaastattelussa pyritään kysymysten avulla löytämään merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoituksen sekä ongelmanasettelun tai tutkimustehtävän mukaisesti (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 88).

## 4.2 Tutkimusaineiston keruu ja analysointi

Tutkimusta varten haastateltiin seitsemää yritysverotuksen ammattilaista. Haastatellut henkilöt olivat pääosin taustaltaan joko pörssiyrityksissä toimivia verojohtajia tai verotukseen kantaa ottavissa järjestöissä toimivia tutkijoita. Lisäksi haastateltiin yhtä tuloverotuksen asiantuntijaa Suomen Verohallinnosta. Tutkimuksessa ei haluttu keskittyä vain tietyn tyyppisten asiantuntijoiden mielipiteisiin, eikä tuoda esiin pelkästään yrityksen tai vaihtoehtoisesti pelkästään kansalaisjärjestöjen tai veroviranomaisten näkökulmaa. Kuten tutkielman teoriaosuudesta käy ilmi, vastuullinen veronmaksu ja verovälttely ovat sensitiivisiä aiheita, jotka herättävät monenlaisia mielipiteitä ja tunteita tarkasteltavasta näkökulmasta riippuen. Haastattelujen avulla pyrittiin selvittämään, miten eri asiantuntijat ymmärtävät verovastuun ja kuinka hyvin vastuullinen veronmaksu heidän mielestään toteutuu. Tutkimuksen teoriapohjan perusteella pidettiin, jos ei todennäköisenä, ainakin mahdollisena, että näkemykset käsiteltävistä aiheista vaihtelevat haastateltavan taustan mukaan, minkä vuoksi erityyppisten asiantuntijoiden näkemyksiä haluttiin ottaa huomioon, sillä tarkoituksena on laadulliselle tutkimukselle tyypillisesti tutkittavan ilmiön kokonaisvaltainen ja monitahoinen tarkastelu.

Aineiston keruun prosessi alkoi haastateltavaksi sopivien henkilöiden tunnistamisella, minkä jälkeen valituilta henkilöiltä selvitettiin sähköpostitse halukkuutta osallistua tutkimukseen. Suostumuksensa antaneiden henkilöiden kanssa sovittiin ajankohta haastattelulle. Haastattelututkimuksessa on tärkeää, että henkilöt, joilta tietoa kerätään, tietävät tutkittavasta ilmiöstä mahdollisimman paljon tai heillä on kokemusta asiasta (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 98). Sopivien haastateltavien etsimisessä pyrittiin tutustumaan juuri siihen, ketkä henkilöt kokemuksensa ja tietonsa perusteella olisivat mahdollisimman sopivia osallistujia tutkimuksen näkökulmat huomioiden. Haastateltavien etsinnässä käytettiin hyväksi mm. tietoa osallistumisista erilaisiin julkaisuihin ja työryhmiin sekä aktiivisuutta yritysverotuksesta ja verovälttelystä käytävässä julkisessa keskustelussa. Näin etsimällä löydettiin sopivaa kokemusta omaavat yrityksissä sekä kansalaisjärjestöissä toimivat osallistujat. Tutkijan kesän aikainen työskentely Verohallinnossa puolestaan mahdollisti sopivan osallistujan tunnistamisen ja kontaktoinnin suoraan organisaation sisällä.

Vallitsevan koronapandemian vuoksi haastattelujen tekeminen kasvotusten ei ollut mahdollista, minkä vuoksi haastattelut tehtiin etäyhteydellä, pääosin verkkovälitteisesti. Yksi haastatteluista toteutettiin puhelinhaastatteluna. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina ja ne tehtiin aikavälillä 6.6.-

1.10.2020. Haastateltaville annettiin mahdollisuus tutustua haastattelun teemoihin etukäteen, sillä haastattelurunko lähetettiin kaikille haastateltaville sähköpostitse ennen haastattelua. Haastattelukysymysten antaminen haastateltaville etukäteen on Tuomen ja Sarajärven (2018, s. 85–86) mukaan perusteltua ja haastattelun onnistumisen kannalta jopa suositeltavaa, sillä haastattelussa tärkeintä on saada mahdollisimman paljon tietoa halutusta asiasta, ja etukäteinen aiheisiin tutustuminen auttaa tämän tavoitteen saavuttamisessa. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja osallistujilta pyydettiin nauhoitukselle lupa sitaattien käyttöön. Jokaisen haastateltavan kanssa käytiin läpi samat teemat ja tarvittaessa kysyttiin tarkentavia lisäkysymyksiä. Haastattelutilanteissa kohosi usein esille mielenkiintoisia seikkoja ja näkemyksiä, joista saatettiin keskustella tarkemmin, eli haastattelurunko myös eli haastateltavan henkilön mukaan. Tämä on hyvä osoitus aineistonkeruun menetelmän merkittävästä edusta: joustavuudesta. Joustavuus on haastattelun etu, sillä haastattelijalla on mahdollisuus toistaa kysymys, oikaista väärinkäsityksiä, selventää ilmausten sanamuotoja ja käydä keskustelua tiedonantajan kanssa tilanteen mukaan (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 85). Käytetty haastattelurunko löytyy tutkielman liitteenä. Taulukossa 1 on koottu yhteen tietoa haastatteluista ja haastateltavista.

TAULUKKO 1 Tutkimuksen haastateltavat

Haastateltava	Rooli	Organisaatio	Päivämäärä	Kesto
Y1	Verojohtaja	Suomalainen pörssiyri- tys	6.6.2020	46 min
Y2	Verojohtaja	Suomalainen pörssiyri- tys	10.7.2020	45 min
Y2	Verojohtaja	Suomalainen pörssiyri- tys	25.8.2020	41 min
J1	Veroasiantuntija	Yritysvastuuseen ja veroihin kantaaottava järjestö	10.6.2020	43 min
J2	Vero- ja yritysvastuuasian- tuntija	Yritysvastuuseen ja veroihin kantaaottava järjestö	26.8.2020	44 min
J3	Veroasiantuntija, aikai- semmin talous- ja verojoh- taja pörssiyrityksessä	Yritysvastuuseen ja veroihin kantaaottava järjestö	1.10.2020	56 min
V	Elinkeinoverotuksen asian- tuntija	Verohallinto	24.8. 2020	1 h 8 min

Haastattelujen jälkeen nauhoitukset kirjoitettiin puhtaaksi, eli litteroitiin. Litteroitua tekstiä tuli yhteensä 64 sivua. Kun koko aineisto oli litteroitu, se luettiin useaan kertaan kokonaisuudessaan läpi ja siitä tehtiin alustavia muistiinpanoja. Eskolan ja Suorannan (2014, s. 152) mukaan tutkijan tulee tuntea aineistonsa perinpohjaisesti, minkä vuoksi aineisto on alkuun syytä lukea useampaan kertaan. Kokonaisuuteen perehtymisen jälkeen aineisto teemoiteltiin. Teemoitte-

lussa on kyse laadullisen aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä eri aihepiirien mukaan, jolloin painottuu, mitä kustakin teemasta on sanottu (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 105). Teemoittelun avulla tekstiaineistosta saadaan esille kokoelma erilaisia vastauksia tai tuloksia esitettyihin kysymyksiin, minkä vuoksi se on suositeltava analyysitapa erityisesti jonkin käytännöllisen tutkimusongelman kannalta (Eskola & Suoranta, 1998, s. 179–178). Varsinaista teemoittelua edeltää Tuomen ja Sarajärven (2018, s. 107) mukaan usein aineiston alustava ryhmittely, jonka jälkeen edetään varsinaisten teemojen ja aiheiden etsintään. Tässä tutkimuksessa haastatteluaineisto ryhmiteltiin aluksi haastatteluteemojen ja kysymysten mukaisesti. Haastatteluvastausten tarkemman tarkastelun ja teemoittelun aikana vastaus tai osa siitä siirrettiin toisen teeman alaisuuteen, mikäli vastauksen sisältö liittyi siihen kiinteämmin kuin haastattelurungon alkuperäiseen teemaan. Teemoittelun tarkoituksena on erottaa tutkimusongelman kannalta merkittäviä asioita (Eskola & Suoranta, 1998, s. 176), minkä vuoksi aineiston analysoinnissa hyödynnettiin tutkimuksen teoriaa ja aiheesta jo aikaisemmin tiedettyä. Kyse on teoriaohjaavasta analyysistä, jossa aikaisempi tieto ohjaa tai auttaa analyysiä, mutta analyysi ei kuitenkaan pohjautu suoraan teoriaan (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 109). Eskolan ja Suorannan (1998, s.176) mukaan teemoittelu vaatii onnistuakseen teorian ja empirian vuorovaikutusta, joka näyttäytyy tutkimustekstissä empirian ja teorian lomittumisena toisiinsa. Teemoittelun myötä aineistosta esiin nousseet tutkimuskysymysten kannalta olennaiset asiat yhdistettiin tutkimuksen tuloksiksi. Lopuksi tuloksia verrattiin aikaisempaan tutkimukseen ja muodostettiin tutkimuksen johtopäätökset. Tutkimuksen tulokset esitetään tämän tutkielman viidennessä luvussa. Tulosten pohjalta muodostetut johtopäätökset löytyvät puolestaan tutkielman kuudennessa eli viimeisestä luvusta.

## 5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

### 5.1 Verovastuullisuus

Yritysvastuulle ei ole yksiselitteistä määritelmää, mikä kävi hyvin ilmi myös haastatteluissa. Haastateltavien näkemykset yritysvastuusta olivat moninaisuudessaan kuitenkin hyvin samankaltaisia, mitä aiemmassa kirjallisuudessa on esitetty. Yritysvastuuseen yhdistettyjä elementtejä olivat mm. hyvä yrityskansalaisuus; hyvinvoinnin luominen yhteiskuntaan; sosiaalisen, taloudellisen ja ympäristövastuun huomioiminen; siirtyminen perinteisestä osakkeenomistajien näkökulmasta laajempaan sidosryhmien huomioimiseen sekä se ettei omalla toiminnalla aiheuteta vahinkoa ihmisille, ympäristölle tai taloudelle. Yritysvastuu peruselementeiltään on siis selkeästi kaikille haastateltaville tuttu ilmiö ja haastatteluissa tuli selvästi esiin myös yritysvastuun suuri merkitys nykypäivän liiketoiminnassa.

*”Minun mielestäni yritysvastuu on liiketoiminnan harjoittamista kestävästi, eli puhutaan tästä sustainabilitystä. Mikä, jos ajatellaan yritysten strategioita, niin aikaisemmin tämä sustainability oli semmoinen ylimääräinen kiva juttu, mutta nythän rupeaa olemaan yrityksissä tämmöinen strategian perusta. Esimerkiksi meidän yhtiössämme se lähtee hyvin pitkälle siitä kestävästä liiketoiminnan harjoittamisesta, että katsotaan, että sekä yhteiskunnan kannalta, että osakkeenomistajien kannalta paras lopputulos tulee siitä, kun harjoitetaan liiketoimintaa mahdollisimman kestävästi.” (Haastateltava Y2)*

Myös linkitys verojen ja yritysvastuun välillä tuntui löytyvän vaivattomasti, eikä vastuullisuusnäkökulman yhdistäminen veroihin tuntunut olevan yhdellekään haastateltavalle täysin uusi asia. Yritysvastuun ja verojen välistä suhdetta käsiteltäessä useat haastateltavat puhuivat verojen kautta tapahtuvasta kontribuutiosta yhteiskuntaan. Yritykset hyötyvät monin tavoin yhteiskunnasta, jonka toiminta rahoitetaan pitkälti verotuloilla. Maksamalla veroja yritykset ovat siis mukana luomassa hyödyntämiään rakenteita. Verojen välttely puolestaan rapauttaa yhteiskunnan mahdollisuutta selvitä sille asetetuista velvoitteista ja tuottaa, myös yrityksiä itseään palvelevia, rakenteita. Haastatteluis-

sa esiin nousi näkemys, jonka mukaan verot voidaan nähdä ikään kuin maksuksi siitä, että yritys saa toimia toimivassa ympäristössä. Toki kontribuutio voidaan nähdä myös vähemmän vastavuoroisena asiana, mikäli yritys ei koe, että sen verotulot kohdistetaan todellisuudessa asioihin, joista se itse hyötyy. Yhteiskunnalla on paljon asioita vastattavanaan, eikä verotuloja välttämättä käytetä yrityksen toivomalla tavalla. Suoraa linkitystä verojen maksun ja saadun hyödyn välillä on vaikeaa löytää, jolloin kontribuutio voi yrityksen näkökulmasta tuntua yhteiskunnan käyttöön luovutetulle rahalle, joka mahdollisesti hyödyttää myös sitä itseään. Takeita tälle ei kuitenkaan ole. Eroavuus näkemyksissä nousi esiin myös haastatteluissa.

”Veroilla ylläpidetään yhteiskuntaa ja sen toimivuutta, ja niillä on siinä mielessä hyvin suuri merkitys ja yritykset käyttävät kuitenkin hyödyksi, meilläkin tasaista ja poliittista ympäristöä ja pääasiassa hyvää infrastruktuuria ja koulutettua henkilökuntaa, joita ylläpidetään veroilla, niin vastaavasti yritykset sitten osallistuvat tähän yhteiskunnan ylläpitoon. Ja myös osoittaa sitä omalla toiminnallaan, sitä tietyllä tavalla myös esimerkkiä muille.” (Haastateltava V)

”Verotulot tai veronmaksu on se iso osa sitä yrityksen kontribuutiota yhteiskuntaan tai sitä yrityksen suhdetta yhteiskuntaan. Ja yritys kuitenkin ei toimi siitä yhteiskunnasta erillään. Yritykset on riippuvaisia siitä infrastruktuurista ja koulutetusta työvoimasta ja maksukykyisistä kuluttajista, jotka julkisin varoin usein tuotetaan sinne yhteiskuntaan, josta yritykset hyötyvät. Sillä, että yritykset laiminlyövät verovastuullisuuttaan aiheutetaan suoraa haittaa yhteiskunnalle.” (Haastateltava J2)

”Sanotaan ehkä näin, että verotushan linkittyy tietysti kaikkeen mitä tehdään ja suurin linkitys sitten noiden sidosryhmien, mitä tuossa luetteloin, osalta on varmaan ympäröivään yhteiskuntaan, että totta kai verotuksen kautta yhtiöt sitten kontribuovat aika paljonkin tuottoja yhteiskunnan käyttöön ja ehkä minä sitten sen linkityksen hakisin suoraan sieltä.” (Haastateltava Y3)

Verojen maksaminen nähdään siis kontribuutiona yhteiskunnan rahoittamiseen ja vastuullinen veronmaksu tämän kontribuution asianmukaisena hoitamisena. Miten kontribuutio sitten hoidetaan vastuullisesti? Mitä verovastuuseen kuuluu ja mitä se käytännössä tarkoittaa? Haastatteluissa verovastuuseen käytännön tasolla yhdistettiin erityisesti keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyminen; veronmaksu siinä maassa, jossa liiketoiminnan arvo luodaan; avoimuus ja läpinäkyvyys veroasioissa sekä se, että ei haeta lainsäädännön aukkoja tai niin kutsuttuja harmaita alueita, joista olisi saatavilla verohyötyjä. Keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyminen tarkoittaa sitä, ettei jotakin järjestelyä tehdä vain verotuksellisista syistä. Keinotekoiselle järjestelylle ei liiketoiminnallisista syistä olisi tarvetta, vaan se tehdään muiden syiden takia, esimerkiksi juuri saavutettavissa olevien veroetujen vuoksi. Tämä tekee järjestelystä varsinaisesta liiketoiminnasta erillisen eli keinotekoisien, eikä tällaisia järjestelyjä koettu verovastuun näkökulmasta hyväksyttäväksi.

”Ja sitten jos puhutaan, mitä siihen vastuulliseen veronmaksuun niin kuin kuuluu, niin minä itse lähtisin siitä, että kaikessa liiketoiminnassa, mitä tahansa liiketoimintaa tehdään, niin siellä on liiketoiminnallinen periaate, että ei tehdä mitään keinotekoisia järjestelyitä ja rakenteita, jotka eivät liity millään lailla todellisiin liiketoimiin. Se on ehkä niin kuin ensimmäinen asia.” (Haastateltava Y1)



Verojen maksaminen niissä maissa, joissa liiketoiminnan arvo luodaan viittaa kansainvälisten yritysten käytettävissä oleviin voiton siirron mahdollisuuksiin. Kun toimintoja on eri maissa, on tulosta mahdollista, säännösten puitteissa, allokoida verotettavaksi eri maihin. Verovastuun tärkeäksi osa-alueeksi katsottiin kuuluvan verotettavan tulon oikeudenmukainen jakautuminen niihin maihin, joissa yritys operoi. Oikeudenmukaisuus puolestaan määräytyy toiminnan luonteen ja laadun perusteella, eli verotettavaa tuloa tulisi allokoida arvон luomisen osuuden suhteessa. Mielivaltaisen allokoinnin sijasta tulosta tulisi jakaa suurempi osuus niihin maihin, joissa liiketoiminnan ja arvон luomisen kannalta on eniten painoarvoa eli esimerkiksi eniten toimintaa, päätöksentekoa ja riskinottoa. Haastateltavien mukaan verovastuuseen kuuluu, että verot maksetaan siinä maassa, jossa arvонluonti tapahtuu. Yrityksen ei siten tulisi pyrkiä siirtämään yhdessä maassa tuotettua voittoa toiseen maahan siksi, että sen verotus olisi toisessa maassa mahdollisesti kevyempää. Verotettavan tulon oikeudenmukaiseen maantieteelliseen jakautumiseen liittyy läheisesti verojen raportointi ja erityisesti kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat nostivat tuloverojen maakohtaisen raportoinnin osaksi verovastuullisuutta ja oikeudenmukaisen jaon osoittamista.

”Palaan taas EU tason periaatteisiin ihan, ja siellä on niin kuin todettu, että yritysten pitää maksaa verot niissä maissa, joissa yrityksen liiketoiminnan arvонluonti tapahtuu. Tämä on se johtava periaate ja jos yhtiö pystyy näyttämään tuloverojen raportoinnissaan, että se toimii näin, niin silloin asia on fine.” (Haastateltava J3)

”--Avainkysymys tässä on se, että miten konsernin tulos allokoidaan eri maihin verotettavaksi. Ja se jakautuminen, minun mielestäni siinä on aika selkeät periaatteet, että siirtohinnoitteluhan sen tavallaan hoitaa näiden kansainvälisesti hyväksytyjen periaatteiden perusteella. Eli nythän ajatellaan niin, että ne paikat, missä on substanssia, on päätöksentekoa ja riskinottoa ja funktioita ja varallisuuseriä, niin niihin sitten kohdistettaisiin suurempi osa siitä konsernin voitosta kuin niihin paikkoihin missä se toiminta on ehkä vähän ohuempaa. Se menee aika loogisesti, se yläajatus on siinä. Ja sitten kun mennään detaljiin, niin mennään esimerkiksi siirtohintasääntöihin ja ohjeistuksiin, dokumentaatioihin ja benchmarkkauksiin. Se on minun mielestäni se perusta, eli jos ja kun se kokonaisuus on mietitty ja allokaatio itselle ja muille perusteltu ja dokumentoitu, niin kyllä siinä sitten on jo vastuullisesti annettu määrättäväksi ne verot eri maihin.” (Haastateltava Y2)

Verovastuullisuuteen yhdistettiin melko laajasti myös avoimuus ja läpinäkyvyys, jotka puolestaan jälleen linkittyvät vahvasti verojen raportointiin. Sen lisäksi, että tulos jaetaan maantieteellisesti oikealla tavalla ja päätökset tehdään liiketoiminta edellä keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyen, tulisi toimintatavoista useiden haastateltavien mukaan myös viestiä avoimesti ja tarjota sidosryhmille tietoa verovastuullisuuden arvioimiseksi. Avoimuuden ja läpinäkyvyyden nimissä kansalaisjärjestöjen edustajat vaativat yrityksiltä maakohtaista raportointia. Yrityksissä toimivat haastateltavat puolestaan kokivat vapaaehtoisen raportoinnin riittäväksi avoimuudeksi. Luovutettiin veroihin liittyvää tietoa sitten viranomaiselle tai muille sidosryhmille, pidettiin myös raportoidun tiedon oikeellisuutta tärkeänä osana vastuullisuutta. Raportointiin liittyviä seikkoja tarkastellaan tarkemmin alaluvussa 5.3.

”Niin kyllä minun mielestäni nykypäivän verovastuullisuuteen kuuluu myös se avoimuus ja se läpinäkyvyys siinä, että mitä maksetaan ja minne ja millä perusteilla. Ja mihin se perustuu se verostrategia ja ne päätökset.” (Haastateltava J2)

”Kaikki tämmöinen avoimuus ja läpinäkyvyys on tärkeässä roolissa verovastuullisuudessa, koska ilman sitä läpinäkyvyyttä muiden sidosryhmien on aika mahdoton arvioida sitä verovastuullisuutta eli sitä kautta on tärkeää myös tämä kaikki avoimuus sen lisäksi että myös toimitaan ikään kuin oikeanlaisesti.” (Haastateltava J1)

”Ja sitten siihen liittyen yleensäkin sellainen tietynlainen code of conduct eli ei vääristeltyjä tietoja ei väärentelyjä. Eli lähtökohtaisesti annetaan todelliset tiedot ja toimitaan sitä kautta tavallaan ikään kuin hyvän corporate citizenshipin kautta.” (Haastateltava Y3)

Kuten tämän tutkielman teoriaosuudessa on aikaisemman tutkimuksen pohjalta käsitelty, suhtautuminen lakiin on tärkeä aspekti verovastuullisuuden tarkastelussa. Myös haastatteluissa lain ja verovastuullisuuden yhdistäminen herätti paljon keskustelua. Yritysvastuuseen on pitkään liitetty tietynlainen vapaaehtoisuus ja kuten yksi haastateltavista totesi, tähän näkemykseen verot, pitkälti säänneltynä ja pakollisena velvoitteena, eivät kovin luontevasti sovi. Koska lakia ei kuitenkaan ole pystytty kirjoittamaan täydelliseksi, eikä etenään kansainvälisissä tilanteissa mahdollisuudet puuttua väärinkäytöksiin sekä yhteistyö eri maiden verohallintojen välillä toimi saumattomasti siten, että verojen välttely voitaisiin täysin lain puitteissa estää, tulevat verot ikään kuin yrityksen vastuullisuuden yhdeksi osatekijäksi ja kuitenkin juuri yritysvastuun piiriin.

