

**VEROJALANJÄLKI - RASITE VAI VASTUULLISUUS-
KYSYMYS? DISKURSSIANALYYTTINEN TUTKIMUS
VEROJALANJÄLKIRAPORTOINNISTA**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2021

**Tekijä: Henna Jantunen
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Aila Virtanen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Henna Jantunen	
Työn nimi Verojalanjälki - rasite vai vastuullisuuskysymys? Diskurssianalyttinen tutkimus verojalanjälkiraportoinnista	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 24.5.2021	Sivumäärä 102+2
Tiivistelmä - Abstract	
<p>Tämän pro gradu -tutkielman tavoitteena oli lisätä ymmärrystä verojalanjälkiraportoinnista tarkastellen sitä sekä sisällöllisesti että merkityssidonnaisesti kielenkäytön tutkimuksen avulla. Tarkoituksena oli selvittää, minkä teemojen ympärille verojalanjälkiraportit rakentuvat ja miten teemoista puhutaan eli millaisia diskursseja niistä tuotetaan. Tutkimusaineistona hyödynnettiin suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraportteja vuodelta 2019 ja tutkimusmenetelmänä sisällönanalyysiä sekä diskurssianalyttistä tutkimusstrategiaa. Tutkimuksessa edettiin sisällön teemoiksi erittelevästä sisällönanalyysistä tulkitsevalle tasolle retorisesti painottuneeseen diskurssianalyysiin, jossa kiinnostuksen kohteena on erityisesti argumentoinnin keinot, joilla representaatioista rakennetaan kannattavia ja tuetaan omia pyrkimyksiä.</p> <p>Sisällönanalyysin tuloksena teemojen havaittiin jakautuvan konkreettisempiin muun muassa verojen hallintaa, sääntelyä ja verokontribuutiota eritteleviin teemoihin sekä spekulatiivisempaan pohdintaan verostrategisista, vastuullisuuden ja veroympäristön haasteiden kysymyksistä. Diskurssianalyysistä puolestaan tunnistettiin kolme diskurssia, jotka nimettiin laillisuus-, yhteiskuntavastuu- ja epäkohtadiskurssiksi. Yleisimpänä diskurssina toistui faktakeskeinen laillisuusdiskurssi, joka representoi verojalanjälkeä ja teemoja sääntöjenmukaisuuden ja oikeellisuuden näkökulmasta luoden siten vakuuttavuutta ja luotettavuutta argumentaatioon. Itsensä etäännyttävästä laillisuusdiskurssista poiketen vahvempia kannanottoja havaittiin yhteiskuntavastuu- ja epäkohtadiskurssista, joista viimeksi mainitun rakentaessa teemoista ongelmakeskeisiä representaatioita ja kuvatessa verojalanjälkeä rasitteena tai liiketoiminnan esteenä, yhteiskuntavastuudiskurssi liittyy verojalanjäljen osaksi yhteiskunnallista vaikuttamista tarkastellen teemoja erityisesti vastuullisuuden näkökulmasta omaa roolia korostaen. Näin diskurssissa vakuuttavuuden vahvistamisen lisäksi tuetaan esimerkiksi kehumista tai tietyn yrityskuvan rakentamista, epäkohtadiskurssin argumentoinnin viitatessa enemmän kritisoinnin tai puolustelun funktion tukemiseen.</p>	
Asiasanat verojalanjälki, verojalanjälkiraportointi, verostrategia, diskurssianalyysi	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

Kuviot

KUVIO 1 Verojen minimoinnin ja välttelyn oikeudellisen hyväksyttävyyden tasoerotus: verosuunnittelu, veron kiertäminen ja verovilppi (Knuutinen, 2014, s. 173).....	14
KUVIO 2 Definitions of tax avoidance forms and tax evasion (Lenz, 2018).....	15
KUVIO 3 OECD:n määrittämät veroparatiisit (OECD, 2000, s. 17).....	21
KUVIO 4 Veronkierron verotuksen lieventämiseen (SustainAbility, 2006, s. 2)	23
KUVIO 5 Diskurssin käsite (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 18).....	47
KUVIO 6 Diskurssianalyysin vaiheet (Pynnönen, 2013, s. 32).....	51

Taulukot

TAULUKKO 1 Diskurssit suhteessa teemoihin	79
---	----

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Tutkimuksen tausta.....	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset.....	9
1.3	Menetelmät ja aineisto.....	10
1.4	Rakenne.....	11
2	YRITYKSEN VEROSTRATEGIA JA VEROSUUNNITTELUN PERIAATTEET.....	13
2.1	Verosuunnittelu osana verostrategiaa.....	13
2.1.1	Konservatiivinen ja aggressiivinen verosuunnittelu.....	14
2.1.2	Lainvastainen veronkierto eli veropetos ja -rikkomus ja veropetoksen tunnusmerkit.....	17
2.1.3	Veroparatiisit.....	20
2.1.4	Vastuullinen verostrategia.....	23
2.2	Verovastuullisuuden taustatekijät.....	24
2.2.1	Moraaliset kysymykset.....	25
2.2.2	Maine ja maineriski osana veroriskejä.....	27
3	VEROJALANJÄLKI JA RAPORTOINTI.....	30
3.1	Verojalanjälki.....	30
3.1.1	Verojalanjäljen raportointiperiaatteet.....	31
3.1.2	Viimeisimmät keskeiset hankkeet ja sääntely: BEPS, ATA, CRD IV, direktiivi 2014/95/EU & GRI.....	34
3.1.3	Verojalanjälkiraportoinnin tavoitteet ja haasteet.....	36
4	AINEISTO JA MENETELMÄ.....	39
4.1	Aineiston ja tutkimusprosessin kuvaus.....	39
4.2	Tutkimusmenetelmät.....	43
4.2.1	Sisällönanalyysi.....	44
4.2.2	Diskurssianalyysi.....	46
4.2.3	Tulkitseva retorisesti painottunut diskurssianalyysi.....	50
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	56
5.1	Verojalanjälkiraporttien teemat.....	56
5.1.1	Havaitut teemat.....	57
5.2	Diskurssit.....	63
5.2.1	Laillisuusdiskurssi.....	64
5.2.2	Yhteiskuntavastuudiskurssi.....	67
5.2.3	Epäkohtadiskurssi.....	69
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI.....	75
6.1	Yhteenveto.....	75

6.2	Diskurssien representationaalinen ja funktionaalinen luonne sekä argumentoinnin keinot	78
6.3	Johtopäätökset.....	83
6.4	Tutkimuksen luotettavuus	85
6.5	Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset	88
LÄHTEET		91
LIITTEET.....		103

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Viime vuosina esillä olleet veroskandaalit, kansainvälisten yritysten aggressiivinen verosuunnittelu ja veroparatiisien hyödyntäminen ovat herättäneet kiivasta keskustelua ja huolta veropohjan turvaamisesta (Kosonen, 2013). Suomessa sähköyhtiö Caruna on ollut julkisen kritiikin kohteena verokikkailuidensa vuoksi (Hänninen, 2018), valtionyhtiö Fortumin Uniper-kauppaa veroparatiisin kautta on jyrkästi kyseenalaistettu ja pankkikonserni Nordea on saanut varoituksia finanssivalvonnalta toimistaan veroparatiiseissa (Knus-Galán, 2016a; Kanakare, 2019), ja edellä mainitut esimerkit ovat lähinnä pintaraapaisu aiheeseen. Yritysten toimiin ja veropolitiikkaan kohdistettu huomio ei ole ollut vain suomalainen ilmiö, vaan yritysten veroperiaatteet ovat olleet viime aikoina niin kansalaisten, veroviranomaisten kuin aktivistijärjestöjenkin tiukan tarkkailun alla ja veronkierron torjuntaan on asetettu uusia standardeja ja vaatimuksia (Wilde & Wilson, 2018).

Vastuullista liiketoimintaa edistävä kansalaisjärjestö Finnwatch on esittänyt, että kansainvälisten yritysten aggressiivinen verosuunnittelu aiheuttaa jopa 430–1400 miljoonan euron yhteisöverotulojen menetykset Suomessa vuosittain ja OECD:n mukaan maailmanlaajuisesti määrä nousee 75–80 miljardiin euroon. Kansalaisjärjestö uskoo, että tilanteen korjaaminen vaatii lainsäädännöllisiä toimenpiteitä ja yritysten verotuksen läpinäkyvyyttä raportoinnin kautta. (Finér, 2017). Koska yhteisövero kattaa vain osan yrityksen yhteiskunnalle maksamista ja tilittämistä veroista, viime aikoina on alettu puhumaan myös laajemmasta verojalanjälkikäsitteestä.

Läpinäkyvyyden lisääminen ja ilmoittamisvelvollisuus ovat olleet toimenpiteitä, joilla veroihin on pyritty tuomaan avoimuutta erilaisten EU-hankkeiden kautta. Julkisuusvelvoitteita on lisätty muun muassa vakavaraisuusdirektiivillä CRD IV (2013/36/EU), joka määrittää luottolaitoksille ja sijoituspalveluyrityksille kohdistuvia julkisuusvelvoitteita, kuten maakohtaista veroraportointia. Muun kuin taloudellisen tiedon raportointia puolestaan säädellään direktiivillä

2014/95/EU ja neuvoston direktiivi 2016/881/EU vaatii monikansallisilta yhtiöiltä maakohtaista raportointia veroviranomaisille. Raportoinnilla pyritään ehkäisemään aggressiivista verosuunnittelua ja parantamaan sisämarkkinoiden toimintaa. (Euroopan unionin virallinen lehti, 2018). Aggressiiviseen verosuunnitteluun ja voittojen siirtelyyn matalamman verotuksen maihin pyritään ehkäisemään myös OECD:n BEPS-hankkeella, joka sisältää muun muassa läpinäkyvyyteen ja siirtohinnoittelun liittyviä ohjeistuksia (OECD, 2013). Suomessa verohallinto on kansainvälisten standardien pohjalta esittänyt vaatimukset monikansallisten yritysten maakohtaiseen verojen raportointiin (A71/200/2018). 1.5.2018 voimaan astuneiden säännösten taustalla on läpinäkyvyyden tavoittelu. (Verohallinnon ohjeet, 2018).

Lähivuosien aikana osana yritysten vastuullisuutta ja toiminnan läpinäkyvyyttä on nostettu verojalanjälkikäsite, joka kuvaa yrityksen toiminnasta kertyviä veroja yhteiskunnalle (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015b). Vastuullisuusraportteja on laadittu jo pidemmän aikaa vapaaehtoisesti, mutta Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2014/95/EU myötä suurille ja yleiseen etuun vaikuttaville yrityksille on asetettu määräyksiä ei-taloudellisten tietojen, kuten yritys vastuun, raportointiin (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015a). Yrityksen verovastuuta kuvaavan verojalanjälkiraportin laadinta sen sijaan on vapaaehtoista muille kuin valtionyhtiöille, mutta verojalanjäljen raportoitvien määrä on kasvanut vuosi vuodelta (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015b). Verojalanjäljen perustuksessa pääosin vapaaehtoisuuteen, raportointimallit saattavat olla melko monimuotoisia eikä sen tarkemmin säädeltyjä, mikä koskee myös jossain määrin itse käsitettä. Kiinnostusta herättää myös yritysten motiivit ylimääräiseen, resursseja kuluttavaan raportointiin. Tämä tarjoaakin mielenkiintoisen lähtökohdan tutkimukselle.

Verojalanjäljestä ja sen raportoinnista on löydettävissä melko vähän tieteellistä tutkimusta, luultavasti ainakin osaltaan käsitteen lyhyestä historiasta ja kansainvälisestä tuntemattomuudesta johtuen. Aihetta on käsitelty lähinnä uutisissa, joidenkin virallisten laitosten, kuten kauppakamarin tai työ- ja elinkeinoministeriön raporteissa, eri tahojen kannanotoissa tai alan asiantuntijoiden lehdissä, kuten Suomen tilintarkastajien lehdessä *Balanssissa*, jossa Torkkel (2013b, s. 60–62; 2013c, s. 80–82) käsitteli verojalanjälki-ilmiötä sekä listayhtiöiden verojalanjälkiraportointia. Aiheesta on nostettu esiin niin puoltavia kuin myös kriittisiäkin kommentteja. Keskuskauppakamarin yritysten verojalanjälkeä kuvaavassa julkaisussa (2019) yritykset nähdään ”hyvinvointiyhteiskunnan rakentajina”, kun taas tilintarkastusyhtiö PWC:n asiantuntija huomautti blogissaan verojalanjälkiraportoinnista aiheutuvasta vaivasta ja epäili sen tuottamaa lisäarvoa (Seppälä, 2015). Aiheen merkittäväyydestä huolimatta, käsittely on kuitenkin ollut melko vähäistä. Aiheesta löydetty tutkimus käsitti lähinnä pro gradu -töitä, kuten Kalliolan (2015) tekemä tutkimus veroista ja verojalanjäljestä osana yhteiskuntavastuuta suomalaisessa kontekstissa muun muassa sanomalehtikirjoittelua analysoiden tai kuten Heikkilän (2020) verojalanjäljen raportointiin keskittyvä tutkimus sisällönanalyysiä hyödyntäen.

Huomioitavaa kuitenkin on, että samaa aihetta sivutaan eri käsittein. Tällöin kyse on ehkä enemmän veroista osana yhteiskuntavastuuta tai verotuksesta, verosuunnittelusta ja verokontribuutiosta, eli kokonaisverokuormasta, yleisesti. Verojalanjäljen kuvatessa yritysten yhteiskunnalle tuottamaa verokuormaa (Torkkel, 2013c, s. 80), samaa aihetta sivutaan muun muassa Dowlingin (2014) artikkelissa koskien veroja osana yhteiskuntavastuuta. Lisäksi yhtiöiden maksamiin veroihin yhdistetään verosuunnittelu ja mahdollisesti sen vastuullisuus, joita on käsitelty laajemmin. Hoi, Wu & Zhang (2013) sekä Lanis & Richardson (2012) olivat havainneet heikon yhteiskuntavastuun ja verojen välttelyn välillä yhteyden. Bird & Davis-Nozemack (2018) puolestaan toivat esiin huolensa kestävyysvajeesta, jota verojen välttely aiheuttaa ja Lenz (2018) tarkasteli verosuunnittelun, aggressiivisen verosuunnittelun ja veronkierron moraalisia ja laillisia rajoja. Veroraportoinnin julkisuusvelvoitteita ja verojärjestelmää itsessään kohtaan on kuitenkin esitetty kriittisiäkin puheenvuoroja liittyen esimerkiksi veroraportoinnin hallinnolliseen taakkaan ja haasteisiin (Stiglingh ym., 2017) tai liian korkeaan verokantaan, jonka itsessään voi lisätä verojen piilottelua ja sitä kautta vähentää yhteiskunnan verotuloja (Panadés, 2004).

Kuitenkin varsinaista verojalanjälkeä on tarkasteltu jossain muodossa lähinnä muutamassa opinnäyte- tai pro gradu työssä, jolloin näkisin tutkimusaukon erityisesti verojalanjälkeen ja sen raportointiin kohdistuvassa tutkimuksessa. Lisäksi aihe on hyvin ajankohtainen ja yhteiskunnallisesti merkittävä, sillä Suomessa julkiset palvelut ja yhteiskunta rakentuvat pitkälti verotulojen varaan ja yritysverotuksen lisäksi henkilöverotuksesta saadut verotulotkin pohjautuvat hyvin pitkälle yrityksen tilittämistä ennakonpidätyksistä.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Verojalanjäljen suuruus on jossain määrin riippuvainen yrityksen toimista ja valituista strategioista, minkä lisäksi verojalanjälkiraportoinnissa esitetään yleisesti verokontribuution ohessa yhtiön verostrategiset periaatteet, jolloin viitekehys on luonnollista rakentaa alustaan aihetta ensin verostrategisiin näkökulmiin ja verosuunnitteluun perehtyen ja sen jälkeen verojalanjäljen käsitteeseen, verojalanjäljen raportointiin sekä aiheen taustoihin liittyen. Verojalanjälkeä voi tarkastella useasta näkökulmasta, kuten vastuullisuuteen, raportointivelvoitteisiin tai käsitteen ympärillä olevaan ilmiöön pohjaten. Koska verojalanjäljestä ja sen raportoinnista on itsessään melko vähän teoriaa ja vastuullisuuden teema on useammin käsitelty, tutkimusta on pohjustettu sen sijaan verojalanjäljen määrään vaikuttavien verostrategisten periaatteiden pohjalta. Tässä pro gradu -työssä verojalanjälkeä tarkastellaan erityisesti organisatorisesta näkökulmasta katsottuna; tarkoituksena on kasvattaa ymmärrystä yhtiöiden verojalanjälkiraportoinnista ja sen taustoista nojaten verojalanjäljen muodostumiseen vaikuttaviin tekijöihin, kuten verosuunnitteluun ja sääntelyyn, minkä lisäksi sivutaan vastuullisuuden teemaa ja riskienhallinnallista näkökulmaa.

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus perehtyä tarkemmin verojalanjälkeen ja sen tarkasteluun yrityksen näkökulmasta katsoen, ja tätä kautta kasvattaa ymmärrystä yhtiöiden verojalanjälkiraporttien sisällöllisistä sekä kielellisistä tekijöistä. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitä asioita suomalaiset pörssiyritykset tuovat esiin verojalanjälkiraporteissaan ja miten näistä asioista puhutaan. Tämän perusteella pyritään havaitsemaan raportoinnin taustalla esiintyviä laajempia teemoja ja niihin liittyviä näkökulmia sekä tunnistamaan tekstin taustalla olevia tapoja puhua sekä funktioita, joihin niillä pyritään. Verojalanjäljen perustessa pääosin vapaaehtoisuuteen, on huomioitava, että tutkimus voidaan toteuttaa ainoastaan verojalanjäljen vapaaehtoisesti tai valtionyhtiön vaatimuksiin perustuen raportoivien yritysten pohjalta. Tässä tutkimuksessa kohdeyrityksiksi valittiin suomalaisia pörssiyrityksiä, joista osa oli valtionomisteisia yhtiöitä, ja näin ollen velvoitettu raportoimaan, ja osa raportoi vapaaehtoisesti. Pörssiyrityksiin rajaamisella pyrittiin selkeään rajanvetoon pörssiyritysten ollessa myös tyyppillisesti suurempien raportointivaatimusten ja julkisuusvelvoitteiden alaisia. Toisaalta taas valtionomisteisten ja ei-valtionomisteisten yhtiöiden kuuluessa aineistoon, saatiin aineistoon myös tietynlaista diversiteettiä. Tutkimuksessa vastataan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1) Mitä teemoja suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraporteissa esiintyy?

2) Millaisia diskursseja yrityksen verojalanjäljestä ja siihen liittyvistä teemoista tuotetaan ja millaisin retorisin keinoin argumentaatiota vahvistetaan?

1.3 Menetelmät ja aineisto

Haluttaessa tarkastella tutkimuskohteen ominaisuuksia ja sisältöä, ja ymmärtää sitä, laadullinen menetelmä on soveltuvin menetelmä tutkimuksen tekoon (Stake, 2010, s. 20). Lisäksi tutkimuksessa keskitytään suurten havaintomäärien sijaan tulkitsemaan tarkemmin pienempää aineistoa, jonka avulla tutkimusongelmaa pyritään ratkaisemaan, mikä yleisesti on lähtökohta kvalitatiivisten tutkimusten taustalla (Stake, 2010, s. 18–19). Tässä tutkimuksessa hyödynnetään aineiston erittelyyn ja keskeisten teemojen tunnistamiseen sisällönanalyysiä, jota syvennetään laskentatoimen ja verotuksen kontekstissa hieman harvinaisemman tutkimusstrategian avulla hyödyntäen diskurssianalyysiä. Diskurssianalyysissä keskitytään nimenomaan tutkimaan kieltä, puhetta tai tekstiä, ja analysoimaan sen perusteella esitettyjen asioiden merkitystä kontekstissa (Gee, 2010, s. 117). Tavoitteena on määrittää verojalanjälkiraporteista ydinasiat teemoiksi jäsenneltyinä ja tunnistaa teemoista tuotetut diskurssit, joiden pohjalta voidaan arvioida raporteissa esiintyvää retoriikkaa, jolla argumentaatiota vahvistetaan. Retorisen diskurssianalyysin periaatteiden mukaisesti huomio on argumentaation toiminnallisessa luonteessa, jolloin keskeistä on se, mitä raporteissa esiintyvällä argumentaatiolla ja sitä vahvistavilla retorisisilla keinoilla saadaan aikaan tai mihin sillä pyritään (Jokinen, 2016d, s. 273).