”--Verovastuullisuus on vähän outo yritysvastuullisuuden ala, että periaatteessa hyvin tarkasti laissa säädelty ala, jossa ei ole niin kuin tavallaan vapaaehtoisuudelle tilaa. Kaikki tietää sanonnan ”pakko ei ole kuin kuolla ja maksaa veroja”. Sitten kun se ei kuitenkaan kansainvälisessä taloudessa toimi se eri maiden välinen yhteistyö tai se viranomaisten mahdollisuus vahtia sitä veronmaksua niin se luo sellaisen hassun tilanteen, missä veronmaksu tulee sitten myös tämän yritysvastuun piiriin.” (Haastateltava J2)

Kaikki haastateltavat taustastaan riippumatta olivat sitä mieltä, että lainsäädäntö ei ole täydellistä, eikä kaikesta edes voida säännellä täysin aukottomasti. Vastuullisuusajattelulle myös veroasioissa on selvästi siis tilaa. Laki kuitenkin luonnollisesti nimettiin veroasioissa yritysten tärkeimmäksi raamiksi ja lähtökohtaisesti kaikkien haastateltavien mielestä tulisi pyrkiä mahdollisimman hyvään lainsäädäntöön. Lain ja säännösten noudattaminen on yrityksissä veroihin liittyvän toiminnan perusta ja lakimääräisistä velvoitteista selviäminen verofunktioille resursoitu työ. Yritysten näkemyksissä korostuikin merkittävästi verotuksen ennakoitavuus ja muuttuvan lainsäädännön perässä pysyminen. Ongelmalliseksi yritysten edustajat kokivat sen, mikäli niiden tulisi pystyä tulkitsemaan, mikä yhteiskunnan mielestä on moraalisesti oikein, mikäli sääntely on puutteellista. Lainsäädännön ollessa puutteellista yritystä ohjaa haastateltavien mukaan sen itsensä määrittelemät toimintatavat, strategiat, arvot sekä nykyisin myös suhtautuminen vastuullisuuteen. Erottelu lain hengen ja kirjaimen välillä oli haastateltaville tuttua, eikä yhdenkään haastateltavan mielestä lain ahdas ja pilkuntarkka tulkinta sekä puhtaasti lain kirjaimen vetoaminen ole

tänä päivänä sopivaa. Lainsäätäjän tarkoitukselle annettiin siten painoarvoa. Aiemmin mainittu keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyminen nousi yritysten edustajien haastatteluissa esimerkiksi toiminnasta, jolloin verolakia ei hyödynnetä kirjaimellisesti, vaikka siihen voisi olla mahdollisuus. Sen sijaan pyritään toimimaan liiketoiminta edellä, kuten yleisajatus ja lainsäätäjän tarkoitus varmasti ovat. Osa haastateltavista näki suhtautumisessa lakiin myös tapahtuneen muutoksia viime vuosikymmenen aikana. Haastateltavien kokemuksen mukaan ahdas verolakien tulkinta ja mahdollisia porsaanreikiä hyödyntävät järjestelyt ovat aikaisemmin olleet sekä huomattavasti tavanomaisempia että hyväksyttävämpiä kuin nykyään. Yrityksissä toimivat haastateltavat olivat vahvasti sitä mieltä, ettei lain kirjaimelliseen tulkintaan edes ole nykypäivänä mahdollisuuksia, sillä yritysten verofunktioiden resurssit ovat kohdistettu raportointi ja ilmoitusvaatimuksista selviämiseen sekä liiketoiminnan perässä pysymiseen ja asialliseen veroasioiden hoitamiseen. Tämä on heidän mukaansa kokopäivätyö, josta ei löydy tilaa aukkokohtien etsimiselle. Palataan näihin näkemyksiin tulosten seuraavassa osiossa.

Yritysten edustajat eivät siis kokeneet täysin kirjaimellista lain tulkintaa sopivaksi. Erityisesti lain hengen huomioimisen tärkeyttä osana verovastuullisuutta kuitenkin korostivat kansalaisjärjestöissä ja Verohallinnossa toimivat haastateltavat. Heidän näkemyksensä laittoman ja laillisen välisen rajanvedon vaikeudesta ja lain hengen noudattamisesta oli vielä yritysten edustajien näkemyksiä kriittisempiä. Useassa keskustelussa nousi esiin harmaa alue, joka verojärjestelyjen laillisuuskysymyksiin liittyy. Haastateltavat korostivat, että esiintyy tapauksia, joissa järjestelyn laillisuutta tai laittomuutta ei pystytä yksioikoisesti ratkaisemaan ja veroriitoja saatetaan puida vuosikausia eri oikeusasteissa. Oikeudessa saatetaan päätyä siihen, ettei asiasta ole tarpeeksi näyttöä tai vaikka veroviranomainen katsoo, että järjestely ei ole lain hengen mukainen, ei asiaan voida sen hetkisen sääntelyn puitteissa välttämättä puuttua. Kansalaisjärjestöissä ja Verohallinnossa toimivat haastateltavat nostivat esiin harmaan alueen ongelmallisuuden ja sen, että vaikka yritys voittaisi veroriidan oikeusasteessa, koska verovälttelyn tuomitsemiseksi ei löytyisi riittävää näyttöä tai sopivaa lainkohtaa, ei se tee järjestelystä välttämättä hyväksyttävää tai osoita vastuullisuutta. Verovastuullisuuteen yhdistettiin siten myös se, että ei aktiivisesti pyritä hakemaan paikkoja, joissa lainsäädännön epätäydellisyyden vuoksi olisi mahdollista saavuttaa veroetuja. Laittoman ja laillisen rajan ympärillä on heidän mukaansa tunnistettava epävarma harmaa alue, josta yritysten pitäisi ymmärtää pysyä poissa. Yleisesti haastattelujen pohjalta syntyi kuva, ettei verohyötyjä mahdollistavien järjestelyiden tai lain aukkokohtien etsintä verohyötyjen vuoksi kuulu verovastuullisuuteen. Haastateltavien mukaan vastuulliseen veronmaksuun siis kuuluu myös lainsäätäjän tarkoituksen huomioiminen.

*”Lain mukainen toimintahan on kaiken pohja, että totta kai yritykset noudattavat lakia. Lain esitöissä on hyvin kerrottu se auki, että mikä tämän lain tarkoitus on ja toki sehän näkyy yhtiöiden toiminnassa. Mutta tämä että, miten minä sanoisin, että mikä on yhteiskunnan mielestä moraalisesti oikein tai mitkä asiat sitten nostetaan esille, niin ne ovat mielestäni aika monisyisiä asioita, ja siinä vaiheessa, jos koko yhteiskun-*

ta on sitä mieltä, että laki ei toimi niin kuin sen pitäisi, niin silloin minä itse ainakin edellyttäisin, että sitten sitä lakia vain pitää korjata.” (Haastateltava Y1)

”--Lainsäädännön ja muun normiston lisäksi yhtiöllä on aina policyt eli käytännössä toimintatavat, yhtiön strategiat, yhtiön omat code of conductit, ja ne sitten omalta osaltaan määrittää sitä, että minkä tyyppisiä järjestelyitä tehdään tai minkä tyyppiin toimintoihin ryhdytään ylipäänsä.” (Haastateltava Y3)

”--Lakia ei voida kirjoittaa siten, että se kattaisi kaikki tilanteet. Jokainen yritys on erilainen ja jokaisen yrityksen, joka harjoittaa aggressiivista verosuunnittelua, niin ne keissit ovat erilaisia. Lait on kirjoitettu sillä tavalla, että ne kattaisivat laajasti kaikkea niin kuin periaatetasolla, mutta sitten joudutaan näihin tulkintatilanteisiin ja aggressiivinen veronkierto, se täyttää lain kirjaimen mutta ei sen henkeä. Ja sitten näitä on vaikea jälkiverottaa.” (Haastateltava J3)

”Toki meillä on vaan se meidän tietomme ja näkökulma siitä asiasta, ja sitten ollaan taas niin kuin hyvin sellaisella harmaalla alueella. Voi olla, että lainsäädännön perusteella me emme pysty niihin puuttumaan. On meillä niitäkin tapauksia, että niitä on tutkittu ja ne on olleet tosi aggressiivisia, mutta meillä ei vaan ole löytynyt siihen sopivaa pykälää, millä me olisimme päässeet niihin käsiksi. Että siinä on niin kuin sekin, että ei me niin kuin kaikkeen edes pystytä puuttumaan, vaikka ne näyttäisikin siltä, että ei ne nyt ihan ole sitä mitä, miten tämä asia on niin kuin ajateltu ja tarkoitettu.” (Haastateltava V)

Muutamassa haastattelussa nousi esiin myös veroihin liittyvä taloudellinen vastuu, eli se, että yrityksen näkökulmasta on tärkeää huolehtia verojen maksamisen lisäksi myös siitä, että ne maksetaan oikean suuruisena. Eli toisin sanoen yrityksen tulee huolehtia siitä, että veroa ei makseta liikaa. Verosuunnittelua oikeissa rajoissa pidettiin siten yhtenä osana yrityksen veroihin liittyvää toimintaa ja verovastuullisuutta taloudellisen vastuun näkökulmasta. Yrityksissä toimivat haastateltavat nostivat aiheeseen liittyen vahvasti esiin kokemansa kaksinkertaisen verotuksen ja pitkien oikeusprosessien aiheuttamat ongelmat, kun yhdessä toimipaikassa ”liikaa” kerättyä veroa pitää yrittää hakea takaisin jossain muualla, jotta verot koko yrityksen voitosta yhteenlaskettuna eivät kertautuisi eri maiden verohallintojen aggressiivisuuden seurauksena. Tässä tutkielmassa ei kuitenkaan ole tarkoitus perehtyä syvällisesti kaksinkertaiseen verotukseen. Kaksinkertaisen verotuksen lisäksi verojen ja yritysvastuun yhteydestä puhuttaessa yritykset nostivat mielellään esiin hyvinvoinnin ja verotulojen luomisen yhteiskuntaan yrityksen itsensä maksamien verojen lisäksi myös sen mahdollistaman työllistämisaikutuksen ja luomien henkilöverotulojen kautta. Tässä tutkielmassa tarkastelun alla on kuitenkin vain yrityksen omasta toiminnastaan raportoimansa ja tilittämänsä verot ja erityisesti yhteisöjen tuloverot.

”Yrityshän tekee liiketoimintaa ja sen tarkoitus on kuitenkin tuottaa tuloja, niin meillä on myös tällainen, en sanoisi verojen minimointi, mutta sellainen vastuu, että pitää myös yrityksen kannalta pitää huolta siitä, että ne verot maksetaan, mutta että ne maksetaan oikeaan paikkaan ja oikean määräisenä.” (Haastateltava Y1)

”Verosuunnittelu on aivan normaali osa sitä yritystoimintaa, eikä siinä ole mitään väärää, että kyllähän sitä pitää tehdä jo senkin takia, että tiedetään mitä, vaikka jostain mahdollisista uudelleenjärjestelyistä seuraa.” (Haastateltava V)

Haastattelut osoittivat, että vastuullisuuskysymykset yhdistetään nykyisin laajasti veroihin. Yritysten katsotaan hyötyvän monin tavoin yhteiskunnasta, mikä vuoksi niiden odotetaan osallistuvan yhteiskunnan rahoittamiseen raporttoimalla ja maksamalla verot asianmukaisesti. Haastatteluissa verovastuuseen käytännössä yhdistettyjä asioita olivat keinotekkoisten järjestelyjen välttäminen; verojen raportointi ja maksaminen arvion luomisen mukaisesti; avoimuus ja läpinäkyvyys sekä lain hengen huomioiminen ja harmaan alueen välttäminen. Nämä eivät ole helppoja tai yksiselitteisiä asioita, ja käytäntöön sovellettaessa näkemykset vastuullisuudesta vaihtelevat varmasti paljon tarkasteltavan näkökulman mukaan. Erityisen mielenkiintoisen tilanteesta tekee toimiminen kansainvälisesti, kun verotettavasta tulosta taistelee usea taho ja valtio. Tarkastellaan seuraavaksi, millaisia haastateltavien näkemykset olivat verovastuullisuuden käytännön toteutumisesta ja toteutumisen haasteita.

## 5.2 Verovastuullisuuden toteutuminen

### 5.2.1 Verovastuuseen ohjaavat motivaatiotekijät

Suhtautuminen veroihin ja verovastuullisuus koettiin lähtevän yrityksen johdosta ja strategiasta ja ikään kuin vastauksesta kysymykseen: Minkälaisia halutaan olla? Varsinaisesti vastuullisemman verostrategian omaksumiseen kuitenkin koettiin vaikuttavan sisäisen vastuullisuusajattelun sijasta ennemmin se, minkälaisena toimijana halutaan näyttäytyä yhteiskunnassa tai oikeastaan vielä tarkemmin se, minkälaisena toimijana ei haluta näyttäytyä. Erityisesti asiaa siis lähestyttiin riskien ja negatiivisten vaikutusten kautta ja useissa haastatteluissa nousi esiin näkemys siitä, että veroasioiden johtamisessa yrityksissä painottuu nykyisin vahvasti riskien hallinnan ja johtamisen näkökulma. Verojen välttelyyn yhdistetyt riskit siten ohjaavat yrityksiä omaksumaan vastuullisempia verostrategioita. Taloudellinen, sanktioihin ja oikeusprosesseihin liittyvä, riski, tunnistettiin laajasti, mutta erityisesti haastatteluissa nousi esiin maineriskin välttäminen ja julkisuuden paine verovastuuseen ohjaavina tekijöinä.

*”Ja sitten on varmaan sen koko yrityksen kulttuuri, mutta sanoisin että se lähtee sieltä johdosta ja hallituksesta ja sitä kautta, millaisia halutaan olla ja sitten varmasti aika paljon pelataan varmaan ulospäin, että millaisena toimijana se yritys haluaa, että se nähdään siellä yhteiskunnassa.” (Haastateltava Y1)*

*”Siinä on tietysti varmaan sellainen julkisuuden paine ja toimintatavan muutos, että harva yhtiö haluaa olla uutisissa vain sen takia, että on tehnyt jotain ultra-aggressiivista verosuunnittelua.” (Haastateltava Y3)*

*”Toki niin kuin haluaisin ajatella, että yritykset haluavat toimia vastuullisesti, mitä ne nyt varmasti kyllä nyt haluavatkin. Mutta kyllä minä nyt luulisin, että osittain siihen vaikuttaa myös se, että on niin kuin mediakin tiukemmin ottanut kantaa, tai että kun on ollut näitä artikkeleita, et se maineriski siellä kuitenkin vaikuttaa osaltaan, et-tä ei ole varaa ottaa sitten enää sellaista riskiä.” (Haastateltava V)*

Yritysten aggressiivisia verojärjestelyitä paljastaneet artikkelit ja muut kirjoitukset ovat selvästi herättäneet huomiota, ja pelko negatiivisesta julkisuudesta on herättänyt yrityksiä pohtimaan omien verokäytäntöjensä vastuullisuutta. Negatiivisen julkisuuden myötä voi olla mahdollista kokea merkittäviä negatiivisia taloudellisia vaikutuksia ja useissa haastatteluissa nousi esille, kuinka yleinen asenneilmapiiri verovälttelyä kohtaan on kiristynyt. Muutama haastateltava myös nosti esiin, että julkisuuden ei tarvitse olla pelkästään negatiivista ja verovastuullisesti toimimalla ja tästä oikein viestimällä voisi olla mahdollista saavuttaa imagohyötyjä. Kuten aiemmin todettu, yleinen ilmapiiri tuntui kuitenkin olevan, että julkisuus veroasioissa koetaan ennemmin uhkaksi, joka pakottaa yrityksiä tarkastamaan omaa verolinjaansa ja sen kestävyyttä. Useiden haastateltavien mukaan eri sidosryhmät ovat aiempaa kiinnostuneempia myös verovastuullisuudesta ja lähes kaikki haastateltavat mainitsivat myös sijoittajat tällaiseksi ryhmäksi. Muutama haastateltava piti isojen institutionaalisten sijoittajien painetta jopa yhdeksi mahdolliseksi tieksi vastuullisimpiin verokäytänteisiin, sillä nyt jo löytyi esimerkkejä sijoitusrahastoista, joilla on kriteerit yrityksen verovastuullisuudelle. Esimerkiksi tällaisesta institutionaalisesta sijoittajasta nostettiin useassa haastattelussa Norjan öljyalan tuottaman ylijäämän sijoittamista varten perustettu Norjan valtion öljyrahasto (virallisesti valtion globaali eläkerahasto, Government Pension Fund Global, Statens pensjonsfond Utland, SPU), jolla on sijoituskohteitaan koskevat vaatimukset verovastuullisuudelle ja läpinäkyvyydelle (ks. GPF, 2021a; GPF, 2021b). Lisääntyvä sijoittajien yrityksiin kohdistama paine voisi haastateltavien mukaan ajaa yrityksiä verokäytänteidensä tarkastelemiseen ja tarkempaan raportointiin. Lisääntyvä verovastuullisuus puolestaan toimisi esimerkkinä yhä useammille muille yrityksille.

*”--Sitäkin tärkeämpänä minä pitäisin painetta sitä kautta, että nämä globaalit isot sijoittajat, niin kuin mainitsin Norjan valtion öljyrahaston, niin kun näitten rahastojen ja sijoittajien periaatteissa on tämä yritysvastuu ja verovastuu niin se paine olisi tehokasta sitä kautta. Sitten näistä yhtiöistä, joihin ne rahastot sijoittavat, tulisi imua tämmöiseen verovastuullisuuden lisäämiseen ja ne voisivat alkaa raportoimaan näistä tuloveroistaan maittain ja olla avoimempia ja läpinäkyvämpiä.” (Haastateltava J3)*

*”Sijoittajista voisi sanoa sen verran että sillä saralla tuntuu, että enenevässä määrin on kiinnostus lisääntynyt teemaa kohtaan. Etenkin julkinen maakohtainen raportointi on aihe, mikä sijoittajia kiinnostaa hyvinkin paljon. Jenkeissä on ainakin hyvinkin paljon tullut sijoittajilta tuki sille, että semmoista sitovaa julkiseen maakohtaiseen raportointiin liittyvää säädäntöä saataisi siellä lanseerattua ja yhtä lailla myös pohjoismaissa on ollut tiettyjä isoja muistaakseni norjalaisia ja tanskalaisia eläkerahastoja, jotka on ruvennut vaatimaan enemmän niiden kohdeyhteisöltä verovastuuta. Kyllä se selkeästi on sellainen nousemassa oleva trendi.” (Haastateltava J1)*

*”Siihen (verovastuullisuuteen) kiinnitetään enenevässä määrin huomiota ja sijoittajat kiinnittävät siihen myös huomiota. Puhun nyt ehkä lähinnä isoista institutionaalisista sijoittajista, niin kuin Norjan öljyrahastosta. Et se juna on jo liikkeessä, että kyllä yritysten kannattaa hypätä siihen. Ja alkaa näkyä eroa yritysten välillä, että jotkut selkeästi haluavat asemoitua siihen.” (Haastateltava J2)*

Osa haastateltavista nosti esiin myös sääntelyn lisääntymisen, esimerkiksi OECD:n BEPS työn, yhdeksi tekijäksi, joka on vaikuttanut yritysten toimintaan ja asenteisiin veroihin liittyen. Erityisesti Verohallinnossa toimiva haastateltava

kuvasi lisääntyneitä sääntelyä ja sen vaikutuksia verovälttelyn torjumisessa Suomessa. Hänen näkemyksensä mukaan, lisääntyneen lainsäädännön myötä, useita pitkään vallalla olleita veronkierron rakenteita on pystytty tehokkaasti purkamaan. Sen lisäksi, että lisääntyneen sääntelyn vuoksi on konkreettisesti pystytty paljastamaan ja rankaisemaan aggressiivisista verojärjestelyistä, sääntelyn lisääntymisen ja aiempaa tiukemman linjan nähtiin vaikuttavan myös asenteisiin. Muutama haastateltava uskoi, että tiukempi lainsäädännöllinen linja toimii ikään kuin pelotteena ja ohjaa yrityksiä tarkastamaan omaa verostrategiaansa. Sääntely myös selventää rajaa sille, millaiset järjestelyt eivät ole soveliaita, sillä monet haastateltavat totesivat, että veronkierto on aikaisemmin ollut hyvin yleistä ja monia nykyisin aggressiiviseksi koettuja rakenteita on pidetty täysin normaaleina. Tällaisia rakenteita tuomitseva lainsäädäntö osoittaa yrityksille, ettei vastaavat järjestelyt ole enää hyväksyttäviä. Sääntelyn lisääntyminen voi siten muuttaa yritysten asenteita ja johtaa osaltaan vastuullisempiin verokäytäntöihin. OECD:n työstä verovälttelyn estämiseksi heräsi kuitenkin myös kriittisiä näkemyksiä. Muutama haastateltava ei pitänyt teollisuusmaiden toimia verovälttelyn estämiseksi riittävinä, eivätkä he luottaneet siihen, että nykyisellään OECD tai EU tason sääntelyllä saataisiin riittävästi kitkettä verovälttelyä. Tämän vuoksi heidän mukaansa yrityksen oma vastuullisuus ja muut verovastuuseen ohjaavat tekijät ovat suuressa roolissa. Kriittisimmin OECD:n ja EU:n luoman sääntelyn tehokkuuteen suhtautuivat kansalaisjärjestöjen edustajat.

”OECD:ssahan lähti se BEPS työ käyntiin ja sit siinä samassa yhteydessä EU on lähtenyt tekemään sitä omaa, sieltä on tullut nämä veronkiertodirektiivit. Ja nythän ne on ne veronkiertodirektiivit valtaosin implementoitu Euroopassa lainsäädäntöön. Niin se kaikkihan pyrkii siihen, että tätä veropohjan rapautumista estetään ja nyt esimerkiksi Euroopan tasolla, kun nämä lait tulee voimaan niin se blokkaa ne vanhat verosuunnittelukuviot valtaosin. -- Mutta se mitä tämä on myös tehnyt, on se, että kyllä se ehkä siihen asenneilmapiiriin on jossain määrin myös vaikuttanut. Nyt ei ole niin kuin nähtävissä minun mielestäni ihan yhtä sellaista aggressiivisuutta mitä aikaisemmin.” (Haastateltava V)

”Lainsäädäntö on kuitenkin muuttunut, ohjeistukset on muuttunut, eli meillä on ollut isot OECD:n BEPS hankkeet ja muut vastaavat, jotka ei välttämättä tuo julkisuuden painetta, mutta ne muuttaa kuitenkin sitä tapaa miten asioita käsitellään ja ikään kuin sitä alla olevaa lainsäädäntöä ja normistoa, jonka jälkeen sitten sellaiset toimenpiteet ja sellaiset, ehkä vähän keinotekoisemmat järjestelyt, mitkä on ollut sitten joskus 2000 -luvun alkupuolella saatika 1990 -luvulla niin kuin täysin normaaleja, niin ne ei ole enää lähtökohtaisesti sallittuja. Eli siellä on tavallaan monesta eri suunnasta tullut muutosta.” (Haastateltava Y3)

Verovastuuseen yrityksiä ohjaa haastateltavien mukaan siis erityisesti pyrkimys negatiivisen julkisuuden ja mainehaittojen välttämiseen. Eri sidosryhmät ovat entistä kiinnostuneempia verovastuullisuudesta, mikä tarkoittaa sitä, että aggressiivisiksi paljastuneita järjestelyjä ruoditaan yhä herkemmin mediassa. Negatiivinen julkisuus ja mainehaitat voivat johtaa merkittäviin taloudellisiin seurauksiin, joita välttääkseen yritykset joutuvat muuttamaan käytäntöjään ja kommunikoimaan veroasioistaan aikaisempaa avoimemmin. Myös esimerkiksi tietyt suuret institutionaaliset sijoittajat ovat alkaneet vaatia yrityksiltä yritys-

vastuuta ja verovastuullisuutta koskettavien kriteerien täyttämistä, mikä luo yrityksille lisäpaineita muuttaa toimintaansa näitä kriteerejä vastaavaksi. Sidosryhmien asettamat paineet ovat siis merkittävässä roolissa yritysten verovastuullisuuden edistämisessä. Myös jo tehdyt muutokset sääntelyssä, kuten OECD:n BEPS hanke ja sitä seuranneet Euroopan Unionin toimet, ovat haastattavien mukaan osaltaan vaikuttaneet vastuullisempien verokäytäntöjen omaksumiseen ja asenneilmapiirin muuttumiseen.

## 5.2.2 Näkemyksiä verovastuullisuuden toteutumisesta

Verovastuullisuuden toteutuminen on hyvin moniulotteinen asia, jota ei välttämättä ole absoluuttisella tasolla mahdollista tarkastella. Verovastuullisuuden toteutumisen arviointiin vaikuttaa varmasti arvioijan oma tausta ja näkökulma, josta asiaa tarkastellaan. Yrityksissä toimivilla veroasiantuntijoilla on yksityiskohtainen tieto yhtiönsä toiminnasta ja mahdollisuudet oman yhtiön verovastuullisuuden tarkempaan analysoimiseen. Vaikka verkostojen kanssa jaetaan näkemyksiä, rajoittuu tieto kuitenkin vahvasti omaan yhtiöön, jolloin kokonaisuuden arvioiminen voi olla vaikeaa. Verohallinnoilla on puolestaan paras tieto oman toimialueensa tilanteen tarkasteluun, mutta kansainvälisesti tiedon vaihto eri maiden verohallintojen välillä ei välttämättä ole tarpeeksi avointa, tai kansainväliseen tutkintaan ei ole intressejä. Tutkijat ja kansalaisaktivistit puolestaan voisivat olla kiinnostuneita epäkohtien nostamisesta esiin myös kansainvälisesti, mutta heidän tiedonsaantioikeutensa ovat heikkommat, jolloin mahdollisuus perehtyä asioihin on julkistetun tiedon ja tutkimuksen varassa. Myös verohallintojen ja yritysten välinen kommunikointi aiheista jää järjestöjen edustajilta ja muilta sidosryhmiltä kuulematta. Eri asiantuntijoita haastatteleamalla on kuitenkin mahdollisuus kartoittaa näkemyksiä, miten vastuullisuus eri henkilöiden mielestä toteutuu ja millaista kehitystä verovastuullisuuden suhteen on tapahtunut. Haastatteluissa nousi esiin monia mielenkiintoisia ja monilta osin yhteneviäkin näkemyksiä.

Melko yleisesti haastattavien mielipide tuntui olevan, että verovastuullisuus on viime vuosikymmenen aikana kehittynyt aikaisempaa positiivisempaan suuntaan. Erityisesti Verohallinnossa toimiva haastattava kertoi, kuinka aggressiivinen verosuunnittelu sekä veronkierto on ollut hyvin yleistä noin kymmenen vuotta sitten, ja sitä ovat harrastaneet suuryritykset ympäri maailmaa. Samansuuntaisia kokemuksia nousi esiin myös muissa haastatteluissa. Keinotekoiset, vain veroetujen vuoksi tehdyt järjestelyt ovat aiemmin olleet yrityksissä osa tavallista liiketoimintaa ja veronkierron rakenteita on pidetty täysin normaaleina. Taustalla on mahdollisesti vaikuttanut omistajan näkökulmaa nykyistä vahvemmin korostava ajattelumalli.

*"Onhan tässä tämmöinen selvä suuri muutos ollut käynnissä jo pidemmän aikaa ja nyt ehkä niin kuin kaikkein konkreettisimmin se on nyt realisoitunut parin viime vuoden aikana. Ja tämä tämmöinen niin kuin aggressiivinen verosuunnittelu ja veronkierto on ollut hyvinkin yleistä noin kymmenen vuotta sitten, että sitä on tehnyt kaikki suuryritykset niin kuin ympäri maailmaa, kai voi sanoa." (Haastattava V)*



”Ehkä noin niin kuin isompi trendi, mikä nyt on ainakin viime vuosien aikana näkynyt, et ehkä joskus 2000 luvun ensimmäisellä vuosikymmenellä tehtiin vielä aika normaalisti ihan Euroopassakin sillä tavalla keinotekoisia järjestelyitä, että saatiin tehdä niin kuin rakenteita, missä ensisijaisena tai pääasiallisena tavoitteena oli verosäästöjen hakeminen. Ja tietysti minun näkemykseni nyt rajoittuu pääasiassa Suomeen, toki nyt jonkun verran kuulee muualtakin Euroopasta, mutta se on selkeää, että ainakin isojen pörssiyritysten osalta tällaiset on käyneet hyvin harvinaiseksi tällaiset järjestelyt. (Haastateltava Y3)

”Ei se tällainen porsaanreikien metsästyksen näkökulmasta niin sanotusti ole kyllä nykypäivää, että se on saattanut joskus vuosikymmenet sitten olla hienoa, mutta nykyään kyllä keskittyy semmoiseen perusliiketoiminnan asianmukaiseen ja kunnolliseen tehokkaaseen järjestämiseen ja sitten näitten raportointiprosessien tehokkaaseen järjestämiseen ja riskinhallintaan.” (Haastateltava Y2)

Toisaalta aggressiivisten verokäytäntöjen yleisyyden vuoksi yritykset eivät välttämättä ole ajatelleet tekevänsä erityisen väärin, sillä vallalla vaikuttaa olleen ajatus siitä, että kaikki muutkin toimivat samoin, eikä viranomainen ole puuttunut asiaan. Myös verokonsultit ovat myyneet järjestelyjä taitavasti ja omalta osaltaan vahvistaneet mielikuvaa niiden tavanomaisuudesta, jolloin kaikki yritykset eivät välttämättä ole mieltäneet toimintaa varsinaiseksi veronkierroksi. Suuri osa haastateltavista oli sitä mieltä, että nämä vanhat tyypilliset rakenteet ovat nykyisin ainakin Euroopassa valtaosin purettu. Lisääntynyt huomio aiheen ympärillä, ajan myötä kehittynyt sääntely sekä verohallintojen aktiivisuuden lisääntyminen ovat vaikuttaneet siihen, että vanhoista rakenteista on luovuttu ja verojärjestelyiden kenttä on osin puhdistunut.

”Täytyy ehkä nyt yritysnäkökulman puolesta sanoa, että onhan se ollut varmaan vallalla se ajatus, että kaikki näin tekee ja sitten kun niitä ei ole tutkittu aikaisemmin, niin niihin ei ole Verohallinnoltakaan kannanottoja niin sitä on tehty, kun se on ollut semmoinen niin kuin yleinen vallalla oleva käsite ja sitten siihen on lähdetty, kun on katsottu, että okei, näistä saadaan hyvät verosäästöt. Että ei se nyt kaikissa yrityksissä ole välttämättä ollut, niin kuin ajatus, että nyt ollaan todella aggressiivisia ja härskkejä ja lähdetään vedättämään, vaan että se käsitys on se, että näinhän nyt on toimitu jo pitkään eikä tähän ole kukaan puuttunut.” (Haastateltava V)

Näkemyksiin liittyi ymmärrettävää epävarmuutta, mutta yleisesti haastattelijan pohjalta syntyi käsitys, että verovastuu hoidetaan Suomessa ja Euroopassa melko hyvin tai ainakin paremmin kuin monilla muilla alueilla. Suurin osa vanhoista rakenteista on purettu ja myös sidosryhmät ovat alkaneet vaatia verovastuullisuutta. Useissa keskusteluissa esiin nousi vertaaminen erityisesti yhdysvaltalaisiin yhtiöihin, joihin nähden verovastuullisuuden katsottiin olevan huomattavasti paremmalla tasolla. Yhdeksi merkittäväksi eroavaisuudeksi koettiin mantereilla vallitseva erilainen asenneilmapiiri. Muutama haastateltava nosti esiin, kuinka Yhdysvalloissa lakien tarkka juridinen tulkinta on enemmän arkipäivää ja sijoittajat ja osakkeenomistajat saattavat odottaa veroasteen minimointia. Lähtökohta on siten enemmän osakkeenomistajan etua palveleva, eikä myöskään mainehaittaa välttämättä nähdä Yhdysvalloissa yhtä suurena asiana. Euroopassa ja useiden haastateltavien mukaan erityisesti Suomessa asenneilmapiiri veronmaksua kohtaan on konservatiivisempi ja verovastuulli-

suus herättää jatkuvasti enemmän keskustelua, kiinnostusta ja myös painetta eri sidosryhmien tahoilta.

Yrityksissä toimivat haastateltavat eivät kokeneet, että veroasteen minimointiin käytettäisiin yritysten resursseja. Yrityksissä toimivien asiantuntijoiden haastateluissa yhtenevää oli riskien hallinnan ja veroprosessien optimoinnin näkökulmien vahva esiin tuominen. Verofunktioiden resurssit käytetään haastateltavien näkemyksen mukaan liiketoiminnan perässä pysymiseen ja erilaisista raportointi- ja ilmoitusvelvollisuuksista selviytymiseen, ei lain hengen vastaisen järjestelyjen laatimiseen. Verofunktioiden tehtävänä on varmistaa, että verot maksetaan kansainvälisten säännösten mukaisesti oikean määräisinä oikeisiin paikkoihin ja oikeaan aikaan. Haastateltavat eivät kokeneet, että verotusta käsiteltäisiin yrityksissä liiketoiminnasta erillään tai että veroetuja haettaisiin liiketoiminnan ulkopuolelta. Haastateluissa nousikin useasti esiin, miten verotus ei ole liiketoiminnasta erillinen osa-alue. Kun esimerkiksi siirrytään uusille toiminta-alueille tai tehdään uudenlaista liiketoimintaa, tärkeänä osana on varmistaa, että verotus on kunnossa ja kestäväällä pohjalla.

*”Jos ajattelee että mikä se niin kuin kaiken tavoite on, niin sehän on tukea sitä omaa liiketoimintaa pääsemään niihin tavoitteisiinsa, ja aika pitkälle se työ on tällaista risk managementtia nykyään, että kun mennään uusiin maihin ja tehdään uusia asioita niin yhtenä osana sitä on katsoa, että verotus on kunnossa ja että se toimii niiden jo luotujen periaatteiden mukaisesti ja on kestäväällä pohjalla. Sitähän tällaisten verofunktioiden työ pitkälti on. Ja se on kyllä ihan kokopäivätyötä, että siinä ei ehdi paljoa jotain semmoista mikä olisi niin kuin täysin sen liiketoiminnan ulkopuolella edes miettimään.” (Haastateltava Y1)*

Veromallin kestävyys ja verotuksen ennakoitavuus ovat haastateltavien mukaan verofunktioiden tärkeimpiä vastuita ja veroasiat halutaan hoitaa siten, ettei niistä aiheudu omistajille yllätyksiä. Siten veroasioiden johtamisessa korostuu riskien välttämisen ja ennakoitavuuden näkökulma. Veroilla nähtiin kuitenkin olevan oma vaikutuksensa myös liiketoimintaa koskevaan päätöksentekoon. Verosuunnittelua tehdään ja lainsäätäjien tarjoamia kannustimia hyödynnetään haastateltavien mukaan silloin, kun niiden hyödyntäminen on linjassa liiketoiminnan kanssa. Verotus on siten myös yksi osatekijä, joka vaikuttaa esimerkiksi investointien suunnittelussa. Haastateltavat eivät kuitenkaan kokeneet tässä olevan mitään väärää niin kauan, kun toiminnassa on taustalla oikeasti liiketoiminnalliset syyt, eikä tiettyä järjestelyä tehdä puhtaasti verojen minimoimisen vuoksi. Verotus on yksi tekijä muiden joukossa, jota tarkastellaan, kun pohditaan kannattaako tietylle alueelle investoida tai keskittää toimintaa.

*”Nykyisin se lähtökohta menee niin päin, että verosuunnittelua tottakai tehdään ja incentiivejä käytetään silloin, kun se toiminta on linjassa muutenkin sen incentiivin tavoitteiden kanssa. Eli ikään kuin tehdään toimintaa, missä siinä on liiketoimintasyt taustalla ja sitten se veroetu on sitten lisähyöty, mikä otetaan huomioon siinä, kun mietitään, miten se business ylipäänsä järjestetään. Suomessa nyt ylipäätään on aika paljon konservatiivisempaa tässä suhteessa. Että sellaista ultra-aggressiivista ei varmaan paljoa ollut aikaisemminkaan mutta nyt varsinkin se on hyvin vähäistä.” (Haastateltava Y3)*

Liiketoiminnan peilaavuuden lisäksi toinen merkittävä tavoite yritysten veroasioiden hoidossa on haastateltavien mukaan se, että erilaisista raportointivelvoitteista selvittäisiin oikeellisesti, mutta kuitenkin mahdollisimman tehokkaasti ja vähillä resursseilla. Yrityksissä toimivat haastateltavat olivat sitä mieltä, että mikäli veromallit rakennetaan liiketoimintaa peilaavasti ja kansainvälisten säännösten mukaan sekä viranomaisille raportoidaan asianmukaisesti, on verovastuullisuus asianmukaisesti hoidettu. Haastatellut yritysten edustajat eivät kokeneet porsaanreikien tai ylimääräisten veroetujen etsimistä osaksi nykyai-kaista veroasioiden hoitoa. On olemassa selkeitä riskejä, mikäli oma toiminta on täysin ristiriidassa ulospäin viestityn vastuullisuuden kanssa, eivätkä verot ole tässä asiassa poikkeus. Haastateltavat olivat sitä mieltä, että yritykset haluavat hoitaa veroasiansa mahdollisimman hyvin ja pyrkivät vastuullisuuteen myös tällä osa-alueella. Eräs haastateltava totesi, että hänen näkemyksensä mukaan yritykset ovat hyvin vastuullisia verojen suhteen, mutta keskustelut eri verohallintojen kanssa ovat niitä tilanteita, joissa vastuullisuus lopulta punnitaan.

”Päätavoite on, että maksetaan verot oikeaan aikaan, oikean määräisinä, oikeisiin paikkoihin ja sitten toinen päätavoite on, että pyritään optimoimaan nämä raportointi ja ilmoittamisprosessit. Jos ajatellaan että mistä verofunktiot vastaavat johtajille ja hallituksille yhtiöissä niin se asiakaslupaus on yleensä tällainen no surprises. Eli sen lisäksi että nämä prosessit ja lainmukaiset vaatimukset on tehokkaasti hoidettu ja oikeellisesti niin myös tämä ennustettavuus ja riskinhallinta pitää olla kohdallaan. Ja senhän toteuttaa parhaiten se, että katsotaan mitä on liiketoimintamallit ja mitä liiketoiminnassa oikeasti tapahtuu ja sitten rakennetaan veromallit ja siirtohintamallit sen päälle. Ja tämä on minun mielestäni sellainen kokonaisuus, jota voi kutsua vastuulliseksi verotuksen puolella. Tai tavallaan ehkä niin päin, että mitä voisimme tehdä enää paremmin, jos tätä pyritään toteuttamaan?” (Haastateltava Y2)

”No minä sanoisin, että minun mielestäni keskimäärin se (verovastuullisuus) toteutuu hyvin. Mielestäni yritykset ovat hyvin vastuullisia tältä osin. Enemminkin minä sanoisin, että se on se vuoropuhelu sitten verohallintojen kanssa, et se on se missä sitten tätä testataan, että ollaanko samaa mieltä vai ei. Ja se on tietenkin ongelma, että sitä testataan yhden maan kanssa kerrallaan, eikä suinkaan katsota sitä koko toimintaympäristöä. Jokaisellahan on tietenkin omat intressit.” (Haastateltava Y1)

”Ehkä minä itse noin niin kuin laajemmin näen, että sellaisten täysin keinotekoinen aggressiivinen verosuunnittelu, se ei ole oikein sillä tavalla tätä päivää. Mutta toki sitten samaan aikaan, tai että verotus on yksi seikka, joka otetaan huomioon, kun tehdään investointipäätöksiä tai päätöksiä siitä, että mihin halutaan sijoittua ja miten toimitaan. Ja kyllä sen sellaisena pitää ollakin. Se on sitten taas linjassa sen kanssa, että jotkut maat haluaa verotuksen keinoin houkutellessa sijoituksia ja niin edespäin ja silloin toimitaan sen lainsäätäjän tahdon mukaisesti, jos niitä hyödynnetään.” (Haastateltava Y3)

Myös Verohallinnossa toimiva haastateltava oli sitä mieltä, että suuryritykset Suomessa valtaosin hoitavat asiansa hyvin tai todella hyvin. Hän korosti sitä, kuinka moneen suuntaan yritykset joutuvat raportoimaan ja maksamaan veroja sekä hoitamaan erilaisia viranomaisvelvoitteita. Mahdolliset aikaisemmat aggressiiviset rakenteet on hänen mielestään purettu valtaosin, ja ne muutamat yritykset, jotka yhä liikkuvat harmaalla alueella tai tuntuvat aktiivisesti hakevan sitä rajaa, kuinka pitkälle voidaan mennä, ennen kuin ollaan selvästi ve-

ronkierron puolella, ovat kuitenkin pieni osa kokonaisuutta. Toistaiseksi hänen mielestään näyttäisi siltä, ettei verojen välttely ole lainkaan yhtä yleistä kuin aiemmin on ollut.

Järjestöissä toimivien haastateltavien näkemykset verovastuullisuuden toteutumisesta, vaikka toki vaihtelivat haastateltavan yksilön mukaan, olivat yleisesti muita haastateltavia kriittisempiä. Järjestöissä toimivat haastateltavat olivat pääosin hekin sitä mieltä, että monet yritykset etenkin Suomessa hoitavat asian- sa hyvin. Kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat kuitenkin nostivat eri tavalla esiin globaalin kokonaisuuden, joka edelleen näyttäytyy ongelmallisena. Kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat korostivat, että tutkimustiedon valossa suurten yhtiöiden veronkierto aiheuttaa edelleen maailmanlaajuisesti val- tavan loven verotuloihin. Isossa kuvassa ongelma on siten merkittävä. Ongel- mana pidettiin nimenomaisesti kansainvälisesti toimivia yrityksissä ja niiden käytössä olevaa keinovalikoimaa verojen välttämiseen siirtämällä voitot vero- tettavaksi matalamman yhtiöveron maihin. Tämä koettiin epäreiluksi pienem- piä vain kotimaan markkinoilla toimivia yrityksiä kohtaan. Esimerkiksi Suo- messa viranomaisilla on hyvät mahdollisuudet puuttua veronkiertoon ja har- maaseen talouteen kotimaan markkinoilla toimivien yritysten osalta. Mahdolli- suudet puuttua asioihin eivät välttämättä ole samat kansainvälisissä tilanteissa, mikäli voitot onnistutaan siirtämään Suomesta muualle. Erään haastateltavan mielestä yritysten tulisi sitoutua paremmin noudattamaan lain henkeä ja myös edistämään lakien parantamista sekä vielä nykyistä selkeämmin pidättäytyä järjestelyjen tekemisestä verovälttely edellä. Hän esitti näkemyksen, että Suo- malaisessa lainsäädännössä verojen välttelyyn voidaan puuttua, mikäli välttä- minen on selvästi järjestelyn ensisijainen tarkoitus, mutta tätä yritysten on suh- teellisen helppo kiertää liittämällä kysyttäessä toimiinsa erinäisiä, mahdollisesti tekaistujakin, liiketoiminnallisia syitä. Vaikka jotakin tiettyä järjestelyä ei siis tehtäisi pelkästään verojen välttelymielessä, mutta veroetujen hyödyntäminen kuitenkin liittyy olennaisesti siihen, miksi asiat tehdään kuten tehdään, ei hä- nen mielestään välttämättä voida puhua verovastuullisuudesta.

*”Minun oma mielipiteeni on, että valtaosa yrityksistä, puhutaan nyt ensisijaisesti pörssiyrityksistä, koska niistä on parhaiten tietoa saatavilla, niin valtaosa toimii ihan vastuullisesti. Mutta sitten on niitä mustia lampaita joukossa ja tietysti sitten median kautta niiden rooli korostuu.” (Haastateltava J3)*

*”Suurin osa suomalaisyrityksistä maksaa veronsa just niin kuin pitää lain kirjaimen ja hengen mukaan. Tässä on myös pitkälti kyse siitä, että jos ei puhuta kansainvälisis- tä operaatioista, niin ei ole muuta mahdollisuuttakaan. Verottajalla on hyvät rekiste- rit ja keinot puuttua siihen, jos joku ei toimi lain mukaan ja siinä on myös vakavat seuraukset. Kansainvälisellä tasolla se tilanne on tosi erilainen, koska tulee ihan omanalainen keinovalikoimansa, miten niitä veroja pystyy välttämään. Ja siihen on koko oma palveluarkkitehtuurinsa konsultteja, juristeja, jotka pystyvät siinä neuvo- maan ja tekemään järjestelyt ja ihan kirjanpidollisilla keinoilla kikkailemaan transak- tioita ja eri konsernin osasia semmoisiin paikkoihin, että niiltä veroilta vältytään ta- valla, johon on hyvin vaikea esimerkiksi Suomen verottajan puuttua.” (Haastateltava J2)*

*”Siirtohinnoittelulla ynnä muilla keinoilla siirretään voittoja hirvittävästi enemmän pois kehittyvistä maista kuin sitten tällaisista vähän pidemmällä olevista lainsäädän-*

tömaista, mutta toki niin kuin Suomessakin on vahvaa näyttöä siitä, että esimerkiksi suuryritysten maksamat verot ovat suhteellisesti paljon pienempiä kuin pienyrityksillä, -- mikä sitten sen lisäksi että se tietenkin nakertaa näiden maiden veropohjaa ja lietsoo tuollaista yhteisöveroilla käytävää haitallista verokilpailua niin sen ohella se sitten myös aiheuttaa sen, että näillä markkinoilla toimijat eivät ole tasa-arvoisessa asemassa, mikä ei ole sitten kauhean reilu tilanne pienien toimijoiden kannalta.” (Haastateltava J1)

Verovastuun toteutumiseen liittyen kansalaisjärjestöjen edustajat kritisoivat yrityksiä myös avoimuuden puutteesta sekä lobbaamisesta verojen välttelyä tukahduttavia lakimuutoksia vastaan. Suuri osa yrityksistä ei haastateltavien mukaan esimerkiksi julkista verostrategiaansa, mikäli sellainen on tehty. Verostrategiassa yrityksen tulisi ottaa kantaa siihen, millaiset verosuunnittelun keinot ovat yrityksessä hyväksyttäviä ja mitkä eivät, ja millä tavoin varmistetaan toiminta strategiassa määriteltyjen periaatteiden mukaisesti. Osana vastuullista veronmaksua nähtiin myös raportointi, jossa etenkin kansalaisjärjestöjen edustajien mukaan olisi paljon petrattavaa. Nykyinen usein verojalanjälkiraportoinnin nimellä kulkeva raportointi veroista osana yritys vastuuta koettiin monilta osin suppeaksi tai jopa tarkoituksellisesti harhaan johtavaksi. Osana verovastuullisuutta, yrityksiltä peräänkuulutettiin useaan otteeseen tuloverojen maakohtaista raportointia. Eräs haastateltava totesi, että verovastuullisuuden arvioiminen on sidosryhmille hankalaa, sillä todellisuus on osin hämärän peitossa, koska yritykset eivät raportoi veroista maakohtaisesti. Kansalaisjärjestöissä toimivien asiantuntijoiden haastatteluissa toistui viesti siitä, että verovastuullisuuden toteutumisen arvioiminen ja tutkimuksen tekeminen on haasteellista, sillä verovastuullisuuden arvioimiseksi ei ole saatavilla tarpeeksi relevanttia tietoa. Tämä vaikuttaa varmasti myös kriittisempään näkemykseen verovastuun toteutumisesta. Myös yritysten lobbausta verovälttelysäännösten kiristämistä vastaan pidettiin ongelmallisena. Lobbaus säännösten kiristämistä vastaan nähtiin mahdolliseksi osoitukseksi siitä, ettei verovastuullisuus välttämättä toteudu todellisuudessa samalla tasolla, kuin mitä annetaan ymmärtää. Tekopyhäksi koettiin verovastuullisuuden kannattaminen ja ylitsevuotavien veronjalanjälkiraporttien julkaiseminen, mikäli samalla taistellaan säännösten kiristämistä vastaan, sekä se, miten mielellään yritykset kääntävät keskustelun kaksinkertaiseen verotukseen ja sen ongelmiin verovastuullisuudesta puhuttaessa. Tältä kritiikiltä eivät välttyneet myöskään suomalaiset yritykset.