Tutkimuksen aineistona hyödynnetään valittujen yritysten verojalanjälkiraportteja. Verojalanjälkiraportit ovat julkisesti saatavilla, usein vuosikertomusten, vastuullisuusraporttien tai muiden virallisten raporttien ohessa, mikä helpottaa aineiston hakemista ja tutkijan työtä, kun haasteita ei tule ensimmäisenä yksityisyydensuojan, salassapitovelvollisuuden tai aineiston keräämisen kanssa. Verojalanjälkiraportointi ei ole pakollinen suurimmalle osalle yhtiöistä, jolloin saatavilla olevien raporttien määrä on vähäisempi, mikä ei kuitenkaan haittaa laadullisessa tutkimuksessa ja diskursiivisessa tutkimusstrategiassa. Verojalanjäljen raportoivat yhtiöt ovat tyypillisesti valtionomisteisia yhtiöitä, joilla on raportointivelvoite, pörssiyhtiöitä tai muita suuryrityksiä. Tässä tutkimuksessa aineisto on rajattu suomalaisiin pörssiyrityksiin, joilla raportointia on monipuolisemmin saatavilla. Tutkimuksessa hyödynnettävät raportit on valittu kattavuuden perusteella, erityisesti tässä tutkimuksessa keskeisen sanallisen sisällön mukaan. Aineistossa on mukana niin valtionomisteisia yhtiöitä kuin myös muita pörssiyhtiöitä. Valittuihin yhtiöihin on haluttu ottaa mukaan erityisesti suurimpiin ja merkittävimpiin kuuluvia yhtiöitä, jotka raportoivat verojalanjälkensä julkisesti. Valittuja raportteja eri yhtiöiltä on yhteensä 12, jonka katsoin olevan diskurssianalyysiin ja saturaation saavuttamiseen riittävä.

1.4 Rakenne

Tutkimus koostuu johdannosta, kahteen eri teorialukuun jakautuvasta viitekehystä, tutkimusmenetelmän ja -aineiston kuvauksesta sekä tuloksista ja johtopäätöksistä. Aineistoluetelo, lähteet ja liitteet on lisätty työn loppuun. Johdannon tarkoituksena on avata lukijalle tutkimuksen taustaa, tavoitteita ja menetelmiä johdatellen aiheeseen. Viitekehys taas rakentaa tutkimukselle tieteellisen pohjan ja esittää teoreettisen lähtökohdat aihealueeseen sekä tukee tutkimuskysymystä. Tässä työssä tutkimus toteutetaan teoriasidonnaisesti, jolloin analyysi linkittyy teoriaan, mutta sitä ei suoraan johdeta teoriasta (Eskola, 2015, s. 188). Jotta tutkimus voidaan toteuttaa, tarvitaan tutkimusmenetelmiä ja -aineistoja, joita kuvataan tarkemmin kyseisessä luvussa. Tulokset ja niiden pohjalta tehtävät johtopäätökset esitetään aineiston käsittelyn ja tehtyjen havaintojen jälkeen.

Viitekehksen ensimmäisessä luvussa alustetaan verojalanjäljen ja verojalanjälkiraportoinnin käsittelyä sen taustatekijöihin liittyvien seikkojen avaamisella. Yrityksen kannattavuuden, koon, tuotteiden tai palveluiden verotuksellisten tekijöiden tai muiden vastaavien yrityksen verokontribuutioon vaikuttavien tekijöiden lisäksi verojalanjäljen syntyyn vaikuttavat yrityksen verostrategiat, joita käsitellään ensimmäisessä osiossa. Lisäksi verostrategia on yksi keskeisistä verojalanjälkiraportoinnin elementeistä. Myös verostrategioihin liittyviä riskitekijöitä sekä moraalikysymyksiä sivutaan. Verostrategioiden käsittelyn jälkeen siirrytään toiseen osioon, jossa käsitellään verojalanjäljen käsite, verojalanjälkiraportoinnin periaatteet sekä siihen liittyvät tavoitteet ja haasteet. Lisäksi tuodaan esiin sääntelyä, joka vaikuttaa verosuunnittelun ja verojalanjälkiraportoinnin kaltaisen julkisen raportoinnin taustalla.

Teoreettisen viitekehyksen pohjustettua tutkimusta, siirrytään aineiston tarkasteluun ja tutkimusmenetelmän määrittelyyn. Tässä osiossa luodaan tarkempi katsaus tutkimuksessa hyödynnettävään aineistoon ja tutkimusmenetelmään. Aineiston tarkastelussa esitellään valitut pörssiyritykset, kuvataan niiden taustat sekä tarkastellaan valittujen raporttien ominaisuuksia lyhyesti. Menetelmää kuvaavassa osiossa kuvataan työssä käytettyjen sisällönanalyysin ja diskurssianalyysin peruseriaatteet ja toteutus, syventyen tarkemmin tutkimuksen päämenetelmän, diskurssianalyysin, lähtökohtiin ja painopisteisiin.

Metodologisen osion jälkeen esitellään tutkimuksen tulokset, jotka jakautuvat kahteen alalukuun; teemoihin ja diskursseihin. Sisällönanalyysin avulla toteutettu diskurssianalyysia pohjustava teemoittelu kuvaa järjestetyn aineiston ja verojalanjälkiraporttien ydinsisällön, jonka jälkeen esitellään diskurssianalyysin perusteella syntyneet tulokset. Tulosten esittelyn jälkeen siirrytään viimeisenä johtopäätöksiin, jossa teoreettisen viitekehyksen ja saatujen tulosten perusteella tehdään tulkintoja aiheesta. Lisäksi arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta, onnistumista ja jatkotutkimusmahdollisuuksia. Tutkimus päättyy lähdeluetteloon ja liitteisiin.

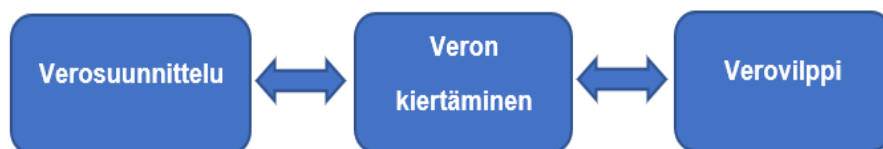
2 YRITYKSEN VEROSTRATEGIA JA VEROSUUNNITTELUN PERIAATTEET

2.1 Verosuunnittelu osana verostrategiaa

Strategia käsitteenä kuvaa ennen päätösten tekemistä määriteltyjä harkittuja suunnitelmia, jotka ohjaavat toimintaa (Mintzberg, 1978). Verojen kytkökset yrityksen strategioihin yleisesti ovat ilmeisiä, sillä ne vaikuttavat muun muassa niin investointipäätöksiin kuin myös yrityksen yleiseen talouspolitiikkaankin (Scholes ym., 2015, s. 1) ja verosuunnittelun voidaan nähdä olevan keskeinen tekijä erilaisten toiminnallisten ja taloudellisten päätösten taustalla (Wilde & Wilson, 2018). Yrityksen verostrategia käsittää verotuksellisiin tavoitteisiin pyrkimisen kirjoittamattoman tai kirjoitetun suunnitelman avulla (Torkkel, 2013a). Strategioita voi olla monenlaisia, yksityiskohtaisista kuvauksista suurpiirteiseen pääperiaatteiden määrittelyyn. Verostrategia voidaan jakaa esimerkiksi karkeasti aggressiiviseen tai konservatiiviseen strategiaan (Antonetti & Anesa, 2017). Aggressiivisessä verostrategiassa pyritään minimoimaan veroja mahdollisimman paljon hyödyntämällä lainsäädännössä olevia porsaanreikiä, kun taas konservatiivisessa strategiassa pyritään toimimaan määräysten asettamien tarkoitusten mukaisesti (Antonetti & Anesa, 2017). Verosuunnittelu on yksi keskeisistä verostrategian osa-alueista ja sen avulla voidaan vaikuttaa yrityksen verotuksellisiin päämääriin (Torkkel, 2013a).

Verosuunnittelussa yrityksen toimien veroseuraamukset huomioidaan vaihtoehtojen vertailussa ja päätöksenteossa. Yleisesti verosuunnittelussa on kyse verojen minimoimisesta (Knuutinen, 2012, s. 4). Verosuunnittelun voi myös käsittää yleisesti mitä tahansa toimia, joita yritys tekee vähentääkseen verotaakkaansa tai välttääkseen veroja (Slemrod, 2004). Kirjallisuudessa verosuunnittelusta puhutaan vaihtelevasti eri käsittein, kuten "veronkierto", "verosuojautuminen" tai "veroaggressiivisuus". Harkitumpi sana kuvaamaan laaja-alaisemmin verojen minimointia ilman ennakko-oletuksia voisi kuitenkin olla verosuunnittelu, jonka tarkoituksena on suunnitelmallinen verotaakan pienentäminen. Yritys voi pyrkiä pienentämään verotaakkaansa monin eri tavoin, kuten veroparatiisien avulla, ja eri periaattein, kuten hyväksyttäviä ja laillisia menetelmiä hyödyntäen, aggressiivisella veropolitiikalla tai laittomin toimin (Wilde & Wilson,

2018). Joskus taustalla voi olla myös muita tekijöitä kuin yrityksen verojen pienentäminen. Armstrong, Blouin & Larcker (2012) toivat tutkimuksessaan esiin henkilökohtaisten kannustimien vaikutuksen ja havaitsivat negatiivisen yhteyden verojohtajien kannustinpalkkioiden ja efektiivisen veroasteen välillä, mikä johti tulkintaan verojen pienentämiseksi tarjottavista kannustimista. Verojen minimoinnin periaatteista voidaan muodostaa käsitteellinen kolmijako, joka jakautuu hyväksyttävään verosuunnitteluun, ei-hyväksyttävään, mutta lain rajoissa pysyvään veron kiertämiseen ja laittomiin toimiin. (Knuutinen, 2014, s. 172).