”No varmasti siinä on paljon petrattavaa jo ihan sen suhteen, että ollenkaan kaikki yrityksethän ei millään tavalla ainakaan julkista, jos ovat laatineet, niin ihan selkeätä verostrategiaa, missä sitten määriteltäisi, minkälaiset verosuunnittelukeinot esimerkiksi pidetään hyväksyttävänä ja minkälaisia ei pidetä ja millä tavalla varmistutaan siitä, että toimitaan näiden omien periaatteiden mukaan, plus sitten kanssa toi raportointipuoli on sitten sellaista sekalaista kenttää.” (Haastateltava J1)

”Se on vähän hämärän peitossa, koska tätä tuloverojen maakohtaista raportointia ei ole säädöksissä ja yritykset ei sellain raportoi, että tämä tulisi selville, että maksaako yritys veronsa niissä maissa, joissa arvonluonti tapahtuu.” (Haastateltava J3)

”Siinä on aika tekopyhää se diskurssi, että tavallaan sanotaan, että ollaan joo sinänsä verovälttelyä vastaan ja suomalaiset yritykset maksaa jo hyvin ja näin, mutta sitten kuitenkin vastustetaan kaikkea lainsäädäntöä, jolla tukittaisiin porsaanreikiä, mikä

osoittaa vähän, et se ei nyt ehkä ole kuitenkaan, ei ole ihan puhtaat jauhot pussissa.”  
(Haastateltava J2)

Yleisesti haastattelujen pohjalta voisi todeta, että verovastuullisuuden tilanne on parantunut viime vuosikymmenien aikana, mutta täysin ideaalinen se ei kuitenkaan vielä ole. Haastateltavat kokivat, että Suomessa verovastuullisuus toteutuu paremmin kuin monilla muilla alueilla, ja etenkin yrityksissä toimivien haastateltavien näkemys oli, että aggressiivinen verosuunnittelu ei ole yritysten toiminnassa nykypäivää, sillä veroasioiden johdossa korostuu riskien välttämisen ja ennakoinnin näkökulmat sekä pakollisten ilmoittamisvelvoitteiden mahdollisimman tehokas hoitaminen. Myös Verohallinnossa toimiva haastateltava koki verovastuullisuuden toteutuvan suomalaisten ja Suomessa toimivien yritysten osalta hyvin. Hänen mielestään vaikuttaa siltä, että sääntelyn lisääntymisen ja verotarkastusten myötä verojärjestelyiden kenttä on monelta osin siistiytynyt. Kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat olivat kriittisimpiä verovastuullisuuden toteutumisen suhteen. He korostivat erityisesti kansainvälisten yritysten voitonsiirrosta aiheutuvia ongelmia sekä vaikeutta tarkastella verovastuullisuuden toteutumista ilman julkista maakohtaista raportointia. Yleisesti yritysten raportointi veroista ja lobbaaminen sääntelyn kiristämistä vastaan sai järjestöissä toimivilta haastateltavilta kritiikkiä.

### 5.2.3 Verovastuullisuuden toteutumiseen liittyviä haasteita

Verovastuullisuuden toteutumiseen yhdistettiin monenlaisia haasteita. Osa haasteista liittyi vastuullisen verostrategian omaksumiseen, osa tulkintaerimielisyyksiin ja osapuolten eriäviin intresseihin ja osa toimintaympäristöön. Selkeä haaste verovastuullisuuden toteutumisessa ja vastuullisemman verostrategian omaksumisessa, jonka erityisesti järjestöissä ja Verohallinnossa toimivat haastateltavat nostivat esiin, on yksittäisten yritysten vaikeus tai haluttomuus nähdä isoa kuvaa ja oman toiminnan vaikutuksia kokonaisuuteen. Yrityksen tarkoitus kuitenkin on tuottaa tuloa, ja verot puolestaan ovat kuluerä tuloslaskelmalla. Tästä voi aiheutua ristiriitoja, etenkin, mikäli yrityksellä on korkeat tuottotavoitteet ja johtoa painostetaan tuottamaan maksimaalisia voittoja osakkeenomistajille. Kevyempi verotaakka kun saattaa tarkoittaa mahdollisuutta suurempiin voittoihin. Jos huomioi koko kuvion, mitä verovaroilla mahdollistetaan ja miten esimerkiksi toimiva yhteiskunta ja koulutus tukevat myös yritysten toimintaa, tilanne näyttää erilaisena. Suoria syyseuraus -suhteita ei ole nähtävillä yhden yrityksen toiminnan ja yhteiskunnan toiminnan välillä, minkä vuoksi näkemystä veroista muuna kuin kulueränä voi olla vaikeaa laajentaa. Eräs haastateltava vertasi tilannetta ympäristövastuuseen liittyviin toimiin, kuten resurssien tehokkaampaan käyttöön, jotka usein tuovat yrityksille itselleen myös suoria rahäsäästöjä. Verovastuullisuuden osalta samanlaista suoraa yhteyttä ei ole mitattavissa, sillä yritys ei pysty määrittämään, minkälaista arvoa juuri sen maksamat verot luovat sille itselleen.

”Tämä syy-seuraussuhde hämäryys on ehkä eräänlainen haaste sillä tavalla, että jos miettii vaikka jotain tommoista ekologisuutta ja ympäristövastuun puolelle meneviä

asioita, niin monet asiat, joilla tehostetaan resurssien käyttöä ja muita prosesseja ekologisemmaksi niin ne saattavat aiheuttaa ihan suoria rahasäästöjä myös samanaikaisesti, mutta sitten tuolla verovastuun puolella ei ole niin selkeitä syy-seuraussuhteita tällaisissa asioissa.” (Haastateltava J1)

”No onhan se vero niin kuin tietysti kulu. Vaikka halutaan toimia vastuullisesti ja hoitaa kaikki lakisääteiset velvoitteet, toisaalta sitten pitää kuitenkin tuottaa tulosta omistajille ja se vero on kuitenkin vain miinus siellä tuloslaskelmalla. Se tietysti kanssa riippuu siitä, mitkä ne ovat ne tuottotavoitteet, mikä tulee sitten sieltä omistajilta.” (Haastateltava V)

Vaikka halua verovastuullisuuteen ja esimerkiksi maakohtaiseen raportointiin olisi, ongelmaksi koettiin myös päätöksenteon vaikeus ja hitaus. Verovastuullisuus koettiin trendiksi, joka pakottavan sääntelyn puuttuessa etenee hitaasti siten, että muutamat yhtiöt alkavat omalla toiminnallaan osoittaa esimerkkiä ja lopulta yhä useampi seuraa perässä. Erityisen haastavaa vanhoista veron välttämisen rakenteista, kuten voittojen siirtämisestä alhaisen verotuksen maihin, luopuminen on, mikäli järjestelyjä on tehty pitkään eikä purkamiseen tule pakotetta ylempää, esimerkiksi pakottavan lainsäädännön kautta. Yksi haastateltava kuvasi, kuinka vaikeaa yritysjohdon on omaksua vastuullisempia verokäytäntöjä, mikäli verojen välttelyä on tehty aggressiivisesti ja pitkään ja mikäli näiden järjestelyiden purkaminen tarkoittaisi yrityksen voittojen pienenemistä.

”Verokustannuskin riippuu niin kuin veroasteista ja se on merkittävä kustannus ja jos tällaisesta verohyödytystä, mitä nämä jenkkiyhtiöt Irlannin kautta saa, niin jos purettaisiin nämä Irlannin järjestelyt, niin yhtiön nettovoitot putoaisivat ja yhtiön pörssikurssit tippuisivat, sillä verothan ovat kustannus siinä missä mikä tahansa kustannus, palkkakustannus tai muut. Tämä on siinä mielessä päässyt pitkälle tämä aggressiivinen verosuunnittelu ja sen hyödyt ovat niin kuin yritysten arvoissa, pörssikurssissa, ja sitä kautta se on todella hankalaa. Eihän yritysjohto voi ryhtyä sellaisiin toimiin aktiivisesti, mitkä pudottaisivat yhtiön pörssikurssia.” (Haastateltava J3)

Syyttävän sormen ei katsottu osoittavan täysin yrityksiin, sillä osa maista on päättänyt ryhtyä alhaisen verotuksen maiksi ja ikään kuin turvasatamiksi veroja vältteleville yhtiöille. Maiden välinen verokilpailu onkin haastateltavien mukaan merkittävä ongelma verovastuullisuuden toteutumisessa. Vaikka yritysten toiminnan voidaan osaltaan katsoa lietsovan haitallista verokilpailua maiden välillä, on kuitenkin vaikea tuomita yksittäisiä yrityksiä kannustimien ja veroetujen hyödyntämisestä, mikäli kohdemaat näitä etuja itse tarjoaa. Jos jokin valtio myöntää kannustimen, että esimerkiksi kyseiseen maahan sijoitetun tuotekehityksen tai pääomien myötä saa tietynlaisen verovähennyksen, niin mikäli tätä kannustinta hyödynnetään ja toimintaa harjoitetaan aidosti kannustimen mukaisesti, vaikka se rapauttaa Suomen veropohjaa, voidaanko siltikään puhua veronkierrosta? Esimerkiksi Euroopassa Irlannilla on 12,5 prosentin yhtiöveroaste, ja mikäli perustaa yhtiön Irlantiin tästä pääsee hyötymään. Joidenkin haastateltavien mukaan ongelmaa voitaisiin pyrkiä ratkaisemaan harmonisoimalla tuloverotusta EU:n tasolla, mutta monet jäsenmaat eivät varmasti ole tähän kovin suostuvaisia.

Yritysten kannalta verovastuullisuuden haasteeksi koettiin myös lisääntyvän sääntelyn mukana pysyminen. Etenkin suuria yrityksiä koskettava lainsäädä-

däntö lisääntyy ja monimutkaistuu jatkuvasti, mikä tuo lisää byrokratiaa ja aiheuttaa kuluja. Haastatteluissa nousi esiin, että vaikka haluaisikin hoitaa kaiken mahdollisimman moitteettomasti, on muutosten mukana pysymisessä haasteita, etenkin kun toimitaan monissa eri valtioissa. Muutos ei myöskään kosketa vain verolainsäädäntöä, sillä esimerkiksi uutta työ- ja ympäristölainsäädäntöä tulee jatkuvasti, minkä lisäksi yritysten raportointivaatimukset eri suuntiin lisääntyvät. Muutama yrityksissä toimiva haastateltava totesi myös, ettei lainsäädäntö aina puolestaan pysy liiketoiminnan perässä ja ongelmia aiheutuu siitä, että jälkikäteen kehitetään uutta verolainsäädäntöä aloille, joissa huomataan, että sääntely ei olekaan ollut tarpeeksi kattavaa. Tästä esimerkkinä esiin nousi digiala ja EU:n sekä OECD:n pyrkimykset kehittää digiveroja ikään kuin jälkijunassa. Lisääntyvän lainsäädännön lisäksi haasteita tuo myös tulkintaerimielisyydet, jotka erityisesti yrityksissä toimivat haastateltavat nostivat esiin. Yrityksissä toimivat haastateltavat kuvasivat, kuinka lain tulkinnat elävät ja tiettyä lainkohtaa, joka on yrityksessä aikaisemmin selvitetty, voidaan myöhemmin tulkita eri tavalla, mikä tuo haasteita yritysten veroasioiden hoitoon ja aiheuttaa lumipalloeftin, kun uuden lain tulkinnan myötä yhdessä toimintamaassa maksettua veroa tulee hakea takaisin jossain muussa maassa. Nämä ovat kalliita ja aikaa vieviä prosesseja. Kaikki yrityksissä toimivat haastateltavat olivat sitä mieltä, että tulkintaerimielisyydet eri maiden veroviranomaisten kanssa ovat lisääntyneet. Verohallintojen toiminta koettiin aikaisempaa aggressiivisemmäksi ja haastateltavat kuvasivat, kuinka tietyissä maissa veroviranomaisilla voi verotarkastuksissaan olla jopa rahamääräisiä tavoitteita sille, kuinka paljon jälkiverotettavaa pitää pystyä keräämään. Myös Suomen Verohallinnossa työskentelevä haastateltava piti yritysten kannalta ongelmallisena eri valtioiden kanssa aiheutuvia veroriitoja, kun verosopimuksia sovelletaan eri tavoin eri maissa eikä lakiin voi jokaisessa toimintamaassa luottaa samalla tavalla.

”Kaikkeen toimintaan ei edes löydy mitään lainkohtaa, eli silloin tulee varmaan se, että mikä on sen yhtiön tai yrityksen periaatteet verotuksessa. Eli silloin jos se toiminta on kestäväällä pohjalla niin siihen varmaan löytyy tietynlainen toimintatapa ilman että on lakitekstiä alla. Ja näinhän käy aika usein koska se liiketoimintahan kehittyy koko ajan. Ja tästä seuraa sellaisia asioita, joita nyt on nähty, että erilaiset valtiot ja EU ja OECD yrittävät hirveällä vaivalla kehittää digiveroja ja muita vastaavia, koska aika on ajanut ohi niiden nykyisten lainsäädäntöjen ja liiketoiminta on jotain ihan muuta kuin se oli vielä muutama hetki sitten, eikä ole mitään tapaa verottaa oikeudenmukaisesti. Ja nyt sitten vähän niin kuin jälkijunassa tullaan, kun se liiketoiminta on jo pyörinyt ja pyörii parhaillaan. Tämä on ehkä se suurin haaste tänä päivänä, että se liiketoiminta kehittyy, siellä tapahtuu vaan niin paljon, että ei ole välttämättä avaimia aina olemassa sillä hetkellä, kun se päätös pitää tehdä, et miten se veronäkökulmasta hoidetaan.” (Haastateltava Y1)

”--Mitä nyt viimeisten vuosien aikana on lisääntyvästi tapahtunut niin verohallintojen aggressiivisuus on lisääntynyt aika lailla. Ja tässä on, mitä olen itse huomannut, on se että, verohallinnoilla tai verotarkastus tiimeillä eri maissa niin niillä saattaa olla jopa joku tavoite siellä taustalla. Rahamääräinen tavoite, minkä verran pitää kerätä ja sitten sitä pyritään keräämään vaatimuksilla, jotka ovat jo melkein lainvastaisia sitten sen maan omankin verolainsäädännön kannalta. Ja kuten sanottua, kyse ei ole siitä, minun näkemykseni mukaan, että yhtiöt olisivat ryhtyneet aggressiivisemmiksi suunnittelijoiksi kuin ennen vaan ne verohallinnot ovat lisänneet sitä omaa, ikään kuin taisteluvoimaansa siitä globaalista verotettavasta tulosta.” (Haastateltava Y2)



”Kyllähän näitä veroriitoja käydään eri valtioiden kanssa jo ihan siitäkkin, että kuinka eri valtiot niin eri tavalla soveltaa, vaikka verosopimuksia. Suomessa katsotaan ja Euroopassa katsotaan näin, ja sitten kun mennäänkin johonkin Intiaan tai Kiinaan, niin sitten siellä samaa asiaa voidaan katsoa aivan eri tavalla. Ja vaikka yhtiö kuinka haluaisi hoitaa kaiken oikein, niin siltikin et sitten kun ollaan sellaisessa ympäristössä, että ei voida ihan luottaa siihen lakiin ja sen sanaan ja verosopimuksiin. Siellä on sitten jo muitakin vaikuttimia taustalla ja miten niitä tulkitaan. Hankalia tilanteita varmasti.” (Haastateltava V)

Yrityksissä toimivat haastateltavat kokivat, että lisääntyneet tulkintaerimielisyydet lisäävät ennakointiin liittyviä haasteita. Vaikka haluaisi hoitaa veroasiat vastuullisesti, voi tulkintaerimielisyydet johtaa yrityksen kannalta epämiellyttäviin tilanteisiin, joissa ennakoitavuus ja ”no surprises” -asiakaslupaus kärsivät. Veroriidat liittyvät olennaisesti myös mahdollisiin mainehaittoihin. Aiheen negatiivinen julkisuus nähtiin yrityksissä yhdeksi merkittäväksi verovastuullisuuteen liittyväksi haasteeksi, mikäli veroriidoista esimerkiksi kirjoitetaan julkisuudessa ennen oikeusprosessin ratkaisua. Eräs haastateltava kuvasi merkittäväksi haasteeksi julkista keskustelua ja asioiden mahdollisia väärintulkintoja mediassa, sillä kansainvälisen yhtiön verotus on monimutkainen ja vaikea kokonaisuus, josta harvalla ammattikunnan ulkopuolisella ihmisellä on riittävä ymmärrystä. Useassa haastattelussa nousi esiin, että hyvien ja oikeasti asioihin perehtyneiden lehtikirjoitusten lisäksi on ollut myös kirjoituksia, joiden tarkoituksena on selvästi ollut saattaa yritys huonoon valoon asioihin tarpeeksi perehtymättä. Tällainen julkisuus voi aiheuttaa yritykselle merkittäviä ja kalliita mainehaittoja, ja syntyneitä kuvia voi olla vaikea oikaista jälkikäteen, vaikka asia ratkeaisi oikeudessa yrityksen hyväksi.

”Kuten varmaan on todettu, niin ehkä se sellainen ennakoitavuus on se riski. Vaikka kuinka hyvin itse kokisi, että se verovastuu on hoidettu, niin aina ei välttämättä olla samaa mieltä ja se voi johtaa siihen, että tuleekin yllätyksiä ja joudutaan maksamaan lisää veroja joissain maissa ja siitä alkaa tällainen niin kuin lumipalloeefkti, kun sitä pitää hakea takaisin jossain toisessa maassa ja nämä prosessit ovat todella pitkiä. Ja sitten on se, että miten se sitten kommunikoidaan ulospäin, jos on kyse esimerkiksi listayhtiöstä ja summat ovat merkittäviä.” (Haastateltava Y1)

”Verotushan on hirveän teknistä asiaa ja suurimmalla osalla ns. tavallisella kadun tallaajalla ei ole mitään käsitystä koko niin kuin verotuksesta tai verotuksen mekaniikasta. Ja sen takia usein, jos itse seuraa esimerkiksi kansalaisjärjestöjen niin kuin nostamaa tai ylläpitämää keskustelua ja monta kertaa on ollut tilanteita, että olen itse esimerkiksi keskustellut verottajan kanssa ja molemmat on olleet täysin samaa mieltä siitä, että se on täysin päätöntä, mitä he puhuvat, mutta tuota sille ei vaan käytännössä voi oikein tehdä mitään, sillä julkisuudessa sinä lähtökohtaisesti yhtiönä aina häviät sen keskustelun. Johtuen siitä, että hirveen harva ymmärtää yksityiskohtaisesti, vaikka siirtohinnoittelusääntöjä tai hirveen yksityiskohtaisesti sitä, miten voittoa pitäisi allokoida ja julkisuus on tietysti aina vähän sellaista, että hirveen harvoin on se mahdollisuus mennä tosi syvällisesti asiaan ja selittää nyt sitten vaikka jotain siirtohintasääntöjen mekaniikkaa ja tämän tyyppistä tai käydä sitä keskustelua julkisuuden kautta, et sen takia siihen lähtökohtaisesti ei kannata edes lähteä.” (Haastateltava Y3)

”Välillä kun niitä lukee, näitä erilaisia artikkeleita sun muita näitä, niin välillä tuntuu, että puhutaan mielikuvista ja puhutaan tällaisilla mututuntumilla mutta että faktat puuttuvat kokonaan.” (Haastateltava Y1)

Haastattelujen perusteella verovastuullisuuden toteutumista voi hankaloittaa monet asiat. Järjestöissä ja Verohallinnossa verovastuullisuuden haasteiksi koettiin vaikeus irrottautua osakkeenomistajan kapeasta näkökulmasta ja nähdä koko kuvaa, mitä verovarolla mahdollistetaan. Koska suora syyseuraus -suhde maksettujen verojen ja saadun hyödyn välillä ei ole nähtävissä, verojen näkemisestä muuna kuin pelkkänä kulueränä voi olla vaikea irrottautua. Haasteeksi koettiin myös päätöksenteon hitaus ja vaikeus, vaikka halua vastuullisuuteen olisikin. Lisäksi maidenvälinen verokilpailu miellettiin merkittäväksi ongelmaksi. Yritykset kokivat haasteelliseksi jatkuvasti lisääntyvän ja muuttuvan sääntelyn sekä tulkintaerimielisyydet eri maiden viranomaisten kanssa. Myös julkisuuden hallinta sekä sidosryhmien kyky ymmärtää monimutkaista yritysverotusta olivat yrityksissä toimivien haastateltavien verovastuullisuuden toteutumiseen yhdistämiä haasteita.

## 5.3 Julkinen raportointi

### 5.3.1 Raportointi tällä hetkellä

Nykyisin monet yritykset julkistavat vapaaehtoisesti lisätietoja veroista. Usein tiedot julkistetaan osana muuta yritysvastuuraportointia ja Suomessa raportointi kulkee melko yleisesti nimellä verojalanjälkiraportointi. Verojalanjäljen raportointi ei ole pakollista muille kuin valtion enemmistöomisteisille yhtiöille Suomessa. Kuten tutkielman teoriaosuudessa on käsitelty, yhä useampi suomalainen pörssiyritys kuitenkin raportoi vapaaehtoisesti myös verojalanjäljestään. Raportoinnin vapaamuotoisuus herätti haastateltavissa paljon huomioita ja mielipiteitä. Vapaaehtoisen raportoinnin syiksi nähtiin halu lisätä veronmaksun avoimuutta antamalla sijoittajille ja muille sidosryhmille lisänäkyvyyttä kerätyihin veroihin liittyen ja osoittaa minkälainen veronmaksaja yritys on. Haastateltavien mukaan tarkoitus on osoittaa veronmaksun kokonaisuutta ja tuoda esiin kontribuution suuruutta, mikä ilmenee raporttien kattamista useista verolajeista. Raportit eivät suinkaan siis keskity pelkkään tuloveroon, vaan merkittävässä osassa on myös esimerkiksi valmisteveroista, arvonlisäveroista ja työntekijöiden puolesta tilitettävistä henkilöveroista raportointi. Osa haastateltavista koki, että julkisella veroraportoinnilla halutaan rehellisesti osoittaa, kuinka paljon todellisuudessa osallistutaan, välitetään ja luodaan verotettavaa tuloa omalla toiminnalla, eikä näihin näkemyksiin liittynyt negatiivista sävyä. Osa haastateltavista puolestaan koki, että raportoinnilla pyritään tarkoituksellisesti korostamaan niitä asioita, jotka on hoidettu hyvin ja mahdollisesti peittelemään niitä osa-alueita, joissa vastuullisuussuoriutuminen on heikompaa. Muutama haastateltava nimitti verojalanjälkiraportointia suoranaiseksi viherpesuksi. Moni haastateltava nosti esimerkiksi yrityksiä, jotka ovat olleet julkisen arvostelun alla verojen välttelyyn liittyen, ja tämän jälkeen aloittaneet verojalanjälkiraportoinnin mainehaittoja paikatakseen. Ongelmaksi koettiin raportoinnin vapaamuotoisuus, jolloin yritys voi itse nostaa esiin ja korostaa tiettyjä seikkoja,

sekä ylipäätään kertoa asioista haluamallaan tavalla. Lisäksi ongelmallisena pidettiin eri verolajien yhdistämistä samaan raporttiin. Muutama haastateltava kuvasi, kuinka heidän näkemyksensä mukaan tuloveroista raportointi on useina verojalanjäljen raportointia on usein hyvin vähäistä ja muilla verolajeilla pyritään ehkä jopa häivyttämään tuloverojen osuutta. Yksi haastateltava totesi, että verojalanjäljen ja kontribuution osoittamiseen pitäisi antaa mahdollisuus ja veronjalanjälkiraportointi voi siksi olla arvokasta, mutta hänen mielestään tuloverot tulisi erottaa tästä raportista, tai ainakin tuloveroista tulisi raportoida lisäksi erikseen.

”Osana tätä kestäväää liiketoiminnan harjoittamista yhtiö haluaa antaa sijoittajille ja muille sidosryhmille vapaaehtoisesti lisää näkyvyyttä tähän veronmaksuun ja kerätyihin veroihin liittyen. Ja sitten se, että miten laajasti näitä raportoidaan, niin se riippuu sitten siitä laajemmasta kestävyysstrategiasta ja sen tavoitteista.” (Haastateltava Y2)

”Se verojalanjälkiraportointi, mitä olen itse nähnyt isoimmilta suomalaisyrityksiltä kyllä peittää alleen kaiken yrityksen kannalta nolon ja on käytännössä käyttökelvontonta datan kannalta. Minä luulen, että se on just se, että halutaan näyttää, että vaikka ollaan oltu otsikoissa verottajan kanssa riidoista verovälttelyn takia, niin oikeasti kontribuoidaan näin ja näin monta miljoonaa euroa. Koska ne summat näyttävät isoilta, kun niitä ei oikein suhteuta mihinkään. Et tavallaan niin kuin vastataan semmoiseen nousevaan trendiin vähän semmoisella tavalla, jonka saa itse näyttämään hyvältä.” (Haastateltava J2)

”Jos minä kehtaan suoraan sanoa, niin minun mielestäni se on lähinnä viherpesu-tyyppistä. -- Minusta tuntuu, että suurin osa yhtiöistä, jotka sitä tekee, tekee joko pakotettuina, joilla on esimerkiksi valtio omistajana tai joku muu, joka on sitten pakottanut, tai sitten halutaan vähän ehkä viherpestä. On olemassa markkinoilla muutamia yhtiöitä, jotka on ehkä ollut vähän epäedullisesti verotuksen osalta julkisuudessa ja he haluavat sitten ikään kuin sen takia viherpestä sitä julkisuuskuvaansa.” (Haastateltava Y3)

”Näissä verojalanjälkiraporteissa on hirveen, minun mielestäni, tyyppillistä että keskitytään kaikkiin muihin verotyyppeihin, kerrotaan kauhean mielellään, kuinka paljon ennakonpidätyksiä on Suomessa peritty palkoista ja kuinka paljon arvonlisäveroa on tilitetty ja tällaisia niin kuin veroalueita, missä se verosuunnittelu ei kauheasti tarjoa Suomessakaan mahdollisuuksia aggressiiviseen verosuunnitteluun. Kun sitten taas yhteisövero on selkeästi semmoinen alue missä niitä suunnittelumahdollisuuksia on, niin välillä tuntuu, että pyritään vähän häivyttämäänkin sitä yhteisöveron määrää, mitä maksetaan ja nostamaan näitä muita asioita sitten esiin.” (Haastateltava J1)

Järjestöissä toimivat haastateltavat eivät pitäneet nykyistä julkista raportointia riittävänä tai tarpeeksi laadukkaana esimerkiksi tutkimuksen tekemisen tarpeisiin. Kaikilla kansalaisjärjestöissä toimivilla haastateltavilla oli ongelmaan sama ratkaisu: julkinen maakohtainen raportointi. Julkisesta maakohtaisesta tuloverojen raportoinnista tulisi heidän mukaansa tehdä pakollista ja mitä laajemmalla tasolla kansainvälisesti, sen parempi. Yrityksissä toimivat haastateltavat eivät kannattaneet pakollista raportointia, maakohtaista raportointia tai ylipäätään juuri sääntelyn lisäämistä julkiseen veroraportointiin liittyen. Edes samainen yritystaustainen haastateltava, joka nimitti nykyisiä raportointikäytäntöjä viherpesuksi, ei kannattanut säännösten kiristämistä. Yrityksissä toimivat haastateltavat kokivat, että nykyinen vapaaehtoinen raportointi toimii paremmin, sillä

yritys voi itse päättää aloittaa julkisen raportoimisen, mikäli se kokee tästä olevan jotakin arvoa. Tietoja raportoidaan joka tapauksessa laajasti jo viranomaiselle, joka verotuksen toimittaa. Myöskään Verohallinnossa toimiva haastateltava ei kannattanut lisää sääntelyä yrityksille julkiseen raportointiin liittyen. Tarkastellaan seuraavaksi, millä tavoin sääntelyn lisäämistä sekä lisääntyvän sääntelyn vastustamista perusteltiin.

### 5.3.2 Sääntelyn lisäämisen mahdolliset vaikutukset

Järjestöissä toimivat haastateltavat vaativat erityisesti maakohtaisen raportoinnin pakollisuutta, jota yrityksissä toimivat haastateltavat puolestaan yksimielisesti vastustivat. Yritykset perustelivat näkemyksiään mm. lisääntyvän raportoinnin aiheuttamalla lisääntyvällä työmäärällä sekä sillä, että vertailtavuus eri yhtiöiden välillä olisi kuitenkin mahdotonta tai ainakin erittäin hankalaa saavuttaa. Lisääntyvä raportointi aiheuttaa lisäkustannuksia yrityksille ja eräs haastateltava totesi, että mikäli pakollista raportointia tulee lisää, toivoisi sillä olevan jotain hyötyjä myös yrityksen itsensä kannalta, mikä julkisen maakohtaisen raportoinnin kanssa ei hänen mielestään todennäköisesti toteutuisi. Eri yhtiöiden toiminnan ollessa niin erilaista, myös sopivan standardoidun raportointimallin löytäminen ja vertailtavuuden mahdollistamista epäiltiin. Merkittävimmät perustelut sääntelyn lisäämistä ja pakollista maakohtaista raportointia vastaan oli kuitenkin pelko siitä, että tarjotusta informaatiosta tehtäisiin vääriä johtopäätöksiä sekä pelko mahdollisesti salassa pidettävien tai yhtiön kilpailukyvyn kannalta olennaisten seikkojen paljastumisesta.

Yrityksissä toimivat haastateltavat eivät mielellään julkistaisi yksityiskohtaista verodataa, sillä he eivät luota raporttien lukijoiden kykyyn ymmärtää lukemaansa. Negatiivisen julkisuuden riski kasvaisi, mikäli raporteista tehdään vääriä johtopäätöksiä sekä kirjoitetaan mediassa esimerkiksi yksittäisistä kontekstistaan irrotetuista luvuista. Haastateltavien mielestä ammattilaisenkin on vaikea ymmärtää yritysten maakohtaisia raportteja ja äkkiseltään löytää syitä lukujen takana, joten on mahdotonta odottaa sidosryhmien edustajien tai esimerkiksi toimittajien ymmärtävän raportoituja tietoja oikein. Mikäli tietoja lukevilla ja julkista keskustelua ylläpitävillä tahoilla ei ole ymmärrystä, mistä asiat johtuvat, voivat yritykset joutua julkisessa keskustelussa ikään kuin ajopuiksi ja ottamaan kritiikkiä vastaan pystymättä kommentoimaan asioita mitenkään. Usein maksetun veron alhaiseenkin määrään voi haastateltavien mukaan löytyä täysin järkeenkäypiä selityksiä, kuten esimerkiksi aikaisemmin vahvistettujen tappioiden käyttäminen verovuoden verotettavaa tulosta vastaan. Suuri mahdollisuus väärin johtopäätösten vetämiseen maakohtaisen raportoinnin perusteella oli seikka, jonka myös Verohallinnossa työskentelevä haastateltava nosti esiin lisääntyviin raportointivaatimuksiin liittyen. Hänen mukaansa maakohtaisella raportilla ilmoitettava tieto on melko ylätasoista, mikä voi johtaa ongelmiin yritysten kannalta, jos niukat tiedot tulkitaan väärällä tavoilla ja yrityksiä nostetaan tulkinnan vuoksi ikään kuin tikunnokkaan.

”-- Mitä siellä nyt sitten oikein ilmoitetaan maakohtaisesti, niin siinä on muutama hassu rivi ja eihän se tieto ole kovin laajaa. Siinä on vaan aina se ongelma, että kun annetaan vähän tietoa, niin sitten siitä tehdään vääriä johtopäätöksiä. Että jos nyt näytetään jotain raporttia, että Luxemburgiin maksetaan nolla euroa veroa, niin vaikka siellä ei olisi mitään tällaista aggressiivista kuviota, ja siellä on vaikka tappiota tai jotain ja sitten siitä herkästi voidaan tehdä vääriä johtopäätöksiä, niin sekään ei ole hyvä. Ainakin se CbC raportointi on sen verran ylätasosta, että en minä nyt sitten kyllä näkisi, että siitä olisi vastaavaa hyötyä, että sitä julkistettaisiin.” (Haastateltava V)

”Kun se on julkista ja se on kaikkien saatavilla, niin siitä voidaan tehdä ihan kaikenlaisia otsikoita sitten lehtiin ja muualle. Sitten on ikään kuin kaikkien hampaissa, vaikka tämä keskustelu, ei Suomessa eikä kansainvälisestikään, useinkaan perustu faktoihin. Tässä minä ehkä pelkään sitä, että mitä enemmän verodataa tuotetaan julkiseksi niin sitä enemmän tämä keskustelu lisääntyy. Mutta kun niistä luvuista ei päästä niihin faktoihin kuitenkaan ja siksi kun sieltä otetaan joku yks luku ja täysin irti kontekstista ja sitten siitä kirjoitetaan.” (Haastateltava Y1)

”Tämä country-by-country raportointi mitä nyt tehdään verohallinnoille, niin nythän on ollut puhetta siitä, että pitäisikö siitä tehdä julkinen. Sellainen kehitys olisi aika valitettavaa ja suorastaan vaarallista, koska ne yksityiskohdat, mitä siellä raportoidaan, niin ne eivät anna välttämättä oikeaa kuvaa yrityksen veroasioista. Jos esimerkiksi verrataan yhtiön kirjanpidon tulosta kassaveroihin, sieltä voi tulla tilanne, että on yhtiö, jolla on tosi suuri kirjanpidon tulos ja kassaverot on nolla. -- Niin sehän voi vaikka tarkoittaa sitä, että se tulos sisältää tytäryhtiöosinkoja, jotka ovat verovapaita, taikka sitten siellä on vanhoja tappiota, joita on voitu käyttää sitten vielä sen vuoden verotettavaa tuloa vastaan. Ja tällaisia aivan tavanomaisia syitä, jotka saattavat vaikuttaa sitten erikoisille niistä henkilöistä, jotka eivät toimi tällä alalla.” (Haastateltava Y2)

Julkinen maakohtainen raportointi voisi yrityksissä toimivien haastateltavien mukaan myös velvoittaa yritykset julkistamaan tietoja, jotka voivat julki tullessaan olla haitaksi yrityksen liiketoiminnalle. Tällaisia tietoja voisi olla esimerkiksi maakohtaisten kannattavuuksien paljastuminen asiakkaille ja kilpailijoille. Yrityksissä toimivien haastateltavien mukaan olisi myös ongelmallista, mikäli Euroopassa otettaisiin käyttöön julkinen maakohtainen raportointi, mutta esimerkiksi Yhdysvalloissa tai Kiinassa samanlaista velvoitetta ei olisi. Tämä voisi erään haastateltavan mukaan aiheuttaa epätasapainoisen kilpailullisen aseman lisäksi sen, että esimerkiksi tietojenvaihto viranomaisien välillä kärsisi, sillä esimerkiksi Kiinan viranomaiset ovat aiemmin luovuttaneet tietoja yhtiöistään Euroopan maiden veroviranomaisille, koska ne saavat vastavuoroisesti tietoja eurooppalaisilta viranomaisilta. Mikäli eurooppalaisten yhtiöiden raportointi olisikin julkista, ei eri maanosien viranomaisilla välttämättä olisi yhtäläisiä intressejä luovuttaa tietojaan. Yrityksissä toimivat haastateltavat kokivat, että nykyinen maakohtaisten tietojen raportointi veroviranomaisille on riittävää. Lisäksi haastateltavat olivat sitä mieltä, että jo nykyisin osana tilinpäätöstä julkaistavista veroihin liittyvistä tiedoista ulkopuoliset sidosryhmien edustajat saavat riittävän kuvan siitä, millainen veronmaksaja yhtiö on. Mikäli yritys itse kokee haluavansa raportoida lisäksi verojalanjäljestään, pitäisi tämän olla mahdollista, mutta täysin vapaaehtoista. Eräs haastateltava totesi, että vapaaehtoinen raportointi toimii esimerkkinä muille yrityksille ja ajan kanssa raportointi sitä kautta lisääntyy ja standardoituu.

”Kun annetaan lisää tietoa niin sitten siitä näkee maakohtaisesti, että meilläkin on maita, joissa meillä on vaan yks asiakas, ja jos me näytetään sitten vaikka meidän kannattavuus per maa, mitä me ei tällä hetkellä julkisesti näytetä, niin meidän asiakas pystyy käyttämään sitä hyväkseen seuraavissa kauppaneuvotteluissa heidän kanssaan.” (Haastateltava Y)

”Olen nähnyt joidenkin kollegoideni nämä maakohtaiset raportit ja niitä ollaan yhdessä ihmetelty. Jos ei itsekään aina ymmärrä oman yrityksensä lukuja tai että pitää katsoa tosi tarkasti läpi, että ymmärtää mistä ne luvut tulee, niin miten joku ulkopuolinen niitä vois kommentoida. Tämä on vähän se sellainen taitekohta, että minun mielestäni viranomaisten pitääkin saada dataa ja nythän he saavat sen datan mitä ovat halunneet, mutta minun mielestäni sen rajan pitäisi olla siinä. Näissähän voi sitten olla kaikkea sellaista mikä on niin kuin semmoista mielellään salassa pidettävää tietoa ja sitä ei haluta julkiseksi missään nimessä.” (Haastateltava Y1)

Kaikki järjestöissä toimivat haastateltavat pitivät julkista maakohtaista raportointia ehdottoman tarpeellisena seuraavana askeleena verovastuullisuuteen liittyvän avoimuuden ja läpinäkyvyyden edistämiseksi. Haastateltavat toivoivat raportointivelvoitetta käyttöön mahdollisimman laajasti maantieteellisesti ja jokaisen haastateltavan puheenvuoroissa nousi esiin pyrkimys ensi tilassa EU:n tason sääntelyyn. Standardoidumpi raportointi olisi heidän mukaansa tärkeää, jotta informaatiota voisi käyttää muihinkin tarkoituksiin, kuin yrityksen omaan viherpesuun. Maakohtainen raportointi tarjoaisi kiinnostuneille sidosryhmille, kuten kansalaisjärjestöille ja tutkijoille, paremmat mahdollisuudet verovastuullisuuden arvioimiseen ja epäkohtien esiin nostamiseen.

”EU laajuinen julkinen maakohtainen veroraportointi olisi ihan semmoinen ehdoton seuraava steppi, että sinne suunnalle pitäisi pyrkiä, koska kun raportoinnista tehdään pakollista niin sitten luodaan ne standardit millaista sen raportoinnin pitää olla, jolloin yritykset oikeasti tuottavat sellaista informaatiota, joka on jollain tapaa vertailukelpoista yritysten välillä. Ja sillä informaatiolla on paljon enemmän arvoa kuin silloin, jos kaikki vaan valitsee itse, että minä raportoin aiheesta x ja sinä aiheesta y – henkisesti, jolloin ulkopuolisten sidosryhmien mahdollisuudet vertailla ja vetää johdopäätöksiä siitä raportoinnista ovat aika heikkoja.” (Haastateltava J1)

Kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat tunnistivat monet yrityksissä toimivien haastateltavien kuvaamat huolet maakohtaiseen raportointiin liittyen. Standardointiin ja vertailtavuuteen liittyen maakohtaisesta raportoinnista voi aiheutua heidän mukaansa haasteita, mutta joka tapauksessa lopputulos vertailun ja standardoinnin kannalta olisi parempi kuin nykyinen tilanne, jossa yritys voi täysin vapaasti päättää miten ja mistä raportoi. Vaikka aivan täydellistä vertailtavuutta ei saavutettaisi, paranisi tilanne heidän mukaansa huomattavasti, mikäli yritysten tulisi raportoida tietyt samat tiedot. Eräs haastateltava huomautti, että saman ongelmanhan tulisi periaatteessa koskea kaikkea raportointia, sillä eri aloilla toimivat yritykset ovat hyvin erilaisia. Tästä huolimatta hyvin erilaiset yritykset pystyvät raportoimaan monenlaisista asioista samojen standardien mukaan ja tuottamaan vertailukelpoista tietoa. Tämän vuoksi haastateltava ei koe, että vertailtavuudesta kannattaisi tehdä verospesifiä ongelmaa. Ymmärrettävää on myös, että jo ennestään laajojen raportointivaatimusten alaiset yritykset vastustavat lisääntyvää pakollista raportointia sekä siitä aiheutuvia kuluja, mutta läpinäkyvyyden lisääminen verotukseen on haastateltavien mu-

kaan niin tärkeää, että velvoittavaa ja standardoitua raportointia on aiheutuvas-  
ta lisätyöstä huolimatta lisättävä. Järjestöissä toimivat haastateltavat tunnistivat  
myös yritysten huolen kilpailusensitiivisen tiedon paljastumisesta. Eräs haasta-  
teltava kuitenkin totesi, että mikäli yritykset toimivat samankaltaisissa toimin-  
taympäristöissä kuin esimerkiksi Suomi, jossa kaikki yhtiöt joutuvat lähettä-  
mään tilinpäätöksensä julkaistavaksi kaupparekisteriin, maakohtaiset tiedot  
olisivat mahdollista myös ulkopuolisen tahon koota näitä julkistettuja raportteja  
yhdistelemällä. Periaatteessa tieto olisi monelta osin mahdollista kaivaa esiin jo  
nyt, mutta paljon helpompaa hänen mielestään olisi, mikäli yritykset, joissa tie-  
to kuitenkin on koottuna konsernitilinpäätöstä varten, julkaisisivat sen maittain.  
Myös Verovastuullisuuden toteutumisen tasosta ei kuitenkaan oltu yksimielisiä.  
Tutkimuksen mukaan asenteissa on tapahtunut muutoksia, ja verovastuulli-  
suus on jo kehittynyt positiivisempaan suuntaan, mutta sen toteutumiseen liit-  
tyy edelleen monia haasteita sekä epävarmuutta, sillä kaikki sidosryhmät eivät  
voi luotettavasti todentaa yrityksen tuloverojen maantieteellistä jakautumista.  
erohallinnossa toimiva haastateltava, vaikka ei julkista maakohtaista raportoin-  
tia kannattanutkaan, nosti esiin, että mikäli kiinnostusta löytyy, on useiden yh-  
tiöiden osalta tietoa maittain mahdollista etsimällä löytää. Riski väärin johto-  
päättösten tekemisestä oli vahvasti esillä yrityspuolen haastatteluissa, eikä viesti  
ole jäänyt myöskään järjestöjen edustajilta kuulematta. Väärin johtopäättösten  
tekemisen estämiseksi haastateltavat sysäsivät yrityksille itselleen vastuuta ava-  
ta lukujaan sanallisesti niin kattavalla tavalla, että riski väärinymmärryksille  
pienenenee.

”Ehkä ne riskit, joita olen itse kuullut yritysten uskovan, liittyy siihen, että lukuja  
ymmärretään väärin ja vedetään liian nopeita johtopäätöksiä. Sehän on tietysti yri-  
tysten käsissä, miten paljon narratiivia ja selittävää tekstiä niiden lukujen yhteyteen  
laittaa, toki sitten, jos se niin kun verojen minimointi on tavallaan sitä, miten yritys  
toimii, niin tokihan se on sille mallille huono, jos niistä veroista raportoi ja se tulee  
julkisuuteen.” (Haastateltava J2)

Julkisen maakohtaisen raportoinnin eduksi järjestöissä toimivat haastateltavat  
nostivat monta asiaa. Raportointi voisi heidän mukaansa ohjata yrityksiä vero-  
vastuullisuuteen, kun tiedot maittain tulisi julkistaa ja niistä voisi mahdollisesti  
joutua kritiikin kohteeksi. Tämä voisi ohjata yrityksiä teroittamaan omia vero-  
politiikkojaan ja toimintatapojaan sekä arvioimaan verovastuullisuuttaan uu-  
delleen. Mahdollista olisi myös löytää veroriskejä, joita ei ole aiemmin huomioi-  
tu. Haastateltavien mukaan maakohtainen raportointi vastaisi eri sidosryhmien  
tarpeisiin totuudenmukaisella tavalla sekä mahdollistaisi kysymysten esittämi-  
sen yrityksille tilanteissa, joissa maakohtaiset luvut indikoivat muuta, kuin mitä  
yritys itse on verovastuullisuudestaan julistanut. Eduksi yritysten kannalta  
puolestaan koettiin, että myös sijoittajat saisivat vahvistusta sille, että yritys ei  
ota tarpeettomia veroriskejä.

”Siinä vaiheessa, kun siirrytään oikeasti raportoimaan julkisesti näistä veroista, niin  
joudutaan itekin käymään läpi, että missä oikeasti meidän rajamme menevät, min-  
kälaiset veropolitiikat meillä määritetään, et miten me toimimme. Niin siinä ehkä on  
semmoinen hyvä itsetutkiskelun paikka, missä yhteydessä voi hyvin käydä ilmi esi-

merkiksi, että on, on sellaisia verotuksellisia alueita, mitä ei olla tultu miettineeksi aikaisemmin, eli se on niin kuin ainakin tilaisuus kirkastaa sitä omaa verovastuullisuutta.” (Haastateltava J1)

”Se mahdollistaisi sellaista keskustelua trendeistä ja kysymysten esittämistä yrityksille, jos joku näyttää olevan vähän eri lailla, kun ehkä kuvittelisi sen olevan. Esimerkiksi kun pankeille on tämä julkinen maakohtainen raportointivelvoite, niin ranskalaiset kansalaisjärjestöt muutama vuosi sitten analysoivat ranskalaisten pankkien maakohtaisia raportteja ja sieltä paljastu aika hyvin, että niiden Karibian tytäryhtiöissä oli ihan valtavat voitot eikä yhtään työntekijöitä, mikä viittaisi siihen, että niitä voittoja siirretään sinne Karibialle. Raportointi mahdollistaa sitten tämän tyyppistä keskustelua.” (Haastateltava J2)

”Tämä aggressiivinen verosuunnittelu on vähän niin kuin musta aukko analyytikoille ja sijoittajille ja sijoittajat eivät pidä yllätyksistä. Esimerkiksi veroriskeistä voi tulla yllätyksiä sitten kun tulee jälkiveroja sun muuta. Niin tätä kautta tämä maakohtainen raportointi toisi sijoittajille varmuutta myös siitä, että yritys ei ota tarpeettomia riskejä verotuksen puolella.” (Haastateltava J3)

Kuten tarkastelu yllä osoittaa, sääntelyn lisäämisen suhteen haastateltavien ryhmien näkemykset erosivat selvästi toisistaan. Yrityksissä toimivat haastateltavat perustelivat lisääntyvän sääntelyn vastustamista erityisesti mahdollisuudella kilpailusensitiivisen tiedon paljastumiseen sekä väärin johtopäätösten tekemiseen. Yritykset pitivät esimerkiksi julkista maakohtaista raportointia sidosryhmille liian vaikeaksi tulkita, minkä lisäksi se voisi pakottaa julkistamaan asioita, jotka haluttaisiin pitää kilpailijoilta tai asiakkailta salassa. Kansalaisjärjestöissä toimivat haastateltavat perustelivat maakohtaisen raportoinnin tarvetta, sillä, että nykyinen malli, jossa yritykset voivat vapaasti valita, mitä raportoivat ei ole riittävän luotettavaa ja laadukasta eikä mahdollista vertailua. Maakohtaista raportointia tarvitaan heidän mukaansa, jotta voidaan nostaa esiin haitallisia verokäytäntöjä, ohjata yrityksiä vastuullisuuteen ja antaa sijoittajille paremmin informaatiota yrityksen mahdollisesti ottamista veroriskeistä.