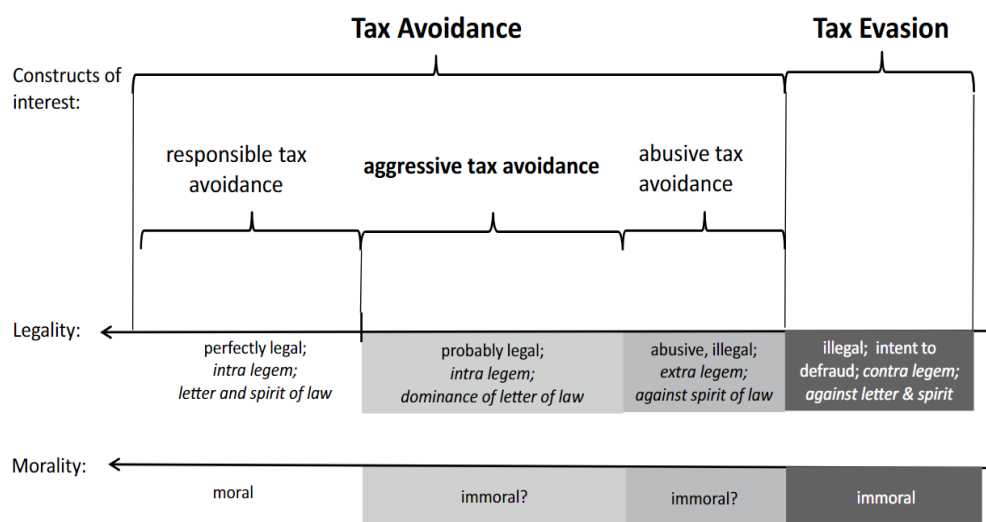
KUVIO 1 Verojen minimoinnin ja välttelyn oikeudellisen hyväksyttävyyden tasoerotelu: verosuunnittelu, veron kiertäminen ja verovilppi (Knuutinen, 2014, s. 173).

2.1.1 Konservatiivinen ja aggressiivinen verosuunnittelu

Knuutisen (2014, s. 172–182) määrittämässä käsitteellisessä kolmijaossa rikosoikeudellinen raja kulkee laillisen veron välttämisen ja laittoman verovilpin välissä. Lain rajoissa tapahtuva verojen minimointi voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen: verosuunnittelu ja veron kiertäminen, joita erottaa vero-oikeudellinen ja moraalinen hyväksyttävyyys. Verosuunnittelulla tarkoitetaan yleensä hyväksyttävää verosuunnittelua ja veron kiertäminen käsittää yhtä lailla rikoslain mukaan laillisen, mutta vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävän verojen minimoinnin. Veronkierron määritelmää tosin käytetään usein puhuttaessa laittomasta verosuunnittelusta (*tax evasion*), kuten Kosonen (2013) kriminalisoidun veron kiertämisen esittää, joten selkeämpi on erotella konservatiivinen verosuunnittelu ja aggressiivinen verosuunnittelu. Kansainvälisissä julkaisuissa verosuunnittelun ei-hyväksyttävää muotoa kuvataan usein veroaggressiivisuutena tai aggressiivisena verosuunnitteluna (*tax avoidance, aggressive tax avoidance, tax aggressiveness*) ja hyväksyttävä verojen minimointi määritellään yleensä käsitteellä verosuunnittelu, konservatiivinen verosuunnittelu tai vastuullinen verosuunnittelu (*tax planning, conservative tax strategy, responsible tax planning*).

Lenz (2018) tekee kahtiajaon verosuunnittelun (*tax avoidance*) ja veropetoksen (*tax evasion*) välille ja tarkastelee verojen minimoinnin toimia laillisuuden ja moraalin pohjalta (Kuva 2). Verosuunnittelun yläkäsite voidaan jaotella kolmeen eri alakäsitteeseen oikeudellisesta näkökulmasta katsoen: täysin lailliseen vastuulliseen verosuunnitteluun (*responsible tax avoidance*), todennäköisesti lailliseen aggressiiviseen verosuunnitteluun (*aggressive tax planning*) ja laittomaan lakia väärinkäyttävään verosuunnitteluun (*abusive tax planning*). Veropetoksen yläkäsitteen Lenz (2018) erottelee verosuunnitteluun kuuluvasta myöskin laittomasta lakia väärinkäyttävästä verosuunnittelusta toimien tarkoituksenmukaisuudella

ja lain kirjaimen noudattamatta jättämisenä. Lenzin (2018) ajatusmalli näin ollen mukailee Knuutisen (2014, s. 173) käsitteellistä kolmijakoa erotellen hyväksyttävän ja ei-hyväksyttävän verosuunnittelun, mutta eroaa lähinnä laittomien toimien jakamisessa kahteen eri osa-alueeseen. Yleisesti erotellaan kuitenkin laitton veronkierto tai veropetos ja laillisen verojen minimoinnin kahtiajako verosuunnitteluun ja aggressiiviseen verosuunnitteluun.



KUVIO 2 Definitions of tax avoidance forms and tax evasion (Lenz, 2018).

Ei-hyväksyttävä aggressiivinen verosuunnittelu käsittää juuri ja juuri lainrajoissa pysyvät toimet, joilla pyritään minimoimaan veroja lakia kirjaimellisesti noudattaen, mutta keinoitekoisesti ja lain tarkoitusperien vastaisesti toimien (Lenz, 2018). OECD pohjaa määritelmänsä veronkierrasta samalla perusajatuksella lain tarkoituksen vastaisista toimista. Tällöin voidaan puhua lain kiertämisestä (Knuutinen, 2014, s. 176), jolloin laista etsitään porsaanreikiä ja toimitaan lain hengen vastaisesti (Lenz, 2018; Hardeck & Hertl, 2014). Aggressiivisia toimia hyödyntäessä yritys pyrkii minimoimaan verovelvoitteet kaikkia laillisia keinoja käyttäen ja maksimoimaan taloudelliset hyödyt tulkiten verolakeja oman etunsa mukaisesti vastoin lainsäätäjän tavoitteita ja tarkoituksia (Hardeck & Hertl, 2014). Lain noudattaminen tapahtuu yleensä lähinnä kirjaimellisesti, kielelliseen muotoiluun ja sanamuotoihin tarttuen ja optimoiden omia veroetuja niin pitkälle kuin se lain rajoissa on mahdollista, pitäytyen lainvastaisen ja kriminalisoidun veronkierron ulkopuolella. (Hardeck & Hertl, 2014; Lenz, 2018). Slemrod (2004) esittää, että verosuunnittelu on eräänlaista "luovaa noudattamista", jolloin monimutkaisesta verolaista voidaan etsiä erilaisia vaihtoehtoisia tulkintoja ja aukkoja yrityksen omaan aggressiivisuuden asteeseen pohjaten.

Siinä missä aggressiivinen verosuunnittelu pyrkii etsimään laista aukkoja ja maksamaan mahdollisimman vähän veroja, vero-oikeudellisesti hyväksyttävässä konservatiivisessa verosuunnittelussa pyritään noudattamaan lain lisäksi sen tarkoituksiperiä (Antonetti & Anesa, 2017). Tällöin voidaan puhua täysin laillisesta vastuullisesta verosuunnittelusta, joka noudattaa sekä lain henkeä että

kirjainta (Lenz, 2018). Tällaisena verosuunnitteluna voidaan myös käsittää verosuunnittelu, jota ei lueta aggressiivisen verosuunnittelun piiriin. Konservatiivista strategiaa noudattavassa verosuunnittelussa korostuu vastuullisuus ja tyypillisesti yhteiskunnan kannalta oikeudenmukaisemmat verovelvoitteet. Tällöin veroja ei pyritä minimoimaan kaikkia mahdollisia laillisia keinoja käyttäen, vaan verosuunnittelu tehdään lain säätäjän asettamien tavoitteiden mukaisesti, mikä käsittää yleensä lopputuloksena reilun ja kohtuullisen, lain säätäjän suunnitelmien mukaisen veronmaksun ("fair share of taxes"). (Hardeck & Hertl, 2014).

Vaikka lainsäädännöllä pyritään ehkäisemään veronkiertoa, verosuunnitteluun on olemassa useita mahdollisuuksia. Stiglitz (1985) esittää, että tuloveroja voidaan välttää kolmella peruseriaateella: lykkäämällä veroja ja saavuttamalla taloudellisia etuja pienemmistä veroista diskontattuun nykyarvoon perustuen, keinottelemalla yksilöiden välisillä veroluokilla ja soveltaen tulovirtojen erilaisia verotusmenettelyitä, hyödyntäen niistä verotuksellisesti alinta luokkaa. Näillä periaateilla monet kansainväliset yritykset saavuttavat merkittäviä verotuksellisia etuja siirtämällä tulot matalammin verotettuihin valtioihin siirtämättä kuitenkaan varsinaista toimintaa ja pitämällä kulut korkeasti verotetussa maassa. Tyypillisiä verosuunnittelumenetelmiä ovat kirjanpidon manipulointi ja tarkoituksenmukainen monimutkaistaminen ja ulkomaiset verosuojat. (Dowling, 2014). Näitä menetelmiä voidaan toteuttaa esimerkiksi siirtohinnoittelulla, veroparatiiseilla ja keinotekoisilla liiketapahtumilla erilaisten valtioiden ja verotuksen piirissä, konsernin sisäisten yritysten välisillä velka- ja rahoitusjärjestelyillä tuottojen minimoimiseksi ja vähennyskelpoisten korkokulujen luomiseksi, yhtiön uudelleenjärjestämisellä, vakuutusjärjestelyillä, rahoitusinstrumenteilla, väliyhteisöillä, keinotekoisien tappioiden ja erilaisten verohoukuttimien hyödyntämisellä ja verosopimuksilla (Dowling, 2014; Knuutinen, 2014, s. 238; OECD, 2011, s. 48-49).