### 5.3.3 Tulevaisuuden näkymät

Haastateltavien kanssa keskusteltiin myös julkisen veroraportoinnin tulevaisuuden näkymistä. Tulevaisuuden ennustaminen on luonnollisesti vaikeaa ja näkemykset tulevaisuudesta ovat epävarmoja. Tästä huolimatta haastateltavien näkemykset julkisen veroraportoinnin tulevaisuudesta olivat kuitenkin melko yhtenäisiä, sillä lähes jokainen haastateltava uskoi sekä raportoinnin määrän että sääntelyn lisääntyvän. Useissa haastatteluissa nousi esiin verovastuullisuuden ympärillä lisääntyvä julkinen keskustelu ja poliittinen paine, joiden enustettiin tuovan muutoksia myös julkisen raportoinnin kenttään. Muutoksen katsottiin tapahtuvan ikään kuin kahta kautta, jotka molemmat vaikuttavat toisiinsa. Raportoinnin uskottiin yleistyvän, kun yhä useammat suuret yritykset alkavat raportoida veroista julkisesti ja toimivat näin esimerkkinä muille ja pikkuhiljaa julkisuudesta kehittyi tavanomaisempaa. Samalla sääntelyn uskottiin lisääntyvän, jolloin raportoinnin muoto todennäköisesti muuttuu standardoidumpaan suuntaan ja raportointi edelleen lisääntyy, kun siitä tulee pakollista suurille yhtiöille. Yhtiöiden varautuminen lisääntyvään sääntelyyn todennä-



köisesti johtaa siihen, että suuri osa yhtiöistä raportoi veroista julkisesti jo ennen pakottavan lainsäädännön voimaantuloa, juuri kuten kävi esimerkiksi yritysvastuuraportoinnin kanssa, joka tuli pakolliseksi vuonna 2018, vuoden 2017 tilikaudelta, mutta josta valtaosa yrityksistä, joita tämä sääntely koskettaa raportoi jo ennen velvoitteen voimaantuloa.

Vaikka sääntelyn lisääntymisestä oltiin lähes yksimielisiä, tulevaisuuden raportoinnin muotoa ei osattu kommentoida kovin tarkasti. Järjestöissä toimivat haastateltavat toivoivat kaikki maakohtaisen raportoinnin pakollisuutta ja kaksi kolmesta haastatelluista järjestötoimijoista oli optimistisia maakohtaista raportointia lisäävän sääntelyn suhteen. Kolmas haastateltu puolestaan ei luottanut sääntelyn lisääntymiseen, sillä kehitys on hänen mielestään ollut liian hidasta eivätkä veroparatiisivaltiot halua luopua asemastaan. Hän näki muutoksen tapahtuvan ennemminkin sijoittajien ja muiden sidosryhmien paineen sekä lisääntyvän vapaaehtoisen raportoinnin aiheuttamana. Eräs järjestössä toimiva haastateltava antoi esimerkkejä kaivos- ja öljyalalla toimivista muutamasta yrityksestä, jotka ovat julkistaneet maakohtaisen raportin. Hän uskoi, että yhä useampi yritys julkistaa myös maakohtaiset veronmaksutiedot tulevaisuudessa ja sen myötä sääntelyä voidaan lisätä, koska suuryritysten lobbaus maakohtaista raportointia kohtaan murenee, kun maakohtaisia raportteja julkistetaan vapaaehtoisesti lisääntyvässä määrin. Yrityksissä toimivat haastateltavat olivat puolestaan kaikki sitä mieltä, että veroraportoinnin sääntely todennäköisesti lisääntyy tulevaisuudessa, joskin raportoinnin tulevaisuuden muodosta yrityksissä toimivilla haastateltavilla ei ollut tarkempaa ennustusta. Myös Verohallinnossa toimiva haastateltava uskoi, että paine julkiseen raportointiin kasvaa ja sääntelyn lisääntyminen esimerkiksi EU:n alueella on todennäköistä.

Yleisesti muutoksen koettiin lähtevän käyntiin Euroopasta. Yksi haastateltava erityisesti korosti, että hänen näkemyksensä raportoinnin sääntelyn lisäämisestä koskettaa vain eurooppalaisia yhtiöitä, sillä hänen mukaansa esimerkiksi Kiinassa tai Yhdysvalloissa vastaavaa keskustelua verovastuullisuuden tai veroista julkisesti raportoinnin ympärillä ei käydä lähellekään samalla tasolla, kuin Euroopassa. Myös muut haastatellut, taustastaan riippumatta, puhuivat muutoksen suhteen juuri Euroopan Unionin sääntelystä ja Euroopan tilanteesta. Verohallintojen tiedonvaihtoon liittyvä sääntely on EU:ssa jo lisääntynyt ja tahotila veronkierron torjumiseksi on ollut selvästi olemassa jo vuosia, mikä näkyy kaikessa viranomaisia koskehtavan lainsäädännön lisääntymisessä. Saman trendin voi uskoa ulottuvan myös julkiseen raportointiin ja sen sääntelyn lisääntymiseen EU:n alueella.

### 5.3.3.1 GRI verostandardi

Kuten tämän tutkielman teoriaosuudessa on kuvattu, globaalisti tunnetuin ja laajimmin käytetty yritys vastuun viitekehys GRI sai vuonna 2019 osakseen uuden taloudellisen vastuun alaisuuteen kuuluvan raportointistandardin nimeltään GRI 207 Tax. Tämä raportointistandardi ja sen vaikutukset nousivat esiin myös osassa haastatteluja. GRI:n julkaisema verostandardi koettiin hyväksi osoituksesi verovastuun ympärillä käydyin keskustelun vaikutuksista ja rapor-

toinnin tulevaisuuden suunnasta, sillä yritysten, jotka raportoivat GRI viitekehysten mukaan tulee jatkossa ottaa jollain tavalla kantaa myös veroasioihin viitekehysten velvoittamana. GRI:n verostandardi on vahva ennuste siitä, että julkinen raportointi veroista, ainakin yritysvastuuraportoinnin osana lisääntyy. Eräs haastateltava uskoi, että sijoittajien on jatkossa helpompi vaatia julkista ja standardoidumpaa veroraportointia, kun on olemassa GRI:n standardi. Yksi haastateltava koki, että vaikka GRI:n verostandardi edelleen jättää yritykselle liikkumavaraa määrittää sen, mitkä asiat ovat heidän liiketoiminnassaan raportoinnin kannalta olennaisia asioita, on joka tapauksessa hyvä, että tarjotaan tunnetun viitekehysten sisällä oleva standardi, joka antaa yrityksille suuntaa, miten asioista voisi raportoida ja näin ohjaa raportointia vertailukelpoisempaan suuntaan.

*”Ainakin se on ehdottomasti hyvä steppi tuosta näkökulmasta, että tarjotaan sellainen tunnetun viitekehysten sisällä oleva standardi minkä mukaan tätä voisi tehdä, joten sitä ei tarvitse itse lähteä kehittämään tyhjästä ja voidaan saada vertailukelpoisemmaksi sitä tietoa. Muistaakseni tuossa GRI standardissakin on edelleen vähän sitä, että yritys sitten itse määrittää sen, että mitkä asiat ovat heidän liiketoiminnassaan sitten relevantteja ja mitkä ei, mikä jättää vähän sitä liikkumavaraa.” (Haastateltava J1)*

*”Se on aika kattava standardi ja minä koen, että se on vahva signaali yrityksille, että on odotus ja minä myös uskon, että sijoittajille on helpompi vaatia sitä, muidenkin kuin Norjan öljyrahaston, jos siitä on GRI standardi. Minä olen ollut kehittämässä nyt tänä vuonna sellaista öljy- ja kaasuyhtiöiden raportointia, niin siihen otettiin mukaan suoraan sellaisenaan tämä GRI:n verostandardi.” (Haastateltava J2)*

Yleisesti haastateltavat uskoivat, että julkinen veroista raportointi erilaisten raportointipainetta aiheuttavien tekijöiden vuoksi lisääntyy ja myös raportoinnin muoto muuttuu. Raportointiin tuo painetta muiden yhtiöiden esimerkki ja raportointitrendit, sijoittajien ja muiden sidosryhmien odotukset, GRI:n verostandardi sekä mahdollisesti tulevaisuudessa myös pakottava lainsäädäntö. Erityisesti raportoinnin muodon kehitys tulevaisuudessa on kiinnostavaa, mikäli yhä useampi yritys alkaa esimerkiksi julkistaa maakohtaisen raportin.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

### 6.1 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli selvittää yrityksen ja sidosryhmien näkemyksiä yritys vastuun ja verojen välisestä suhteesta sekä verojalanjäljen raportoinnin tasosta. Tarkastelun alla oli yrityksissä, kansalaisjärjestöissä sekä Verohallinnossa toimivien veroasiantuntijoiden mielipiteet. Tutkimuksessa selvitettiin vastauksia kolmeen tutkimuskysymykseen koskien yritys vastuun ja verojen välistä suhdetta, vastuullista veronmaksua sekä julkista veroraportointia. Ensimmäinen tutkimuskysymys oli:

1. *Mitä verovastuullisuus tarkoittaa yritysten, kansalaisjärjestöjen ja veroviranomaisen näkökulmasta?*

Tämän tutkimuksen tulosten mukaan verot yhdistetään tiiviisti osaksi yritys vastuuta. Kaikki tutkimuksessa haastatellut veroasiantuntijat pitivät verovastuullisuutta osana yritys vastuuta, mikä indikoi siitä, että vastuullisuuden tarve myös verokysymyksissä selvästi tunnustetaan. Tulosten pohjalta vaikuttaisi siltä, että tilanne on muuttunut esimerkiksi Christensenin ja Murphyn (2004) näkemyksestä, jonka mukaan kansainvälisten suuryritysten johto ei yhdistä veroja osaksi yritys vastuuta. Tutkimuksessa nousi esiin, että verovastuullisuuden on alettu viime vuosina kiinnittää huomiota uudella tavalla. Verovastuullisuudesta käytävä julkinen keskustelu on lisääntynyt ja mediahuomion lisäksi myös eri sidosryhmät kohdistavat yrityksiin painetta. Myös lisääntyvä sääntely muokkaa käsityksiä siitä, millainen toiminta ei ole hyväksyttävää ja uudistaa näkemyksiä verovastuullisuudesta. Kasvanut huomio aiheiden ympärillä puolestaan ohjaa yrityksiä arvioimaan omaa toimintaansa. Vaikuttaa siis siltä, että yritys vastuun ja verojen yhdistämisessä on jo tapahtunut sekä tapahtuu parhaillaan muutoksia. Myös tutkielman teoriaosuudessa käsitelty viimeaikaisen yritys vastuun ja verot yhdistävän tutkimuksen suuri määrä tukee näkemystä siitä, että verojen katsotaan kuuluvan aikaisempaa selvemmin osaksi yritys vastuun agenda (esim. Bird & Davis-Nozemack (2018); De la Cuesta-González & Pardo (2019); Knuutinen, 2014). Haastateltujen asiantuntijoiden

mukaan osa yrityksistä haluaa selvästi olla edelläkävijöitä myös tällä yritysvas-  
tuun osa-alueella, ja näiden yritysten esimerkki toimii yhtenä verovastuulli-  
suutta pikkuhiljaa edistävänä voimana.

Tutkimuksessa verot miellettiin yrityksen kontribuutioksi yhteiskunnan rahoittamiseen ja verovastuullisuus tämän kontribuution asianmukaiseksi hoi-  
tamiseksi. Knuutisen (2014) mukaan näkemys veroista sosiaalisena kontribuutiona tuo verot tiiviisti yritys vastuun yhteyteen verrattuna näkemukseen veroista pelkkänä kulueränä. Verojen mieltäminen sosiaalisesti kontribuutioksi osoittaa, että haastatellut henkilöt liittävät veroihin myös niiden yhteiskunnalliset vaikutukset. Erityisesti Verohallinnossa ja järjestöissä toimivat haastateltavat kuvasivat tapoja, joilla yritykset hyötyvät yhteiskunnasta. Yritysten saama hyöty puolestaan luo niille veloitteen osallistua hyödyntämiensä rakenteiden rahoittamiseen tilittämällä osan tuotoistaan veroina yhteiskunnan käyttöön. Myös Bird ja Davis- Nozemack (2018), Gribnau ja Jallai (2017), Knuutinen ja Pietiläinen (2017) sekä Gribnau (2015) kuvaavat yrityksen yhteiskunnasta saamia hyötyjä, kuten toimivaa infrastruktuuria, oikeusjärjestelmää ja koulutuslaitoksia, sekä perustelevat saadulla hyödyllä tarvetta maksaa verot asianmukaisesti. Myös kaikki yrityksissä toimivat haastateltavat puhuivat kontribuutiosta yhteiskuntaan, mutta vastauksissa nousi enemmän esiin yrityksen osallistuminen ja rahan luovuttaminen yhteiskunnan käyttöön, ei niinkään vastapainoksi saatava hyöty. Vaikka kaikki haastateltavat mieltävät veronmaksun kontribuutioksi yhteiskuntaan, on näkemyksissä veronmaksusta sosiaalisena kontribuutiona siten erotettavissa pieniä vivahde-eroja.

Tutkimuksessa löydettiin useita konkreettisia piirteitä, jotka miellettiin kuuluvaksi verovastuullisuuteen ja joiden avulla verovastuullisuutta voidaan määritellä ja arvioida tarkemmin. Verovastuuseen käytännön tasolla yhdistettiin erityisesti keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyminen; veronmaksu siinä maassa, jossa liiketoiminnan arvo luodaan; avoimuus ja läpinäkyvyys veroasioissa sekä se, että ei haeta lainsäädännön aukkoja tai niin kutsuttuja harmaita alueita, joista olisi saatavilla verohyötyjä. Haastatteluiden myötä saatu näkemys verovastuullisuuteen kuuluvista tekijöistä yhdistää kattavasti teoreettisessa viitekehityksessä esiteltyjä De la Cuesta-Gonzálezin ja Pardon (2019), Jallain (2017), Finérin ja Ylösen (2015) sekä Jenkinsin ja Newellin (2013) esittämiä vastuulliseen verostrategiaan kuuluvia piirteitä. Haastateltavat olivat taustastaan riippumatta sitä mieltä, että lainsäädäntö ei ole täydellistä eikä puhtaasti lain kirjaimen mukainen veronmaksu tai lain kirjaimen vetoaminen ole osa nykypäivän verovastuullisuutta. Tulos tukee esimerkiksi Gribnaun ja Jallain (2017) sekä Ylösen ja Laineen (2015) käsitystä verolain hengen huomioimisen tärkeydestä osana verovastuullisuutta. Tutkimuksen mukaan lähtökohtaisesti tulisi pyrkiä mahdollisimman hyvään lainsäädäntöön, sillä se on veroasioissa yritysten toiminnan luonnollinen perusta. Vaikka jokaisen haastateltavan mielestä toimiva verolainsäädäntö on tärkeää, tavat, joilla eri toimijat lobbaavat veronkierron säännöksiä kiristävän lainsäädännön puolesta tai sitä vastaan ovat kuitenkin aivan oma kysymyksensä.

Koska lainsäädäntö ei ole täydellistä, yrityksen omalle vastuullisuudelle myös veroasioissa on tarvetta. Tutkimuksen pohjalta voidaankin todeta, että verokysymykset ovat mahdollisesti esimerkkejä tilanteista, joissa yritysten vastuullisuus todella punnitaan, sillä vastakkain ovat taloudelliset intressit sekä toisaalta velvoite osallistua yrityksen hyödyntämän toimintaympäristön rakentamiseen. Haastateltavien erilaisista taustaorganisaatioista huolimatta näkemykset verovastuullisuuden määritelmästä ja tarkoituksesta olivat melko yhteneväisiä. Tutkimuksen toisen tutkimuskysymyksen kohdalla erot haastateltujen ryhmien näkemyksissä alkoivat tulla selvemmin esiin. Tutkimuksen toinen tutkimuskysymys oli:

2. *Miten hyvin verovastuullisuus näiden ryhmien mielestä toteutuu?*

Tutkimuksen perusteella verovastuullisuuden toteutumisessa on tapahtunut muutoksia aikaisempaa vastuullisempaan suuntaan, joskin haastateltavien näkemykset verovastuun toteutumisen tasosta olivat osin ristiriidassa keskenään. Tutkimuksessa haastatellut yrityksissä ja Verohallinnossa toimivat asiantuntijat kokivat, että yritykset valtaosin pyrkivät toimimaan vastuullisesti myös verojen suhteen. Heidän mukaansa verovastuullisuus toteutuu eurooppalaisten ja etenkin suomalaisten listayhtiöiden osalta hyvin. Keinotekkoisten, pelkästään veroetujen vuoksi toteutettavien järjestelyiden laatimista tai lain porsaanreikien etsimistä ei pidetä yrityksissä nykyaikaisena toimintana ja vanhoista aikaisemmin vallassa olleista veronkierron rakenteista on haastateltavien mukaan pääosin luovuttu. Tutkimuksen mukaan yritysten veroasioiden johtamisessa korostuu riskien hallinnan ja ennakkoinnin näkökulmat. Tärkeää on verovelvoitteiden hoitaminen asianmukaisesti ja mahdollisimman yllätyksettömästi sekä pakollisten ilmoittamisprosessien tehostaminen. Jenkins ja Newell (2013) sekä Knuutinen (2014) ovat kuvanneet veronkiertoon liittyviä riskejä, joita ovat mm. mainehaitat, taloudelliset sanktiot sekä epävarmuus tulevista seurauksista. Tutkimukseen haastatellut yritysten edustajat tunnistavat selvästi nämä riskit ja riskien välttäminen koettiin myös yrityksiä vastuullisuuteen ohjaavaksi tekijäksi. Erityisesti haastatteluissa esiin nousi negatiivinen julkisuus ja mainehaitat, joita yritykset pyrkivät välttämään. Myös Grahamin ym. (2014) tutkimuksessa maine oli merkittävä tekijä, joka vaikutti yritysjohton päätöksiin välttää veronkierron strategiaa. Pyrkimys välttää mainehaittoja ohjaa haastateltavien mukaan yrityksiä tarkastelemaan veroja ja vastuullisuutta uudella tavalla. Tulos on linjassa myös sen kanssa, mitä tutkielman teoriaosuudessa on käsitelty legitimitietin tavoittelusta. Esimerkiksi Whaitin ym (2018) sekä Gribnaun ja Jallain (2017) mukaan paheksuttavaksi koetut verojärjestelyt voivat johtaa yrityksen julkisen arvostelun alaiseksi, mikä puolestaan uhkaa sen legitimitettiin eli oikeutusta toimia yhteiskunnassa. Legitimitietin säilyttääkseen yrityksen tulee siten muuttaa toimintaansa vastuullisemmaksi.

Vaikka järjestöissä toimivat haastateltavat kokivat hekin useiden yritysten hoitavansa veroasiansa hyvin, olivat heidän näkemyksensä verovastuullisuuden toteutumisesta yleisesti kahta muuta haastateltua ryhmää kriittisempiä.

Erityisesti esiin nousi verovastuullisuuden arvioimisen hankaluus sekä kritiikki avoimuuden ja läpinäkyvyyden puutteesta. Verovastuullisuuden toteutumisen arvioiminen on hankalaa kansainvälisesti toimivien yritysten osalta, sillä yrityksillä ei ole pakottavaa velvoitetta raportoida tuloveroja maakohtaisesti. Näin ollen sidosryhmät, veroviranomaisia lukuun ottamatta, eivät voi luotettavasti todentaa yhtä verovastuun toteutumisen tärkeää ominaisuutta: verojen maksamista arvon luomisen suhteessa. Järjestöissä toimivat haastateltavat korostivat kansainvälisten suuryritysten voitonsiirrosta globaalisti aiheutuvaa verotulojen menetystä sekä pienille kansallisille yhtiöille aiheutuvaa epätasa-arvoista asemaa. Järjestöissä toimivat haastateltavat eivät ole kritiikkinsä kanssa yksin, sillä veronkierto on myös useissa aikaisemmissa tutkimuksissa esitetty pitkälti monikansallisten yhtiöiden harjoittamana toimintana, jossa hyödynnetään juuri monikansallisuuden tuomia mahdollisuuksia siirtää voitot verotettavaksi siellä, missä se on edullisinta (esim. Dowling, 2014; Otusanya, 2011). Verovastuullisuuteen yhdistetyn avoimuuden ei koettu toteutuvan vielä kovinkaan hyvin, minkä lisäksi yritysten lobbaus sääntelyn kiristämistä vastaan sai järjestötoimijoilta kritiikkiä. Vaikka yritykset kommunikoisivat olevansa verovastuullisia, voi haluttomuus julkistaa maakohtaisia tietoja ja taistelu sääntöjen kiristämistä vastaan, siten asettaa niiden verovastuullisuuden sidosryhmien silmissä kyseenalaiseksi.

Haastatellut sidosryhmät yhdistivät verovastuullisuuden toteutumiseen erilaisia haasteita. Järjestöissä ja Verohallinnossa toimivat haastateltavat nostivat esiin yritysten vaikeuden ja haluttomuuden nähdä isoa kuvaa ja sitä, mitä verovaroilla mahdollistetaan sekä päätöksenteon hitauden, vaikka halua vastuullisuuteen löytyisikin. Yrityksissä toimivat haastateltavat kokivat haasteelliseksi jatkuvasti muuttuvan lainsäädännön, lisääntyneet tulkintaerimielisyydet eri maiden viranomaisten kanssa sekä julkisuuden hallinnan. Myös maiden välinen verokilpailu nousi tutkimuksessa esiin puhuttaessa verovastuullisuudesta ja sen toteutumisesta. Esimerkiksi Otusanyan (2011) mukaan monikansallisten yhtiöiden veroetuja hyödyntävät verostrategiat lietsovat haitallista verokilpailua eri valtioiden välillä. Tässä tutkimuksessa esiin nousi kuitenkin myös näkemys, että on vaikea tuomita yksittäisiä yrityksiä kannustimien hyödyntämisestä, mikäli kohdemaata itse tarjoaa kyseisiä kannustimia ja yrityksen toiminta maassa on aidosti kannustimen mukaista. Esimerkiksi yrityksissä toimivat haastateltavat korostivat, että tällöin toimitaan juuri lainsäätäjän tahdon mukaan. Osa haastateltavista koki maidenvälisen verokilpailun yhdeksi merkittäväksi verovastuullisuuden edistämisen ongelmaksi, jonka ratkaiseminen vaatisi yhteistyötä korkeammalla, esimerkiksi EU:n tasolla, mutta joka todennäköisesti on vaikeaa, sillä matalan verotuksen maat eivät mielellään luovu veromallistaan, joka houkuttelee niihin yrityksiä ja investointeja. Tilanne verovastuullisuuden toteutumisen suhteen koettiin kuitenkin yleisesti paremmaksi suomalaisten ja eurooppalaisten yritysten osalta, kuin esimerkiksi yhdysvaltalaisen yhtiöiden osalta. Euroopassa yrityksiltä ei haastateltavien mukaan edellytetä veroaggressiivisuutta samalla tavalla kuin Yhdysvalloissa, joissa asenneilmapiiri verojen suhteen on erilainen. Tutkimuksen kolmas tutkimuskysymys oli:

3. *Minkälaiseksi julkisen veroraportoinnin nykyinen taso koetaan ja pitäisikö raportoinnin sääntelyä lisätä?*

Tämän tutkimuksen mukaan nykyistä verojalanjälkiraportointia ei voida pitää täysin riittävänä vastauksena sidosryhmien tietotarpeisiin. Verojalanjälkiraportoinnin tarkoitusperät ja luotettavuus myös osin kyseenalaistettiin tutkimuksessa. Osa haastateltavista koki, että raportoinnilla halutaan rehellisesti osoittaa osallistumista ja tuoda esiin kuinka paljon yrityksen toiminta kokonaisuudessaan luo verotettavaa tuloa. Yli puolet haastateltavista kuitenkin oli sitä mieltä, että julkisella veroraportoinnilla pyritään usein häivyttämään näkyvistä yrityksen kannalta ongelmallisia asioita ja viherpesemään julkisuuskuvaa. Koska raportointi on vapaaehtoista eikä sen muotoa säännellä yritykset voivat nostaa esiin vain haluamiaan asioita. Lisäksi raporteissa usein sekoitetaan eri verolajit, mitä erityisesti järjestöissä toimivat haastatellut pitivät ongelmallisena. Myös raportoinnin osalta tulokset ovat yhdistettävissä legitimititeettiteoriaan. Whaitin ym. (2018) näkemys siitä, että yritykset voivat hyödyntää vastuullisuusraportointia hämätäkseen ja saavuttaakseen vain näennäisen legitimitetin, sai tutkimuksessa kannatusta. Tutkimuksessa nousi esiin esimerkkejä tilanteista, joissa raportointi on aloitettu ikään kuin vastauksena negatiiviseen julkisuuteen sen jälkeen, kun maineriski on tietyn yrityksen kohdalla realisoitunut. Vaikuttaa siten siltä, että syntyneitä legitimititeettikuilua on pyritty paikkaamaan sellaisella veroraportoinnilla, joka luo yrityksestä kuvaa hyvänä veronmaksajana ja yrityskansalaisena. Tämän tutkimuksen tulokset ovat siten osoitus Ashfordin ja Gibbsin (1990) näkemyksestä organisaation legitimiteteistä kaksiteräisenä miekkana. Toisaalta legitimitetin tavoittelu voidaan nähdä tärkeäksi muutosvoimaksi, joka ohjaa tai pakottaa yhtiöt valitsemaan vastuullisempia verostrategioita. Toisaalta verojalanjäljen raportointi, jolla yhteiskunnan normien mukaista toimintaa pyritään osoittamaan ja legitimitettiin vahvistamaan, koettiin osin viherpesuksi ja julkisuuskuvan kiillottamiseksi. Raportoinnilla voidaan ikään kuin pyrkiä luomaan kuvaa verovastuullisuudesta, toimintaa todellisuudessa millään tavalla muuttamatta.