Suuret kansainväliset konsernit ovat hyödyntäneet verosuunnittelu ja -keinottelumahdollisuuksia laajasti. Viime vuosien aikana moni merkittävä yritys, kuten Amazon, Apple, eBay, Google, Microsoft ja Starbucks, on esiintynyt kyseenalaisessa valossa verotuksellisista toimistaan johtuen (Dowling, 2014). Esimerkiksi monikansallinen kahvilaketju Starbucks on saanut osakseen jyrkkää kritiikkiä verotusmenettelyistään. Vaikka yritys laajensi toimintaansa jatkuvasti, viranomaisille raportoitiin tappiollista tulosta 15 vuoden ajan, jonka aikana yritys maksoi vain 0.2 % veroa tuloksesta. Konsernin uskottiin raportoivan sijoittajille kannattavaa tulosta 15 %:n voitolla samaan aikaan kun viranomaisille raportoitiin tappioita. (Bird & Davis-Nozemack, 2018). Google puolestaan pyrkii välttämään USA:n verotusta ja poistamaan mainostulojen verot hyödyntämällä Irlannin kevyempää veropolitiikkaa ja Amazon perusti keinotekoisia verovapaan holding-yhtiön, joka ei EU:n komission mukaan täyttänyt yhtiölle vaadittavia laillisia kriteereitä. (Lenz, 2018). Aggressiivista verosuunnittelua esiintyy erityisesti suurimmissa kansainvälisissä yrityksissä (Bird & Davis-Nozemack, 2018), jolloin verojen välttelyn vaikutukset yhteiskunnille ovat huomattavia.

Verosuunnittelulla on merkittävä vaikutus julkiseen talouteen. Monikansallisten yhtiöiden sijoittautumis päätökset ja aggressiivinen verosuunnittelu voi

olla valtion taloudelle todella vahingollinen ja aiheuttaa verovajetta. Verosuunnittelun on arveltu maksavan yhteiskunnalle 150 miljardia euroa EU:n sisällä vuosittain (Murphy, 2012). USA:ssa liittohallitukselle koituvien kulujen arvioidaan olevan jopa 50–170 miljardia dollaria (Dowling, 2014). OECD (2011) on esittänyt, että verotulojen menetyksen kannalta vaarallisimmat verosuunnittelukeinot ovat rahoitusinstrumentit, yhtiön uudelleenjärjestäminen ja siirtohinnoittelu. Verosuunnittelun välineenä käytettäviä rahoitusinstrumentteja ovat esimerkiksi johdannaiset, varojen siirto ja osakkeiden vaihto. Rahoitusinstrumentteja on esimerkiksi hyödynnetty voittojen tai tappioiden siirtoon yritysten välillä, jotta voidaan hyödyntää tappiot etukäteen, sekä keinotekoisten tappioiden luomiseen verotuksellista syistä. (OECD, 2011, s. 48–49). Bird & Davis-Nozemack (2018) näkevät verojen välttelyn merkittävänä uhkana yhteiskunnan kestävyydelle.

2.1.2 Lainvastainen veronkierto eli veropetos ja -rikkomus ja veropetoksen tunnusmerkit

Laiton veronkierto (*tax evasion, tax fraud*) eroaa laillisesta verosuunnittelusta, tai veron kiertämisestä (*tax avoidance*), kuten Knuutinen (2014) verosuunnittelun aggressiivisen muodon määritteli. Verosuunnittelua ja aggressiivista verosuunnittelua erottaa hyväksyttävyyden rajat ja lain tarkoitusperien noudattaminen, kun taas laillista verojen minimointia ja veropetoksen tai -rikkomuksen tunnusmerkit täyttävää laitonta veronkiertoa erottaa rikosoikeudellinen raja. Verosuunnittelussa on yleensä kyse verovelvollisen toimista, joilla hyödynnetään lainsäädännön tarjoamia mahdollisuuksia ja siinä esiintyviä aukkoja, joskin oikeellisilla tiedoilla. Veropetos puolestaan käsittää yleensä viranomaisille annettavia puutteellisia tai valheellisia tietoja, toimet ovat tarkoituksellisia ja toimivat verolakeja vastaan. (Knuutinen, 2020, s. 28–30; Bird & Davis-Nozemack, 2018). Laittomasta veronkierrosta on kyse esimerkiksi tulojen, kuten yhteisöveron, arvonlisäveron tai pääomatuloveron, ilmoittamatta jättämisestä verohallinnolle. Tulojen kätkemisessä voidaan hyödyntää esimerkiksi veroparatiiseja. (Kosonen, 2013). Lainvastaisesta veronkiertämisestä voidaan rikoslain mukaan määrätä rangaistus (Knuutinen, 2020, s. 27).

Lenz (2018) esittää, että laitton veronkierto voidaan jakaa kahteen osa-alueeseen: lakia väärinkäyttävään veronkiertoon (*abusive tax avoidance*) ja veropetokseen (*tax evasion*). Joissain yhteyksissä aggressiivinen verosuunnittelu ja lakia väärinkäyttävä veronkierto saatetaan rinnastaa toisiinsa, mutta Lenz (2018) määrittää käsitteiden välille laillisuuden rajan. Lakia väärinkäyttävä veronkierto toimii aggressiivisen verosuunnittelun ja törkeämmän veropetoksen välimaastossa. Sen voidaan nähdä olevan myös yläkäsite lakia väärinkäyttävälle toimille, johon myös veropetos kuuluu. Veropetoksessa rikotaan lakia toimimalla suoraan sekä lain kirjainta että henkeä vastaan, kun taas lakia väärinkäyttävässä veronkierrossa tehdään verotuksellisia toimia lain hengen vastaisesti muutoin kuin lain tarkoittamalla tavalla, liikkuen aggressiivisesta verosuunnittelusta laittoman väärinkäytön puolelle. (Lenz, 2018; Russell & Brock, 2016).

Laiton veronkierto on rikos julkista taloutta vastaan ja siitä säädetään rikoslain 29 luvussa. Laiton veronkierto voi johtaa veropetossyytteesen ja siitä seuraaviin oikeuden määrittämiin rangaistuksiin. Rikoslaki (19.12.1997/1228, 1 §) määrittelee veropetoksen seuraavasti:

”Joka

- 1) antamalla viranomaiselle verotusta varten väärän tiedon veron määräämiseen vaikuttavasta seikasta,
- 2) salaamalla verotusta varten annetussa ilmoituksessa veron määräämiseen vaikuttavan seikan,
- 3) veron välttämistarkoituksessa laiminlyömällä verotusta varten säädetyn velvollisuuden, jolla on merkitystä veron määräämiselle, tai
- 4) muuten petollisesti,

aiheuttaa tai yrittää aiheuttaa veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi taikka veron aiheettoman palauttamisen, on tuomittava veropetoksesta sakkoon tai vankeuteen enintään kahdeksi vuodeksi.”

Veropetos voidaan myös jaotella teon piirteiden kautta lievään ja törkeään veropetokseen. Törkeänä veropetoksena voidaan tuomita veropetos, joka on piirteiltään suunnitelmallinen tai merkittävää taloudellista hyötyä tavoitteleva, ja kokonaiskuvaltaan törkeä. Tuomio on vähintään neljä kuukautta ja enintään neljä vuotta vankeusrangaistusta. (Rikoslaki, 24.8.1990/769, 2 §). Veropetoksesta saavutettavan rahallisen edun tai muiden petoksen piirteiden ollessa kokonaisuudessaan vähäisiä, teko voidaan lukea lieväksi veropetokseksi ja määrätä tekijälle sakkorangaistus (Rikoslaki, 24.8.1990/769, 3 §).

Veropetoksen tunnusmerkit täyttämätön lievempi, mutta rangaistava verojen välttelyn muoto on verorikkomus, josta voidaan määrätä sakkoja tai enintään kuusi kuukautta vankeusrangaistusta. Verorikkomus käsittää määrättyjen verojen maksujen määräajan noudattamatta jättämisen taloudellisen hyödyn saavuttamisen vuoksi. Laissa määritellyt verot koskevat yritykselle määrättyjä ennakonpidätyksiä, lähdeveroja, varainsiirtoveroja, liikevaihtoveroja tai vakuutusmaksuista suoritettavia veroja sekä arvonlisäveroja ja sosiaaliturvamaksuja. Tekoa ei kuitenkaan lueta verorikkomukseksi, mikäli maksamatta jättämisen peruste on maksukyvyttömyys tai tuomioistuimen osoittama maksukielto. (Rikoslaki, 24.8.1990/769, 4 §).

Verosuunnittelun ohessa laitton veronkierto on haitallista julkitalouden kantokyvyille. Vaikka molemmat vaikuttavat valtion budjettiin samalla tavoin negatiivisesti, usein ainoastaan veronkiertoon suhtaudutaan selkeästi kielteisesti. (Kirchler, Maciejovsky & Schneider, 2003). Veropetosten osuutta on haastavaa arvioida tarkalleen, mutta määrän arvioidaan olevan hyvin merkittävä niin prosentuaalisesti kuin rahallisestikin. Schneider, Raczkowski & Mróz (2015) arvioivat laittoman, epävirallisen harmaan talouden osuuden olevan EU-maissa (ml. kolme muuta Euroopan valtiota; Norja, Sveitsi sekä Turkki) keskimäärin 18.6 % bruttokansantuotteesta (vuonna 2014). Schneider, Buehn & Montenegro (2010) puolestaan havaitsivat, että valtion kehittyneisyyden taso vaikutti harmaan talouden osuuteen; Saharan Etelä-puoleisessa Afrikassa harmaan talouden osuuden on arvioitu olevan jopa keskimäärin 37.6 %, osassa Eurooppaa ja Keski-

Aasiassa 36.4 % ja kehittyneemmissä OECD-maissa vain 13.4 % (vuonna 2005). Laiton veronkierto aiheuttaa syvän loven valtion budjettiin; 16 EU-maassa vuosittainen budjettivaje olisi katettavissa pelkästään laittoman veronkierron ja harmaan talouden aiheuttamien tulonmenetysten määrillä ja joissakin maissa, kuten Suomessa ja Tanskassa veronkierron ja budjettivajeen välinen suhde on vielä karrumpi: 300 prosenttia (Schneider ym., 2015). Murphy (2012) arvioi laittoman veronkierron käsittävän jopa 860 miljardia euroa EU-maissa. Kansainvälisesti 145 valtiossa laittoman veronkierron on arvioitu aiheuttavan jopa n.3,1 biljoonan dollarin tulon menetykset valtioille (Schneider ym., 2015).

Veropetos on yleinen rikos, Suomessa se on kaikkein yleisin talousrikos, josta poliisi saa keskimäärin 700–800 ilmoitusta joka vuosi ja 90 % niistä tapahtuu yritystoiminnassa (Harmaa talous & Talousrikollisuus, 2020; Tuovinen, 2020). Julkisuuteen tulee myös esiin toistuvasti räikeitä veronkierto-, veropetos- ja kirjanpitorikostapauksia. Hiljattain Suomessa paljastui laaja harmaan talouden harjoittaminen kahdessa rakennusalan yrityksessä, jossa laiminlyötiin miljoonien eurojen edestä eläkemaksuja ja veroja. Syytteitä esitetään mm. törkeästä veropetoksesta ja kirjanpitorikoksesta, ja tekijöille vaaditaan ehdotonta, pisimmillään 6,5 vuoden vankeustuomiota. (Yle, 2020). Verotulojen menetykset maksavat Suomen valtiolle arviolta 100 miljona - 5 miljardia euroa vuosittain (Tuovinen, 2020).

Yksi tunnetuimmista tapauksista lienee vuonna 2001 konkurssiin mennyt, useisiin eri talousrikoksiin syyllistynyt, yhdysvaltalainen energiayhtiö Enron, joka vei mukanaan myös yhtiön toiminnan peittelyyn osallistuneen suuren tilintarkastusyhtiön Arthur Andersenin, sijoittajien varat ja työntekijöiden työpaikat. Enron manipuloi kirjanpitoaan, piilotti velkojaan erillisyyhtiöihin sekä kiersi veroja miljardien dollarien edestä. Yhtiön talousjohtajaa, Andrew Fastow'ta, syytettiin petoksesta, rahanpesusta ja muista rikkomuksista kaiken kaikkiaan 78 eri syytekohdan mukaan ja häntä odottaa 10 vuoden tuomio ja 23,8 miljoonan dollarin maksut ja hänen vaimoaan Lea Fastow'ta syytetään veropetoksesta, josta tuomion odotetaan olevan vuoden verran. (Tonge, Greer & Lawton, 2003; Teather, 2003; MTV Uutiset, 2004; Yle, 2004). Enronin ohessa huomiota on herättänyt muun muassa julkisuuteen 2016 vuotanut kansainvälinen Panama-paperi -tapaus, jossa paljastui mittavia veropetoksia niin yksityishenkilöiden kuin yritysten toimesta. Julkisuuteen vuotaneesta aineistosta löydettiin yli 200 000 yhtiötä ja säätiötä, ja viranomaiset ovat tutkineet satoja siihen liittyviä veropetoksia ja rikkomuksia ja talousrikoksia. Suomessa huonoon valoon on joutunut esimerkiksi Nordea, joka on ollut osallisena yksityishenkilöiden varojen piilottamisessa. (Chen & Tsai, 2018; Knus-Galán, 2019; Knus-Galán, 2016b). Vaikka tutkimuksia onkin paljon vireillä, ja esimerkiksi juuri Panama-papereihin liittyen on määrätty maksuun yli miljardi euroa jälkiveroina ja sakkoina, tutkinnat ovat aina hitaita ja aikaa vieviä ja tällaiset tapaukset saattavat viedä kansalaisten uskon verojärjestelmään (Knus-Galán, 2019).

Veronkierto onkin ollut yksi keskeisimmistä aiheista julkisessa keskustelussa sekä politiikassa ja sen torjumiseen on vaadittu tehokkaampia toimia, kuten viime aikoina avoimuuden lisäämistä ja kansainvälistä tietojenvaihtoa (Kosonen,

2013). Veropetoksiin liittyvissä keskusteluissa on havaittavissa yhtiöitä syyllistävä ja jopa boikotoivaa asian esille tuomista, mutta Schneider ym. (2015) huomauttavat, ettei verojärjestelmän osuutta harmaassa taloudessa ja veronkierrossa voi väheksyä verojärjestelmän ollessa monimutkainen ja rajan laittoman veronkierron ja laillisen verosuunnittelun ollessa häilyvä. Yritykset saattavat jopa nähdä veronkierron vastauksena ankarille verovelvoitteille, joskin veropetos huomioidaan laittomana ja sitä pidetään moraalittomana, toisin kuin järkevänä ratkaisuna pidettyä verosuunnittelua (Bird & Davis-Nozemack, 2018). Kosonen (2013) muistuttaa, että veronkierron kitkemiseen ei riitä pelkät kansalliset toimet, vaan valtioiden on tehtävä globaalisti yhteistyötä.

2.1.3 Veroparatiisit

Veroparatiiseilla on merkittävä asema nykyisessä maailmanlaajuisessa liiketoiminnassa. Veroparatiiseihin ohjautuu kolmasosa ulkomaisista investoinneista sekä noin puolet pankkilainoista ja kansainvälisestä kaupasta. Mielenkiintoista on kuitenkin, että veroparatiisien kautta tapahtuva kansainvälinen kauppa vastaa vain 3 % maailman bruttokansantuotteesta. (Christensen, 2011). Veroparatiisien hyödyntäminen on erityisesti suurten, monikansallisten yhtiöiden keskuudessa yleinen keino verojen minimointiin ja yleensä nämä yritykset myös hyötyvät veroparatiiseista eniten (Desai, Foley & Hines, 2006). Veroparatiiseja käyttävät myös laajasti varakkaat yksityishenkilöt siirtämällä varojaan lievemmin verotettuihin valtioihin. Asianmukaisen, joskin jossain määrin kyseenalaisen, verosuunnittelun ohella veroparatiisit tarjoavat kuitenkin laajat mahdollisuudet laittomaan ja rikolliseen toimintaan mahdollistamalla laittomien tapahtumien peittelyn, veronkierron ja tietojen salailun. (Christensen, 2011).

Veroparatiiseiksi mielletään matalan verokannan valtiot tai muut hallinnolliset alueet, jotka tarjoavat mahdollisuuden verojen minimointiin tai jopa välttämiseen kokonaan (Kosonen, 2013). OECD (1998, s. 23) on määritellyt neljä ominaisuutta, joiden perusteella voidaan tunnistaa veroparatiisi. Määrittelevät ominaisuudet käsittävät hyvin matalan tai olemattoman verotuksen, tietojen salaamisen mahdollisuuden viranomaisilta ja tiedonvaihdon hankaluuden, läpinäkyvyyden puuttumisen ja merkittävyyskriteerin puuttumisen toiminnasta veroparatiisissa. Veroparatiisit, niitä tukevat pankit ja verolainsäädännölliset lähtökohdat mahdollistavat ulkomaille verotuksellisista syistä siirretyn niin sanotun offshore- talouden, jonka avulla voidaan kiertää veroja ja siirtää pääomat ulkomaille laillisin tai laittomin keinoin. (Christensen, 2011)

Veroparatiiseihin sijoittuminen voi liittyä niin laillisiin toimiin, kuten verotettavan tulon allokointiin kevyemmin verotettuihin valtioihin tai poliittisilta riskeiltä suojautumiseen, kuin myös rikolliseen toimintaan, kuten rahanpesuun. (Kosonen, 2013; Desai ym., 2006). Vaikka veronkiertoa ja pääomapakoa torjutaan erilaisin toimin, veroparatiisien määrä ja asema on ollut kasvussa ja niiden olemassaoloa on perusteltu pääomamarkkinoiden vapautuksella, sääntelyiden purkamisella ja verojen leikkaamisella (Kosonen, 2013; Christensen, 2011). Esimerkiksi Yhdysvallat on lobannut itseään veroparatiisina ja esittänyt tämän politiikan tuoneen biljoonia dollareita pääomaa ja työpaikkoja Amerikkaan

(Christensen, 2011). Yhdysvallat myös tunnetusti itse hyödyntää laajasti veroparatiiseja; vuonna 1999 yli puolet amerikkalaisista monikansallisista yrityksistä käytti veroparatiisia merkittävässä osuudessa ulkomaista liiketoimintaansa (Desai ym., 2006). Osa veroparatiiseihin sijoittuneesta pääomasta liittyy kuitenkin rikollisiin tarkoituksiin. Veroparatiisien mahdollistamat salaustulot, marginaaliverotus, varojen ja tapahtumien piilottaminen ja tietojenvaihdon heikkous valtioiden välillä palvelevat niin verojen minimoinnin kuin myös rahanpesun, markkinoiden manipuloinnin, sisäpiirikauppojen, terrorismin, korruption, huumekaupan, kavallusten ja petosten tarpeita. (Kosonen, 2013; Christensen, 2011).

Veroparatiisien määrä vaihtelee tulkitsijasta riippuen ja käsitteen tarkan määrittelyn puuttuminen aiheuttaa haasteita veroparatiisien aiheuttamien ongelmien torjunnassa. OECD:n kriteerien perusteella veroparatiiseihin luetaan 35 valtiota tai aluetta. (Kosonen, 2013). Tyypillisinä veroparatiiseina pidetään esimerkiksi Irlantia tai Luxemburgia (Desai ym., 2006), mutta näitä ei ole OECD:n (2000) luomassa listauksessa, koska maat ovat sitoutuneet haitallisen toiminnan vähentämiseen. OECD:n listaus käsittää lähinnä saarivaltioita tai saaria, kääpiövaltioita ja merentakaisia alueita, eikä se sisällä useilla muilla listoilla esiintyviä tyypillisinä veroparatiiseina pidettyjä valtioita, jotka ovat sitoutuneet torjumaan vahingollista toimintaa (Kosonen, 2013). Joissakin listauksissa taas veroparatiiseiksi luetaan myös valtioita tai muita itsehallinnollisia alueita, kuten Sveitsi, Irlanti, Belgia, Alankomaat, Islanti, Luxemburg, Monaco ja Singapore sekä yksittäisiä kaupunkeja, kuten New York, Frankfurt, Tel Aviv ja Dubai (Desai ym., 2006; Christensen, 2011). Tax Justice Networkin listauksessa (2007) puolestaan on huomioitu OECD:n esittämät puhtaat veroparatiisit sekä veroparatiisien kaltaisia haitallisia verokäytäntöjä harjoittavia valtioita ja alueita, jotka sisältävät muun muassa edellä mainittuja valtioita. Lista (Liite 1) pitää sisällään 81 veroparatiisia tai sen kaltaista aluetta tai valtiota. Listasta riippumatta valtioita ja alueita yhdistää sama päämäärä - verojen minimointi tai välttäminen alemman tai olemattoman verotuksen omaavan veroparatiisin avulla. (Tax Justice Network, 2007).