Suhtautumisessa julkista veroraportointia koskevan sääntelyn lisäämiseen haastatellut jakautuivat selvästi kahteen leiriin. Yrityksissä ja Verohallinnossa toimivat haastateltavat olivat sääntelyn lisäämistä vastaan. Järjestöissä toimivat haastateltavat puolestaan kannattivat sääntelyn lisäämistä yksimielisesti. Tutkimuksessa sääntelyn lisäämisestä esiin nousi erityisesti julkinen maakohtainen raportointi ja sitä koskevat mielipiteet. Yritysten edustajat kokivat lisääntyvien raportointivelvoitteiden tuovan lisää työtä ja kustannuksia, eikä eri yhtiöiden tietoja todennäköisesti saataisi vertailukelpoisiksi. Suurinta huolta maakohteisessa raportoinnissa aiheutti mahdollinen negatiivinen julkisuus raporttien takia tehtyjen irrallisten ja väärin tulkintojen vuoksi sekä mahdollisuus kilpailusensitiivisten tietojen paljastumiselle. Myös sidosryhmien kyky ymmärtää monimutkaista yritysverotusta herätti epäilyksiä eikä tietoa siksi pidetty sidosryhmille kovinkaan hyödyllisenä. Yrityksissä toimivien haastateltavien vastustus tukee Seabrooken ja Wiganin (2016) näkemystä, jonka mukaan monilla or-

ganisaatioilla ja ammattilaisilla voisi olla intressejä vastustaa julkista maakohtaista raportointia, joka velvoittaisi yrityksiä toimittamaan erilliset veroraportit eri lainkäyttöalueilta. Verohallinnossa toimiva haastateltu tuki yritysten näkemystä siitä, että maakohtaisella raportilla tarjottava tieto voisi julkisena johtaa helposti väärinymmärryksiin. Hän ei myöskään kannattanut enempää sääntelyä yrityksille, jotka jo nyt joutuvat raportoimaan hyvin kattavasti eri asioista.

Järjestöissä toimivat haastatellut kokivat julkisen maakohtaisen raportoinnin ehdottoman tärkeäksi askeleeksi avoimuuden ja läpinäkyvyyden lisäämiseksi. Mitä korkeammalla maantieteellisellä tasolla raportointi tehtäisiin pakolliseksi sen parempi. Haastateltavat nostivat esiin, että vaikka vertailukelpoisuus ei olisi täydellistä, olisi tilanne kuitenkin huomattavasti parempi, kuin nykyinen yritysten täysi vapaus valita mitä raportoi. Maakohtainen raportointi loisi paremmat edellytykset tutkimukselle ja mahdollistaisi epäkohtien esiin nostamisen. Esimerkiksi Brown, Jorgensen ja Pope (2019) ovat eurooppalaisten pankkien maakohtaisia raportteja tutkimalla selvittäneet finanssiyhtiöiden veroparatiisien käyttöä. Mikäli velvoite julkiseen maakohtaiseen raportointiin koskisi myös muita kuin pankkisektorilla toimivia yrityksiä, voisivat kansalaisjärjestöt tehdä vastaavaa tutkimusta laajemmin. Yritysten huoli väärinymmärryksistä tunnistettiin, mutta järjestöissä toimivat haastateltavat sysäsivät yrityksille itselleen vastuun täydentää raporttejaan niin kattavin sanallisin kommentein, että väärinymmärryksiä ei pitäisi olla mahdollista syntyä. Järjestöissä toimivien haastateltavien mukaan julkinen maakohtainen raportointi ohjaisi yrityksiä verovastuullisuuteen, sillä kun tietoja joutuu julkistamaan, täytyy omaa toimintaa arvioida kriittisesti myös vastuullisuuden näkökulmasta. Maakohtaisen raportoinnin eduksi nostettiin myös mahdollisuus todistaa esimerkiksi sijoittajille, että yritys ei ota turhia veroriskejä.

Vaikka sääntelyn lisäämisen tarpeesta oltiin eri mieltä, lähes kaikki haastateltavat ennustivat julkista veroraportointia ohjaavan sääntelyn lisääntyvän tulevaisuudessa ainakin Euroopan tasolla. Myös GRI:n julkaisemaa GRI 207 verostandardia pidettiin esimerkkinä siitä, että julkinen raportointi veroista ainakin yritysvastuuraportin osana varmasti yleistyy jatkossa entisestään. Zummon ym. (2017) mukaan jo nykyinen lisääntynyt raportointi viranomaisille on lisännyt julkista raportointia ilman, että siihen on ollut pakottavaa velvoitetta. Tämän tutkimuksen perusteella vaikuttaa siltä, että raportointi kehittyy nykyistä standardoidumpaan suuntaan ja tuloverojen maakohtainen raportointi todennäköisesti yleistyy myös yritysten näyttämän esimerkin ja sidosryhmien paineistuksen ohjaamana. Haastateltavat uskoivat, että kun yhä useampi yritys julkistaa tiedot maakohtaisesti, kynnyksellä lähteä mukaan raportointiin madaltuu. Tämä kehitys voi puolestaan edistää myös sääntelyn lisäämistä, mikäli yritysten vastustus lisääntyvän vapaaehtoisen raportoinnin myötä vähitellen heikkenee.



## 6.2 Pohdinta

Tutkimuksen tulokset ovat hyvä osoitus eri sidosryhmien yrityksiin kohdistamista laajoista odotuksista. Yrityksiltä vaaditaan vastuullisuutta kaikilla toiminnan osa-alueilla, eivätkä verot ole tästä poikkeus. Verovastuullisuuteen yhdistetyt piirteet: keinotekoisista järjestelyistä pidättäytyminen; veronmaksu siinä maassa, jossa liiketoiminnan arvo luodaan; avoimuus ja läpinäkyvyys veroasioissa sekä lainsäädännön aukkojen tai harmaiden alueiden hyödyntämisen välttäminen, ovat osoitus siitä, ettei veroasioiden hoidossa riitä vain osakkeenomistajille tuotettavan arvon maksimoiminen vaan myös muiden sidosryhmien etuja täytyy pyrkiä huomioimaan. Mikäli yritys epäonnistuu tässä, uhkana on suorien taloudellisten sanktioiden lisäksi myös negatiivinen julkisuus. Sidosryhmillä on valtaa, jota niiden on modernissa yhteiskunnassa aikaisempaa helpompi käyttää. Epäkohdat yritysten toiminnassa nostetaan niiden paljastuessa yhä todennäköisemmin päivänvaloon. Tutkimuksen tulokset ovat vahvasti yhdistettävissä sidosryhmäteoriaan, jonka mukaan yritysten on kiinnitettävä huomiota kaikkiin ryhmiin tai yksilöihin, jotka voivat vaikuttaa yrityksen päämäärään, tai joihin kyseinen päämäärä vaikuttaa, koska tämä ryhmä voi estää päämäärän saavuttamisen (Freeman, 1984 s. 52). Myös verojen suhteen yrityksiltä vaaditaan tasapainottelua eri sidosryhmien vaatimusten välillä. Lainsäädäntö monimutkaistuu, taistelu eri maiden verohallintojen kanssa lisääntyy ja järjestöt vaativat lisää avoimutta verojen raportointiin. Samalla kun yritys- ja verovastuullisuutta vaaditaan enenevässä määrin, yritysten tulee pystyä vastaamaan tuotto-odotuksiin ja pitämään osakekurssi omistajia tyydyttävällä tasolla. Taloudellisen, sosiaalisen ja ympäristövastuun yhdistäminen ei todennäköisesti ole aina kovinkaan helppoa. Mikäli veroja kuitenkin lähestytään riskien kautta, kuten yritykset tämän tutkimuksen mukaan asiaa lähestyvät, ei ristiriitaa vastuun osa-alueiden välille välttämättä synny, sillä riskit realisoituessaan merkitsevät yleensä taloudellisia takaiskuja, joiden välttäminen on myös osakkeenomistajien edun mukaista. Dohin ja Guayn (2006) mukaan yritysjohton sitoutuminen yritysvastuuseen vaihtelee aidosta yritysvastuun mukaisesta ajattelusta pyrkimykseen välttää negatiivista julkisuutta, joista jälkimmäinen on enemmän linjassa perinteisen osakkeenomistajien etua vaalivan näkemyksen kanssa. Vastuullisuuden tärkeys liiketoiminnassa kasvaa enenevässä määrin, eikä lopputuloksen kannalta merkitse syyt, miksi yritykset sitoutuvat yritysvastuuseen vaan mahdollinen muutos kohti aidosti vastuullisempia toimintatapoja eri yritystoiminnan osa-alueilla. Sidosryhmien asettama paine on siksi tärkeää.

Tutkimuksen tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että yritykset ovat ainakin Suomessa siistineet verokäytäntöjään ja pyrkivät valtaosin verovastuullisuuteen. Tutkimukseen osallistuneiden yritysten ja veroviranomaisen edustajien mielestä verovastuullisuus toteutuu suomalaisten yhtiöiden osalta hyvin, mutta järjestöjen edustajille nykyinen taso ei vielä riitä. Näkemys erot kulmineoivat suurelta osin julkiseen maakohtaiseen raportointiin. Vaikuttaa siltä, että

tuloverojen maantieteellisen jakautumisen osalta verovastuullisuuden tilanne on hieman hämärän peitossa, mikä puhuu julkisen maakohtaisen raportoinnin puolesta, sillä sen avulla tilannetta voidaan tutkia ja epäkohtia nostaa vielä nykyistä paremmin esiin. Toisaalta yritysten näkökulmasta voidaan argumentoida, että miksi veroista tulisi raportoida julkisesti, kun päätökset verojen suhteen tekee valtion viranomainen, jolla on paras kyky arvioida verotuksen oikeaa toteutumista ja jolle nämä maakohtaiset tiedot Suomessa jo raportoidaan. Kuten tässä tutkielmassa on kuvattu, selkeä tahtotila Euroopassa on ollut veronkierroon kitkeminen, mihin on ensisijaisesti pyritty lainsäädäntöä ja veroviranomaisen tiedonsaantioikeuksia parantamalla. Tutkimuksen tulosten mukaan veroviranomaisiin ei kuitenkaan aina kykene tuomitsemaan veronkiertoa, mikäli järjestelyn sopimattomuudelle ei löydy oikeaa lakipykälää. Tällaisissa tilanteissa, julkinen maakohtainen raportointi voisi saattaa yritykset julkisen arvostelun kohteeksi, mikä voisi ohjata yrityksiä jatkossa pysymään poissa harmaalta alueelta, jossa toimiminen katsotaan lain hengen vastaiseksi. Toisaalta yritykset pelkäävät julkisessa maakohtaisessa raportoinnissa kilpailusensitiivisten tekijöiden paljastumista ja epäsuhtaista asemaa esimerkiksi Yhdysvaltojen ja Kiinan markkinoilla toimiviin yrityksiin verrattuna, sillä näillä markkinoilla yhtä vahvaa painetta julkiseen maakohtaiseen raportointiin ei ole ollut. Myös nämä ovat varmasti aiheellisia pelkoja. Kuten tulokset osoittavat julkinen maakohtainen raportointi herättää vahvoja perusteluja sekä puolesta että vastaan. Jonkinlainen kehitys raportoinnin suhteen on tutkimuksen mukaan kuitenkin toivottavaa, sillä tämänhetkinen verojalanjälkiraportointi -nimellä usein kulkeva raportointi koettiin melko yleisesti tuloverojen osalta riittämättömäksi. Verojalanjälkiraportoinnin perusteella arvioituna yritykset vaikuttavat vähän valjastavan verovastuullisuuden siihen tarkoitukseen, joka sopii niiden omaan strategiaan, sillä raportoinnissa julkistetaan usein sellaisia tietoja, jotka saavat yrityksen näyttämään hyvältä yrityskansalaiselta samalla mahdollisia epäkohtia aktiivisesti häivyttäen. Toki tästäkin on poikkeuksia ja osa yrityksistä haluaa erottua edelläkävijöinä myös verovastuullisuuden ja sen raportoinnin suhteen.

Tutkimuksessa haastateltujen henkilöiden erilaiset taustat näkyvät tuloksissa. Mielenkiintoista tässä tutkimuksessa oli veroviranomaisen ja yritysten edustajien pitkälti yhtenevät näkökulmat. Veroviranomainen Suomessa piti verovastuullisuuden tilaa hyvänä ja yrityksiä vastuullisempina kuin järjestöissä toimivat haastateltavat. Veroviranomainen ei myöskään nähnyt etuja säännelystä julkisesta raportoinnista. Verotuksen toteuttavalla viranomaisella voisi olettaa olevan paras käsitys verovastuullisuuden toteutumisen tasosta omalla toimialueellaan. Mikäli tämä viranomainen on sitä mieltä, että verotus on asianmukaisesti hoidettu, voisi verovastuullisuuden mahdollisesti katsoa jo toteutuvan riittävän hyvin. Tämä näkemys vaatii kuitenkin tuekseen jatkotutkimuksia. Tässä tutkimuksessa on pyritty sekä aikaisemman teorian että eri sidosryhmien edustajien haastattelujen avulla selvittämään, mitä verovastuullisuus on ja milloin verovastuullisuuden voidaan katsoa toteutuvan. Nämä eivät ole teemoja, joihin todennäköisesti on löydettävissä absoluuttista totuutta ja etenkin käytäntö osoittautuu hyvin moniulotteiseksi. Vaikka tutkimuksessa haastatellut

henkilöt yhdistivät verovastuullisuuteen hyvin samankaltaisia asioita, näkemykset verovastuullisuuden toteutumisesta käytännössä osoittavat, ettei verovastuullisuutta kuitenkaan ehkä ymmärretä aivan samalla tavalla. Vaikka verovastuullisuus määriteltäisiin hyvin yhteneväisesti, osa haastateltavista arvioi verovastuullisuuden toteutumista kriittisemmin kuin toiset, mikä tuo hyvin esiin vivahde-eroja verovastuullisuuden ymmärtämisestä käytännön tasolla.

Vaikka absoluuttista totuutta ei löydetä, tämä tutkimus tuo ilmi eri sidosryhmien näkemyksiä verovastuullisuudesta ja luo lisää ymmärrystä verojen ja yritys vastuun välisestä moniulotteisesta suhteesta. Tutkimuksessa tarkennetaan verovastuullisuuden määrittelyä ja arvioidaan verovastuullisuuden toteutumista eri näkökulmista. Tässä tutkimuksessa myös yrityksissä toimivat henkilöt saavat mahdollisuuden puhua verovastuullisuudesta sekä kuvata omia näkemyksiään vastuullisuuden toteutumisesta, mikä on tärkeää, sillä ainakin heidän omien sanojensa mukaan yritysten näkökulma jää usein kuulematta julkisessa keskustelussa. Tutkimuksen tuloksia arvioitaessa tulee kuitenkin huomioida, että veroaggressiiviset yritykset eivät todennäköisesti halua osallistua tämänkaltaiseen tutkimukseen ja on mahdollista, että tässä tutkimuksessa haastateltujen yrityksissä toimivien henkilöiden vastaukset antavat liian positiivisen kuvan verojen ja yritys vastuun yhdistämisestä yrityksissä. Tutkimukseen etsittiin osallistujia mm. erilaisiin julkaisuihin ja työryhmiin sekä julkiseen yritysverotuksesta käytävään keskusteluun osallistumisen perusteella, mikä voi osaltaan vaikuttaa siihen, ettei tutkimukseen valikoitunut hyvin veroaggressiivisiä näkemyksiä. Toisaalta on myös täysin mahdollista, että riskien välttämiseen ja ennakointiin tähtäävä näkökulma edustaa hyvin suomalaisten pörssiyritysten yleistä lähestymistä verotukseen. Vastuullisuus on todella pinnalla yritysmaailmassa myös Suomessa ja kuten haastatteluissakin nousi esiin asenteet Euroopassa ja erityisesti Suomessa ovat yleisesti konservatiivisempia verojen suhteen kuin esimerkiksi Yhdysvalloissa.

Vaikka haastatellut esitetään tässä tutkimuksessa osana eri sidosryhmiä tarkoitus ei ole synnyttää vastakkainasettelua eri toimijoiden välillä. Tarkoituksena on kuvattavan ilmiön monipuolinen tarkastelu ja mahdollisuus vertailla eri näkökulmia ja argumentteja. Tutkimuksen tulosten perusteella yritysten on mahdollista uudelleen arvioida omaa verovastuullisuuttaan sekä veroista kommunikointiaan. Lisäksi tutkimus herättää mahdollisesti pohtimaan verojalan jäljen raportoinnin nykytasoa kriittisesti. Onko sellaisella raportoinnilla todellisuudessa arvoa, joka on täysin vapaata ja jossa yritys voi itse määrittää, mitä se raportoi? Eikö tällaisessa raportoinnissa ole merkittävä riski, että raportointia käytetään viherpesun tarkoituksiin? Tutkimus haastaa tarkastelemaan yrityksen omaa verojalan jälkiraportointia ja arvioimaan kriittisesti, onko oma vastuullisuusraportointi täynnä jargonia, jonka tarkoitus on vain kiillottaa pintaa. Sama tarkastelu on ulotettavissa koskemaan yrityksen kaikkea vastuullisuusraportointia, sillä vastuullisuusraportointi on usein arvostelun alaisena juuri sen antaman liian positiivisen tai epäuskottavan vastuullisuuskuvan vuoksi (esim. Milne & Gray, 2013; Deegan, 2007).

Kaiken kaikkiaan tutkimus tuo esiin kolmen eri ryhmän käsityksiä verovastuullisuudesta, sen toteutumisesta ja raportoinnista, ja tuo siten lisäpanoksen verot ja yritys vastuun yhdistävään tutkimukseen. Verovastuullisuuden käsittelyn lisäksi tutkimus tuo esiin eri sidosryhmien yrityksiin kohdistamia monenlaisia odotuksia ja paineita sekä mahdollisesti lisää ymmärrystä yritys vastuun monimuotoisesta ilmiöstä.

### 6.3 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset

Tutkimuksen arvioinnissa tulee kiinnittää huomiota tutkimuksen rajoituksiin. Yhtenä tämän tutkimuksen rajoitteena voidaan pitää laadullisen tutkimusmenetelmän valintaa. Laadullisessa tutkimuksessa objektiivisuutta ei perinteisessä mielessä voida saavuttaa, sillä tutkija ja tutkittava asia kietoutuvat saumattomasti toisiinsa. Laadullisen tutkimuksen perusteella voidaankin saada vain ehdollisia selityksiä johonkin paikkaan tai aikaan rajoittuen. (Hirsjärvi ym. 2009, s. 161.) Tämän tutkimuksen tulokset eivät sellaisenaan ole yleistettävissä ja mikäli haluttaisiin tehdä yleistettäviä johtopäätöksiä, tulisi aineiston kokoa kasvattaa. Toisaalta tutkimuksen tarkoituksena oli pikemminkin syvemmän ymmärryksen luominen ja tutkittavan aiheen kokonaisvaltainen tarkastelu, eikä yleistettävyyteen siten tässä tutkimuksessa edes pyritty.

Laadulliselle tutkimukselle tyypillisen, verrattain pienen, aineiston määrän lisäksi tutkimuksessa on aineiston osalta rajauduttu kolmeen tarkasteltavaan ryhmään, jotka on muodostettu haastateltavien henkilöiden taustaorganisaatioiden perusteella. Kuten sidosryhmäteorian yhteydessä on käsitelty, yrityksillä on runsaasti erilaisia sidosryhmiä, jotka voivat olla kiinnostuneita veroista ja vastuullisuudesta. Tutkimuksen laajuus huomioiden täytyi tutkittavaa joukkoa tässä tutkimuksessa rajata kolmeen valittuun ryhmään. Ryhmien valinnassa pohdittiin kuitenkin huolellisesti, minkälaisia näkökulmia juuri tähän tutkimukseen halutaan ottaa mukaan sekä pyrittiin asemoimaan tutkimus suhteessa aikaisemmin aiheesta tutkittuun. Tutkimuksessa haastateltiin yhteensä seitsemää veroasioiden kanssa työskentelevää henkilöä, joista kolme toimi verojohtajina pörssiyrityksissä, kolme asiantuntijoina verotukseen ja yritys vastuuseen kantaottavissa järjestöissä ja yksi asiantuntijana Verohallinnossa. Huomionarvoista on, että Verohallinnosta tutkimukseen osallistui vain yksi haastateltava. Jotta haastattelussa saatavat näkemykset kuvastaisivat laajemmin kyseisen ryhmän näkemyksiä, haastatteluun valittu henkilö kuitenkin valmistautui haastatteluun käymällä kysymykset etukäteen läpi kollegoidensa kanssa selvittäen siten myös heidän näkemyksiään. Aineiston suhteen on huomioitava myös edellisessä osiossa kuvattu yrityksissä toimivien haastateltavien etsimisen tavan mahdollinen vaikutus tutkimuksen tuloksiin. Mahdollisuus kertoa rehellisesti omia, mahdollisesti myös verojen välttelyä puolustavia tai verovastuullisuutta haastavia, näkemyksiä pyrittiin tutkimuksessa mahdollistamaan sillä, että haastateltujen taustaorganisaatioiden veroasioita ei käsitelty tutkimuksessa millään tavalla ja haastateltaville tehtiin selväksi, että tutkimukseen osallistuminen ta-

pahtuu anonymisti, eivätkä näkemykset ole yhdistettävissä siihen yritykseen, jossa henkilö työskentelee.