Andorra	The Republic of the Maldives
Anguilla – Overseas Territory of the United Kingdom	The Republic of the Marshall Islands
Antigua and Barbuda	The Principality of Monaco
Aruba – Kingdom of the Netherlands ^a	Montserrat – Overseas Territory of the United Kingdom
Commonwealth of the Bahamas	The Republic of Nauru
Bahrain	Netherlands Antilles – Kingdom of the Netherlands ^a
Barbados	Niue – New Zealand ^b
Belize	Panama
British Virgin Islands – Overseas Territory of the United Kingdom	Samoa
Cook Islands – New Zealand ^b	The Republic of the Seychelles
The Commonwealth of Dominica	St Lucia
Gibraltar – Overseas Territory of the United Kingdom	The Federation of St. Christopher & Nevis
Grenada	St. Vincent and the Grenadines
Guernsey/Sark/Alderney – Dependency of the British Crown	Tonga
Isle of Man – Dependency of the British Crown	Turks & Caicos – Overseas Territory of the United Kingdom
Jersey – Dependency of the British Crown	US Virgin Islands – External Territory of the United States
Liberia	The Republic of Vanuatu
The Principality of Liechtenstein	

^{a)} The Netherlands, the Netherlands Antilles, and Aruba are the three countries of the Kingdom of the Netherlands.

^{b)} Fully self-governing country in free association with New Zealand.

Veroparatiiseihin voidaan nähdä kohdistuvan paljon kritiikkiä sen kriminologisten mahdollisuuksien sekä pääoma- ja veropakolaisuuden vuoksi, jolloin yritykset ja valtiot ovat suostuneet yhteistyöhön sen kitkemiseksi joko pakotettuina tai vapaaehtoisesti. Laajaa kohua ovat herättäneet esimerkiksi aiemmin esillä ollut ”Panama paperit”-tapaus, joka on johtanut myös veropetos- ja talousrikostutkintaan (Knus-Galán, 2019) tai tiettyjen yritysten toimet, kuten Applen veronkierto Irlannin kautta (Kosonen, 2013) tai Starbucksin veropakolaisuus UK:ssa vuosien ajan, joka johti protesteihin ja yritys palautti vapaaehtoisesti veroja 20 miljoonaa punttaa ylimääräistä parantaakseen mainettaan (Austin & Wilson, 2017). Tietyt valtiot ja alueet ovat myös suostuneet toimenpiteisiin päästäkseen pois veroparatiisilistauksista ja EU:n kaavailemista ”mustista listoista” (Kosonen, 2013).

OECD:n veroparatiisilistauksella on pyritty vaikuttamaan maineen kautta yhteistyöhön (Tax Justice Network, 2007). Listalta pois päässeet hallinnolliset alueet ovat suostuneet yhteistyöhön vähentämällä haitallisia verokäytäntöjä määrätyillä toimenpiteillä ja aikatauluilla. Yhteistyö on vaatinut läpinäkyvyyttä, oikeudenmukaisia periaatteita sekä tehokasta tietojenvaihtoa ja siihen suostuvien osapuolten on täytynyt tunnistaa, raportoida ja poistaa haitallisia veroperiaatteita (Tax Justice Network, 2007; Kosonen, 2013; OECD, 2000). OECD (1998, s. 40–45) on esittänyt, että yhteistyöhön suostuvien valtioiden tulisi suostua muun muassa seuraaviin toimenpiteisiin: verotuksellista sääntelyä edistävien ulkomaisten väliyritysten (*CFC, Controlled Foreign Corporation*) tai vastaavien ja ulkomaisiin sijoitusrahastoihin (*FIF, Foreign investment fund*) liittyvien sääntöjen omaksuminen, sisäisten transaktioiden ja ulkomaisten operaatioiden raportointi, siirtohinnoitteluun liittyvien ohjeistuksien noudattaminen ja salliminen veroviranomaisille pääsyn pankki-informaatioon. Lainsäädännöllä ja asetuksilla on saatu useita tehokkaitakin muutoksia ja toimenpiteitä aikaan, mutta havaittavissa on myös yhä enemmän julkisuuden ja maineen vaikutus.

Yritykset ja yksityishenkilöt hyödyntävät verojen minimointikeinoja, kuten veroparatiiseja saavuttaakseen mahdollisimman suuret voitot, mutta lähtövaltiolle vaikutus on päinvastainen ja voi aiheuttaa kestävyysongelman (Bird & Davis-Nozemack, 2018). Veroparatiiseissa olevia varoja on haastavaa arvioida, mutta määrä on merkittävä. Yksityishenkilöiden varoja uskotaan olevan veroparatiiseissa jopa 21–32 biljoonaa dollaria, joista menetettyjen verotulojen osuudeksi arvioidaan 189 miljardia dollaria vuosittain (Tax Justice Network, 2012). Yrityksistä puolestaan yli 2 miljoonaa kansainvälisen yrityksen ja miljoonien säätiöiden arvioidaan sijoittuvan veroparatiiseihin (Christensen, 2011) ja menetettyjen verotulojen arvioidaan olevan 500–600 miljardia vuosittain (Shaxson, 2019). Christensen (2011) uskoo, että veroparatiisien mahdollistama pääomakato ja veronkierto saavat aikaan mittavia vahinkoja maailman talouteen ja liiketoiminnan harjoittamiseen; laajassa mittakaavassa tapahtuva veropakolaisuus voi hidastaa talouskasvua ja kasvattaa maailmanlaajuisia epätasa-arvoa, vääristää markkinoita sekä johtaa virheinvestointeihin ja vapaamatkustuksen kannustamiseen uusien innovaatioiden ja yrittäjyyden sijaan.

2.1.4 Vastuullinen verostrategia

Vastuullisuuden kysymys on monimutkaisempi eikä niin yksiselitteinen kuin esimerkiksi jaottelu verosuunnittelun ja laittoman veronkierron välillä. Verojen minimoinnin ollessa ei-hyväksyttäväksi tai laittomaksi veron kiertämiseksi luokiteltavaa, voidaan olettaa, että vastaus kysymykseen vastuullisuudestakin on kielteinen (Knuutinen, 2014, s. 308). Verosuunnittelu yleisesti ei kuitenkaan tee yrityksestä vastuutonta, sillä verotusta on jopa suositeltavaa suunnitella eikä yrityksen odoteta maksavan veroja enempää kuin laki vaatii. Verojen minimoinnin keinot ja niiden vastuullisuuskysymykset eroavat kuitenkin toisistaan ja vastuullisuuden rajan voidaan nähdä menevän lain hengen vastaisen verojen välttelyn (avoidance) ja asianmukaisen verosuunnittelun (mitigation) välillä. (SustainAbility, 2006, s. 2). Vastuullisena verosuunnitteluna voidaan yleisesti pitää myös verosuunnittelua, joka ei ole aggressiivista, vaan neutraalia (Lenz, 2018).

From evasion to mitigation



Figure 1

KUVIO 4 Veronkierrosta verotuksen lieventämiseen (SustainAbility, 2006, s. 2)

Vastuullista verostrategiaa noudattaessaan yritys pyrkii noudattamaan lakia ja sen tarkoituksena maksamaan veroja oikeudenmukaisen lainsäätäjän tarkoittaman määrän. Verojen minimointi ei myöskään ole yrityksen toiminnan keskiössä eikä veroja pyritä välttämään kyseenalaisin keinoin. (Hardeck & Hertl, 2014). Vastuullisuuteen liitettävään avoimuuteen ja läpinäkyvyyteen perustuen voidaan myös olettaa, että yritys raportoi maksetut verotkin avoimesti (Knuutinen, 2014). Verot myös nähdään ennemmin oikeudenmukaisina panostuksina yhteiskuntaan kuin vältettävänä kuluina. Pyrittäessä vähentämään aggressiivista verosuunnittelua tai veronkiertoa mahdollisten riskien vuoksi, kyse ei ole kuitenkaan vastuullisesta, vaan riskienhallinnallisesta näkökulmasta. (SustainAbility, 2006, s. 4). Yrityksen veropolitiikka liitetään useissa artikkeleissa myös sosiaaliseen vastuuseen (CSR) ja esitetään, että verosuunnittelua ja verojen maksamista tulisi tarkastella osana yhteiskuntavastuuta (Bird & Davis-Nozemack, 2018). Yrityksen vastuullisuuden on havaittu näkyvän myös verostrategioissa. Lanis & Richardson (2015) havaitsivat, että sosiaalisesti vastuullisilla yrityksillä ilmeni myös muita vähemmän verojen välttelyä ja vahvojen yhteiskuntavastuullisten periaatteiden omaavat yritykset voivat esimerkiksi palvella sekä osakkeenomistajia että yhteiskuntaa (Bird & Davis-Nozemack, 2018).

Luonnollisesti verojen minimointi on yritykselle taloudellisesti kannattavaa, mutta silti osa yrityksistä valitsee vastuullisen verostrategian. Vastuullista verosuunnittelua voi puoltaa esimerkiksi aggressiiviseen verosuunnitteluun tai verovilppiin liittyvät riskit, joita voivat olla esimerkiksi huonosta julkisuudesta johtuva maineriski, yrityksen veropolitiikkaan liittyvät hallinnolliset riskit, jotka voivat aiheuttaa oikeusriitoja veroviranomaisten kanssa ja estää sopimuksia valtionhallinnon kanssa sekä kassavirran ennustamisen epävarmuuteen liittyvät riskit. Lain tulkinta ja aukkojen hyödyntäminen monimutkaisessa verolainsäädännössä aiheuttaa myös omat kulunsa ja vaivansa, joihin osa yrityksistä ei halua sitoutua. Lisäksi raportoidut verot saattavat näkyä yrityksen tunnusluvussa negatiivisesti, kuten P/E luvussa, ja aiheuttaa epävarmuutta sijoittajille. (Sustainability, 2006). Viime aikoina pinnalla on ollut myös verostrategioiden moraalikysymykset, jotka saattavat olla ihmisillä hyvinkin poikkeavia ja vaikeasti tulkittavia (Dowling, 2014). Lenz (2018) nostaa esille johtajien ja muiden verotuksellisiin toimiin vaikuttajien vastuun ja huomauttaa, että aggressiivinen verosuunnittelu on aina moraalisesti haasteellinen kysymys ja päätöksiä tulisi tarkastella myös eettisen säännösten valossa.