Tutkimuksen luotettavuuden arvioimisen yhteydessä esiintyy usein käsitteet reliabiliteetti ja validiteetti. Käsitteet ovat syntyneet kvantitatiivisen tutkimuksen piirissä ja niiden sopivuus laadullisen tutkimuksen arvioimiseen on usein kyseenalaistettu (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 160). Käsitteet ovat myös saaneet erilaisia, perinteisestä kvantitatiivisen tutkimuksen arvioimisesta poikkeavia, muotoja ja tulkintoja kvalitatiivisen tutkimuksen piirissä (Hirsjärvi ym., 2009, s. 232). Hirsjärven ym. (2009, s. 231) mukaan tutkimuksen reliabiliteetti tarkoittaa mittaustulosten toistettavuutta eli sen kykyä antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia. Tämän tutkimuksen reliabiliteetin tarkastelun osalta on tärkeää huomata, että tutkimuksen tulokset heijastavat haastateltujen henkilöiden subjektiivisia kokemuksia, joista tutkija on tehnyt tulkintaa. Laadulliseen tutkimukseen liittyy hyvin oleellisesti tutkijan läsnäolo ja tulkinnat, ja on mahdollista, että toinen tutkija olisi voinut tehdä samasta aineistosta erilaisia tulkintoja. Hirsjärven ja Hurmeen (2000, s. 189) mukaan tätä ei kuitenkaan tarvitse pitää valitun tutkimusmenetelmän tai tutkimuksen heikkoutena, vaan pikemmin kvalitatiivisen tutkimuksen yhtenä ominaispiirteenä.

Tutkimuksen validiteetilla eli pätevyydellä tarkoitetaan tutkimuksen ja siihen valitun menetelmän kykyä tutkia sitä, mitä oli tarkoitus tutkia (Tuomi & Sarajärvi, 2018, s. 160; Hirsjärvi ym. 2009, s. 231). Eskolan ja Suorannan (1998, s. 214) mukaan validiteetin käsite voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäinen validiteetti edellyttää valittujen menetelmällisten ratkaisujen loogista suhdetta tutkimuksen tavoitteisiin (Eskola & Suoranta, 1998, s. 214). Tässä tutkimuksessa aineiston keruun menetelmäksi valikoitui haastattelu, sillä haluttiin tutkia ihmisten henkilökohtaisia näkemyksiä ja haastattelu koettiin tähän luontevaksi menetelmäksi. Ulkoinen validiteetti tarkoittaa tehtyjen johtopäätösten ja aineiston välisen suhteen pätevyyttä eli tutkittavan kohteen esittämistä sellaisena kuin se on (Eskola & Suoranta, 1998 s. 214) Tämän tutkimuksen luotettavuuden lisäämiseksi ja tutkijan tekemien tulkintojen perusteluiksi tutkielmaan on liitetty runsaasti suoria haastatteluotteita, jotta lukija pystyy arvioimaan tutkijan tekemiä tulkintoja ja muodostamaan omat johtopäätöksensä tuloksista. Lisäksi tehtyjä tulkintoja on verrattu aikaisempaan tutkimuskirjallisuuteen.

Verot ja yritysvastuun yhdistävää tutkimusta on tehty runsaasti, mutta aiheista löytyy edelleen sijaa jatkotutkimukselle. Tämän tutkimuksen perusteella verovastuullisuuden ymmärtämisessä on vivahte-eroja, joita olisi mielenkiintoista selvittää vielä tarkemmin, jotta voidaan edelleen tarkentaa verovastuullisuuden määrittelyä ja luoda yrityksille selkeämmät raamit, joiden puitteissa toimia. Muuttuva julkista veroraportointia koskettava sääntely-ympäristö antaa aiheita jatkotutkimukselle. Esimerkiksi uuden GRI 207 standardin voimaan tulon jälkeisiä vaikutuksia yritysten veroraportointiin on tärkeää selvittää. Myös rahoituslaitoksille asetettu velvoite julkiseen maakohtaiseen raportointiin on mielenkiintoinen tutkimuskohde. Joitakin tutkimuksia aiheeseen liittyen on jo tehty, mutta edelleen kaivataan tutkimuksia siitä, muuttaako raportointivelvoi-

te kyseisten rahoituslaitosten toimintaa merkittävästi vastuullisemmaksi, sillä esimerkiksi Joshi, Outslay ja Persson (2020) eivät löytäneet vahvaa vastaavaa evidenssiä. Mielenkiintoista olisikin selvittää, ovatko pankit korjanneet toimintaansa ensimmäisten raportointia tutkivien kirjoitusten ja niitä mahdollisesti seuranneen negatiivisen julkisuuden seurauksena. Mikäli julkinen maakohtainen raportointi tulevaisuudessa yleistyy, avaa se jälleen lisämahdollisuuksia tutkimukselle. Myös tässä tutkimuksessa valittua eri sidosryhmiä tarkastelevaa lähestymistapaa on mahdollista laajentaa esimerkiksi yrityksen palveluiden ja tuotteiden kuluttajien sekä yrityksen työntekijöiden näkemyksiin verovastuullisuudesta ja sen tärkeydestä. Lisäksi yrityksissä toimivien henkilöiden haastattelussa esiin nostamat teemat kuten yritysten kokemukset verohallintojen aggressiivisuuden lisääntymisestä ja jatkuvasti muuttuvan lainsäädännön perässä pysymisestä sekä kaksinkertaisen verotuksen ongelmat voisivat nekin toisaalta toimia innoituksena jatkotutkimukselle.

## LÄHTEET

- Aguinis, H. 2011. Organizational responsibility: Doing good and doing well. S. Zedeck (Ed.), *APA Handbook of Industrial and Organizational Psychology* (3), 855-879. Washington, DC: American Psychological Association.
- Aguinis, H. & Glavas, A. 2012. What we know and don't know about corporate social responsibility: A review and research agenda. *Journal of Management*, 38(4), 932-968.
- Anesa, M., Gillespie, N., Spee, A. P. & Sadiq, K. 2019. The legitimation of corporate tax minimization. *Accounting, Organizations and Society*, 75, 17-39.
- Ashforth, B. E. & Gibbs, B. W. 1990. The double-edge of organizational legitimation. *Organization Science*, 1(2), 177-194.
- Avi-Yonah, R. S. 2006. The three goals of taxation. *Tax L. Rev.*, 60, 1.
- Avi-Yonah, R. S. 2014. Corporate taxation and corporate social responsibility. *NYUJL & Bus.*, 11, 1.
- Babiak, K., & Trendafilova, S. 2011. CSR and environmental responsibility: motives and pressures to adopt green management practices. *Corporate social responsibility and environmental management*, 18(1), 11-24.
- Barnea, A., & Rubin, A. 2010. Corporate social responsibility as a conflict between shareholders. *Journal of business ethics*, 97(1), 71-86.
- Berle, A. A. 1931. Corporate Powers as Powers in Trust, *Harvard Law Review*, 44.
- Bird, R. & Davis-Nozemack, K. 2018. Tax avoidance as a sustainability problem. *Journal of Business Ethics*, 151(4), 1009-1025.
- Bowen, H. R. 1953. *Social Responsibilities of the Businessman*. New York: Harper and Row.
- Carroll, A. B. 1979. A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.
- Carroll, A. B. 1991. The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*, 34(4), 39-48.
- Carroll, A. B. 1999. Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. *Business & Society*, 38(3), 268-295.
- Carroll, A. B. & Shabana, K. M. 2010. The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research and practice. *International Journal of Management Reviews*, 12(1), 85-105.
- Christensen, J. & Murphy, R. 2004. The social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. *Development*, 47(3), 37-44.
- Cummings, J. L. & Doh, J. P. 2000. Identifying who matters: Mapping key players in multiple environments. *California Management Review*, 42(2), 83-104.
- Davis, A. K., Guenther, D. A., Krull, L. K. & Williams, B. M. 2016. Do socially responsible firms pay more taxes? *The Accounting Review*, 91(1), 47-68.

- Davis, K. 1960. Can business afford to ignore social responsibilities? *California Management Review*, 2(3), 70-76.
- De la Cuesta-González, M., & Pardo, E. 2019. Corporate tax disclosure on a CSR basis: a new reporting framework in the post-BEPS era. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Deegan, C., Rankin, M. & Tobin, J. 2002. An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997. A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 312-343.
- Deegan, C. & Blomquist, C. 2006. Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-australia and the Australian minerals industry. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 343-372.
- Deegan, C. 2007. Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting, Unerman, J., Bebbington, J. and O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*, Routledge, London, 127-149.
- Dhaliwal, D. S., Li, O. Z., Tsang, A. & Yang, Y. G. 2011. Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review*, 86(1), 59-100.
- Dimson, E., Karakaş, O. & Li, X. 2015. Active ownership. *The Review of Financial Studies*, 28(12), 3225-3268.
- Dodd Jr, E. M. 1931. For whom are corporate managers trustees. *Harv.L.Rev.*, 45, 1145.
- Doh, J. P. & Guay, T. R. 2006. Corporate social responsibility, public policy, and NGO activism in Europe and the United States: An institutional-stakeholder perspective. *Journal of Management Studies*, 43(1), 47-73.
- Dowling, G. R. 2014. The curious case of corporate tax avoidance: Is it socially irresponsible?. *Journal of Business Ethics*, 124(1), 173-18
- Elkington, J. 2004. Enter the triple bottom line. *The Triple Bottom Line: Does it all Add Up*, 11(12), 1-16. [Viitattu 10.3.2020]. Saatavilla: <https://www.johnelkington.com/archive/TBL-elkington-chapter.pdf>
- Euroopan komissio. 2011. Komission tiedonanto Euroopan parlamentille, neuvostolle, Euroopan talous- ja sosiaalikomitealle sekä alueiden komitealle. Yritysten yhteiskuntavastuuta koskeva uudistettu EU: n strategia vuosiksi 2011-2014. [Viitattu 20.2.2020] Saatavilla: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/FI/1-2011-681-FI-F1-1.Pdf>
- Euroopan komissio. 2016. Ehdotus direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta siltä osin, kuin on kyse tiettyjen yritysten ja sivuliikkeiden tuloverotietojen ilmoittamisesta. COM/2016/0198 final - 2016/0107 (COD). [Viitattu 18.4.2020] Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0198&from=EN>
- Euroopan parlamentti ja neuvosto. 2013. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/36/EU, annettu 26 päivänä kesäkuuta 2013, oikeudesta



- harjoittaa luottolaitostoimintaa ja luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvalvonnasta, direktiivin 2002/87/EY muuttamisesta sekä direktiivien 2006/48/EY ja 2006/49/EY kumoamisesta. [Viitattu 18.4.2020] Saatavilla: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex%3A32013L0036>
- Fallan, E. & Fallan, L. 2019. Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35(3), 101042.
- Ferrell, A., Liang, H., & Renneboog, L. 2016. Socially responsible firms. *Journal of financial economics*, 122(3), 585-606.
- Finér, L. & Ylönen, M. 2017. Tax-driven wealth chains: A multiple case study of tax avoidance in the finnish mining sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 53-81.
- Freeman, R. E. 1984. *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman.
- Freeman, I. & Hasnaoui, A. 2011. The meaning of corporate social responsibility: The vision of four nations. *Journal of Business Ethics*, 100(3), 419-443.
- Freeman, R. E., Wicks, A. C. & Parmar, B. 2004. Stakeholder theory and “the corporate objective revisited”. *Organization Science*, 15(3), 364-369.
- Friedman, M. 1970. A Friedman doctrine: The social responsibility of business is to increase its profits. *The New York Times Magazine*, 13(1970), 32-33.
- Frynas, J. G. & Yamahaki, C. 2016. Corporate social responsibility: Review and roadmap of theoretical perspectives. *Business Ethics: A European Review*, 25(3), 258-285.
- Government Pension Fund Global. 2021a. About the fund. [Viitattu 20.2.2021]. Saatavilla: <https://www.nbim.no/en/the-fund/about-the-fund/>
- Government Pension Fund Global. 2021b. Tax and transparency. [Viitattu 20.2.2021]. Saatavilla: <https://www.nbim.no/en/the-fund/responsible-investment/principles/expectations-to-companies/tax-and-transparency/>
- Govindan, K., Khodaverdi, R., & Jafarian, A. (2013). A fuzzy multi criteria approach for measuring sustainability performance of a supplier based on triple bottom line approach. *Journal of Cleaner production*, 47, 345-354.
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. & Shroff, N. 2014. Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 89(3), 991-1023.
- Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. 1995. Corporate social and environmental reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*
- GRI. 2019. GRI 207: Tax 2019. [Viitattu 20.4.2020]. Saatavilla: <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/resource-center/>
- GRI. 2020. Topic standard project for tax. [Viitattu 24.4.2020]. Saatavilla: <https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>

- Gribnau, H. 2015. Corporate social responsibility and tax planning: Not by rules alone. *Social & Legal Studies*, 24(2), 225-250.
- Gribnau, H. J. & Jallai, A. 2017. Good tax governance: A matter of moral responsibility and transparency. *Nordic Tax Journal*, 2017(1), 70-88.
- Hahn, R. & Kühnen, M. 2013. Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21.
- Hardeck, I. & Hertl, R. 2014. Consumer reactions to corporate tax strategies: Effects on corporate reputation and purchasing behavior. *Journal of Business Ethics*, 123(2), 309-326.
- Harrison, J. S., & van der Laan Smith, J. 2015. Responsible accounting for stakeholders. *Journal of Management Studies*, 52(7), 935-960.
- Hasseldine, J. & Morris, G. 2013. Corporate social responsibility and tax avoidance: A comment and reflection. *Accounting Forum*, 37 (1), 1-14.
- Hillenbrand, C., Money, K. G., Brooks, C. & Tovstiga, N. 2019. Corporate tax: What do stakeholders expect? *Journal of Business Ethics*, 158(2), 403-426.
- Hirsijärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. 2000. Tutki ja kirjoita. 6. uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.
- Hirsijärvi, S., & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki, Finland: Yliopistopaino.
- Hirsijärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2009. Tutki ja kirjoita. 15. painos. Helsinki: Tammi.
- Hummel, K. & Schlick, C. 2016. The relationship between sustainability performance and sustainability disclosure quality—hard numbers beat smooth talk. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 455-476.
- Jallai, A. 2017. Restoring stakeholders' trust in multinationals' tax planning practices with corporate social responsibility (CSR). Peeters, B., Gribnau, J. L. M. and Badisco, J. (Eds). 'Rebuilding Trust in Taxation'. Cambridge: Intersentia, 173-201
- Jenkins, R. & Newell, P. 2013. CSR, tax and development. *Third World Quarterly*, 34(3), 378-396.
- Joshi, P., Outslay, E., Persson, A., Shevlin, T. & Venkat, A. 2020. Does public country-by-country reporting deter tax avoidance and income shifting? evidence from the european banking industry. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2357-2397.
- Ketola, T. 2008. A holistic corporate responsibility model: Integrating values, discourses and actions. *Journal of Business Ethics*, 80(3), 419-435.
- Khan, A., Muttakin, M. B. & Siddiqui, J. 2013. Corporate governance and corporate social responsibility disclosures: Evidence from an emerging economy. *Journal of Business Ethics*, 114(2), 207-223.
- Klettner, A., Clarke, T. & Boersma, M. 2014. The governance of corporate sustainability: Empirical insights into the development, leadership and implementation of responsible business strategy. *Journal of Business Ethics*, 122(1), 145-165.

- Knuutinen, R. 2014. Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning. *Nordic Tax Journal*, 2014(1), 36-75.
- Knuutinen, R. & Pietiläinen, M. 2017. Responsible investment: Taxes and paradoxes. *Nordic Tax Journal*, 2017(1), 135-150.
- KPMG. 2013. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2013. [Viitattu 15.03.2020]. Saataavilla: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/08/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2013.pdf>
- KPMG. 2015. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015. [Viitattu 15.3.2020]. Saataavilla: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
- KPMG. 2017. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. [Viitattu 15.3.2020]. Saataavilla: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>
- Kreps, T. J. 1940. Measurement of the social performance of business. In *An investigation of concentration of economic power for the temporary national economic committee (Monograph No. 7)*. Washington, DC: U.S. Government Printing Office.
- Lanis, R. & Richardson, G. 2012. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- Lanis, R. & Richardson, G. 2013. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*,
- Laplume, A. O., Sonpar, K. & Litz, R. A. 2008. Stakeholder theory: Reviewing a theory that moves us. *Journal of Management*, 34(6), 1152-1189.
- Martínez, J. B., Fernández, M. L. & Fernández, P. M. R. 2016. Corporate social responsibility: Evolution through institutional and stakeholder perspectives. *European Journal of Management and Business Economics*, 25(1), 8-14.
- Masud, M., Kaium, A., Rashid, M., Ur, H., Khan, T., Bae, S. M. & Kim, J. D. 2019. Organizational strategy and corporate social responsibility: The mediating effect of triple bottom line. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 16(22), 4559.
- McCredie, B., & Sadiq, K. 2019. CSR and tax: a study in the transition from an 'aggregate' to 'real entity' view of corporations. *Pacific Accounting Review*.
- Mehboob, D. 2019. Public CbCR fails to move forward in EU council. [Viitattu 20.4.2020]. Saataavilla: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j7hkz9m2y67b/public-cbcr-fails-to-move-forward-in-eu-council>
- Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. 2015. CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59-78.

- Montiel, I. 2008. Corporate social responsibility and corporate sustainability: Separate pasts, common futures. *Organization & Environment*, 21(3), 245-269.
- OECD. 2020a. Glossary of Tax Terms [Viitattu 15.3.2020] Saatavilla: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- OECD. 2020b. BEPS actions. [Viitattu 20.4.2020] Saatavilla: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>
- Valtioneuvoston kanslia. 2014. Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin. [Viitattu 10.5.2020] Saatavilla: <https://vnk.fi/documents/10616/358621/Ohjeistus++valtion+enemmist%C3%B6omisteisille+yhti%C3%B6ille+maakohtaisten+verojen+raportointiin+2014>
- Otusanya, O. J. 2011. The role of multinational companies in tax evasion and tax avoidance: The case of nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 316-332.
- Papoutsi, A., & Sodhi, M. S. 2020. Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance?. *Journal of Cleaner Production*, 260, 121049.
- Payne, D. M., & Raiborn, C. A. (2018). Aggressive tax avoidance: A conundrum for stakeholders, governments, and morality. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 469-487.
- PwC, 2018. Yritysvastuubarometri 2018. [Viitattu 24.4.2020] Saatavilla: <https://www.pwc.fi/fi/julkaisut/tiedostot/yritysvastuubarometri-2018.pdf>
- Rodriguez, P., Siegel, D. S., Hillman, A. & Eden, L. 2006. Three Lenses on the Multinational Enterprise: Politics, Corruption, and Corporate Social Responsibility. *Journal of International Business Studies*, 37, 733-746.
- Saad, N. 2010. Fairness perceptions and compliance behaviour: The case of salaried taxpayers in Malaysia after implementation of the self-assessment system. *eJTR*, 8, 32.
- Schaltegger, S., Hörisch, J. & Freeman, R. E. 2019. Business cases for sustainability: A stakeholder theory perspective. *Organization & Environment*, 32(3), 191-212.
- Scherer, A. G. & Palazzo, G. 2011. The new political role of business in a globalized world: A review of a new perspective on CSR and its implications for the firm, governance, and democracy. *Journal of Management Studies*, 48(4), 899-931.
- Schüz, M. 2012. Sustainable corporate responsibility-The foundation of successful business in the new millennium. *Central European Business Review*, 1(2), 7-15.
- Seabrooke, L. & Wigan, D. 2016. Powering ideas through expertise: Professionals in global tax battles. *Journal of European Public Policy*, 23(3), 357-374.

- Sethi, S. P. 1979. A conceptual framework for environmental analysis of social issues and evaluation of business response patterns. *Academy of Management Review*, 4(1), 63-74.
- Sheehy, B. 2015. Defining CSR: Problems and solutions. *Journal of Business Ethics*, 131(3), 625-648.
- Sikka, P. 2010. Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*, 34(3-4), 325-343.
- Suchman, M. C. 1995. Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Suoranta, J. & Eskola, J. 2014. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Tammi.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2015. Verojalanjälkiraportointi - epävirallisen työryhmän muistio. TEM raportteja 48/2015. [Viitattu 20.4.2020]. Saatavilla: <https://tem.fi/documents/1410877/2869440/Verojalanj%C3%A4rkiraportointi.pdf>
- Työ- ja elinkeinoministeriö. 2020. Vastuullisuusraportointi. [Viitattu 14.4.2020]. Saatavilla: <https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>
- UNIDO. 2020. What is CSR? [Viitattu 20.2.2020]. Saatavilla: <https://www.unido.org/our-focus/advancing-economic-competitiveness/competitive-trade-capacities-and-corporate-responsibility/corporate-social-responsibility-market-integration/what-csr>
- Valtiovarainministeriö. 2017. BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 26/2017. [Viitattu 20.4.2020] Saatavilla: <https://vm.fi/julkaisu?pubid=20402>
- Wahab, N. S. A. & Holland, K. 2012. Tax planning, corporate governance and equity value. *The British Accounting Review*, 44(2), 111-124.
- Whait, R. B., Christ, K. L., Ortas, E. & Burritt, R. L. 2018. What do we know about tax aggressiveness and corporate social responsibility? an integrative review. *Journal of Cleaner Production*, 204, 542-552.
- Ylönen, M. & Laine, M. 2015. For logistical reasons only? A case study of tax planning and corporate social responsibility reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 5-23.
- Zummo, H., McCredie, B. & Sadiq, K. 2017. Addressing aggressive tax planning through mandatory corporate tax disclosures: An exploratory case study. *eJTR*, 15, 359.

## LIITE

### LIITE 1. Tutkimuksen haastattelurunko

1. Taustatiedot
  - Lupa haastattelun nauhoittamiseen ja suorien sitaattien käyttöön
  - Tehtäväkuva ja rooli organisaatiossa, haastateltavan tausta
2. Vastuullinen veronmaksu
  - Miten ymmärrät yritysvastuun? Mitä se mielestäsi tarkoittaa?
  - Miten mielestäsi verot liittyvät yritysvastuuseen?
  - Mitä mielestäsi kuuluu vastuulliseen veronmaksuun?
  - Mitä ovat mielestäsi yrityksen tärkeimmät sidosryhmät verokysymyksissä?
  - Määrittääkö laki mielestäsi riittävästi rajoja verokysymyksissä?
  - Kuuluuko yritysten huomioida myös ns. lain henki? (spirit vs. letter of the law)
3. Verovastuullisuuden toteutuminen
  - Miten hyvin vastuullisuus verokysymyksissä mielestäsi toteutuu? (Suomessa & kansainvälisesti)
  - Mitä haasteita yritysvastuun ja verojen yhdistämiseen liittyy?
  - Oletko sitä mieltä, että (suuret) yritykset maksavat tällä hetkellä riittävän määrän veroja?
  - Onko jotain, mitä yritysten tulisi mielestäsi tehdä eri tavalla veronmaksun suhteen?
  - Onko yritysvastuun yhdistäminen verokysymykseen mielestäsi tärkeää?
4. Verojalanjälkiraportointi / Julkinen veroraportointi
  - Minkä takia yritykset raportoivat julkisesti verojalanjäljestään?
  - Minkä takia yritykset raportoivat julkisesti verojalanjäljestään?
  - Onko raportoinnin sääntelyä mielestäsi riittävästi?
  - Mitä hyötyjä julkisesta veroraportoinnista on yritykselle? / sidosryhmille?
  - Mitä haittoja tai haasteita julkisesta veroraportoinnista on tai voi olla yritykselle?
  - Miten koet, että veroraportointi tulevaisuudessa kehittyy?