2.2 Verovastuullisuuden taustatekijät

Vastuullisuus on laajasti käsitelty teema, joka on ollut paljon pinnalla viime aikoina, mutta ei teemana mikään uusi. Tämän työn viitekehyksessä vastuullisuutta lähinnä sivutaan, sillä painopiste on verojalanjäljessä ja sen raportoinnissa sekä yrityksen roolissa verokontribuution muodostumisen taustalla. Tässä luvussa on kuitenkin tarkoitus avata lyhyesti yrityksen yhteiskuntavastuun elementit ja tutustua hieman verovastuullisuuden tai vastuuttomuuden taustoihin, joita tarkastellaan moraalisesta näkökulmasta sekä riskinäkökulmasta, joka tässä tapauksessa käsittää maineriskin.

Vastuullisuutta voidaan tarkastella monesta eri näkökulmasta. Perinteinen tapa on jakaa yritysvastuu kolmeen eri osa-alueeseen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ekologiseen vastuuseen. Taloudelliseen vastuuseen voidaan mieltää esimerkiksi osakkeenomistajien etuihin, verotuloihin ja yhteiskunnalliseen hyvinvointiin liittyvät vastuut. Ekologinen vastuu puolestaan käsittää esimerkiksi säästeliäisyyden materiaaleissa, vedessä ja energiassa sekä ilmastonmuutoksen ehkäisyn. Sosiaaliseen vastuuseen taasen luetaan muun muassa henkilöstön hyvinvointi, alihankkijoiden työolot ja asiakastyytyväisyys. (Knuutinen, 2014, s. 98–99). Knuutinen (2020, s. 379) myös toteaa, että veroja on luonnollista tarkastella osana yhteiskuntavastuuta muun muassa viime vuosien huomiota herättäneiden veronkiertotapausten vuoksi ja verotulojen kasvattaminen tulisi huomioida keskeisenä osana taloudellista vastuuta. Carroll (1979) puolestaan esittää yrityksen yhteiskuntavastuun (*CSR, Corporate Social Responsibility*) elementtien koostuvan neljästä ulottuvuudesta, joita ovat taloudellinen, oikeudellinen, eettinen ja vapaaehtoinen ulottuvuus. Tällöin yrityksen yhteiskuntavastuu pohjaa yrityksen

perustehtävään ja tärkeimpään velvoitteeseen, eli taloudelliseen vastuuseen, jota täyttäessä on toimittava annettujen lakien ja määräysten mukaisesti. Näiden lisäksi yrityksen odotetaan noudattavan muitakin eettisiä periaatteita kuin lakiin perustuvia sekä mahdollisesti muita vapaaehtoisia toimia, joilla tuetaan yhteiskuntaa. Näin ollen vastuullisuuden käsite voi tarkoittaa yhtä lailla osakkeenomistajille maksettuja osinkoja kuin myös eettisiä kysymyksiä.

2.2.1 Moraaliset kysymykset

Liiketaloudellisesta näkökulmasta verot nähdään lähinnä kuluina, eikä niinkään etiikkaan liittyvänä moraalikysymyksenä. Viime aikoina on kuitenkin ollut toistuvasti esillä verojen minimoinnin eettisyys. (Lenz, 2018). Verosuunnittelun arviointi on melko yksiselitteistä rikosoikeudellisesta näkökulmasta; veroa voidaan kiertää laittomasti tai laillisesti. (Knuutinen 2014, s. 174). Toiminnan moraalisuutta puolestaan on haastavampi arvioida ja eettisestä näkökulmasta tarkasteltuna pelkkä lakien noudattaminen ei välttämättä riitä (Lenz, 2018). Knuutinen (2014, s. 182) esittää, että laillinenkin veron kiertäminen tai verosuunnittelu voi olla moraalisesti väärin tai ainakin kyseenalaista tarkasteltaessa sitä oikeudenmukaisuuden ja vastuullisuuden näkökulmasta. Yhtiöllä juridisena yksikönä ei kuitenkaan voi olla varsinaisesti omia moraalikäsitteitä, vaan yhtiön toiminnan moraalisuus riippuu yhtiössä työskentelevistä luonnollisista henkilöistä, kuten omistajista tai johdosta. Yrityksen toimintatapoja kohtaan voidaan kuitenkin esittää vaatimuksia toiminnan eettisyydestä ja vastuullisuudesta ja liiketoimintaetiikka nähdään osana yritysvastuuta. (Knuutinen, 2014, s. 77–78).

Etiikka ja moraalit ovat kauan sitten syntyneitä käsitteitä, jotka esiintyvät nykykirjallisuudessa ja tutkimuksissa säännöllisesti, viime vuosina melko tiheästi myös liiketoimintaan liitettynä. Varhaisimmat näkökulmat Sokrateen sekä Platonin (427–347 eKr.) ja Aristoteleen (384–322 eKr.) ajoilta ovat syntyneet jo antiikin Kreikassa (Heikkonen, 1995, s. 11). Etiikassa ja moraalissa on yleisesti kyse hyvästä ja pahasta sekä oikeasta ja väärästä. Moraali määrittää käytännössä yksilön periaatteita, näkemyksiä ja ymmärrystä, arvostuksen tasoja ja normeja ja kytkeytyy oikeaksi määriteltävään käyttäytymiseen, sen periaatteisiin ja sääntöihin. Moraalinen tai moraaliton teko voi koskea myös tekemättä jättämistä. Etiikka sen sijaan voidaan nähdä eräänlaisena moraalioppina, joka tieteellisesti tutkii näiden tekojen, pyrkimysten tai arvostusten hyväksyttävyyttä ja hyveellisyyttä oikean ja väärän tai pahan ja hyvän näkökulmista ja perustuu teorioihin ja normeihin siitä, mitä saa tai ei saa tehdä. (Heikkonen, 1995, s. 14–16). Liiketoimintaetiikassa hyödynnetään usein normatiivista lähestymistapaa, joka perustuu eettisiin periaatteisiin, arvoihin ja hyveisiin (Brenkert, 2019). Etiikkaan liitetään vahvasti arvoperusta, johon sisältyy muun muassa oikeudenmukaisuus, lainkuuliaisuus, avoimuus ja rehellisyys (Heikkonen, 1995, s. 17). Näin ollen yhtiöiden veropolitiikkaa ja toimintatapoja tarkasteltaessa, voidaan esimerkiksi esittää kysymyksiä: noudattavatko toimintamallit lakia, esitetäänkö tiedot avoimesti ja ovatko ne oikeudenmukaisia yhteiskuntaa ja sidosryhmiä kohtaan?

Kirjallisuudessa on viime aikoina luotu erilaisia moraalisia periaatteita ja arvoja ja yrityksissä ja koulutuksissa on pyritty edistämään liiketoimintaetiikan malleja, mutta ongelmia ja yhteisymmärryksen puutetta esiintyy edelleen eriävistä näkökulmista ja käytännön haasteista johtuen (Brenkert, 2019). Yksilön etiikka on yleensä opittua tai kehittynyt sisäisesti yksilön elinajan aikana ja moraalikäsitteet yksilöiden välillä voivat olla hyvinkin erilaisia (Heikkonen, 2019, s. 18), mikä tuottaa haasteita eettiseen arviointiin ja toimintaan. Rikosoikeudelliseen rajaan pohjautuen voidaan luoda jako laillisen ja laittoman, tyypillisesti myös oikean ja väärän, välille. Yleisesti ottaen laitton veronkierto voidaan tuomita epäeettisenä, sillä siinä toimitaan yhteiskunnallisia sääntöjä vastaan (Dowling, 2014; West, 2018). Lain rajoissa tapahtuvan verosuunnittelun eettisyyden arviointi on kuitenkin haastavampaa ja siinä on havaittavissa enemmän eriäviä näkökulmia. Osa näkee verojen maksamisen aina moraalikysymyksenä ja oikeana tapana toimia, osa ei yhdistä sitä moraaliin ollenkaan ja veroja vastustavat saattavat pitää veron maksua jopa moraalittomana (Dowling, 2014). Viime aikoina verosuunnittelun moraalikysymyksiä kohtaan on esiintynyt kasvavaa kiinnostusta ja tutkimusta. Erityisesti aggressiivista verosuunnittelua kohtaan on havaittu yleisesti negatiivista suhtautumista ja vastustusta ja sitä saatetaan pitää vastuuttomana ja moraalittomana. (Hoi ym., 2013; Graham, Hanlon, Shevlin & Shroff; Antonetti & Anesa, 2017). Hardeck & Hertl (2014) havaitsivat, että kuluttajan moraalinen taso vaikuttaa henkilön näkemyksiin ja yrityksen verostrategian vaikutuksiin kuluttajissa. Knuutinen (2014, s. 77) puolestaan esitti, että yrityksessä olevat päättäjät ja työntekijät voivat luoda jonkinlaisen yhteiskäsityksen oikeasta ja väärästä, ja näin ollen se saattaa vaikuttaa yrityksen toimintaan. Etiikka antaa ohjeet, kuinka ihmisen tulisi toimia, mutta ei takaa oikeaa toimintaa (Heikkonen, 1995, s. 15).

Verosuunnittelun ja veronkierron moraalisuutta voidaan arvioida useasta eri näkökulmasta. Lenz (2018) esittää, että moraalisuutta voidaan arvioida esimerkiksi konkreettisemmin lakiin perustuvien sääntöjen pohjalta ja moraalifilosofisesta näkökulmasta. Lakiin perustuen ainoastaan vastuullinen verosuunnittelu voidaan nähdä moraalisenä ja aggressiivinen sekä lakia väärinkäyttävä verosuunnittelu vaatii moraalinen kyseenalaistamisen (Kuva 2). Laittomat toimet taas tuomitaan automaattisesti moraalittomana. (Lenz, 2018).

Sosiaalisten normien teorian mukaan verojen välttely voitaisiin nähdä vääränä toimintatapana perustuen yhteiskunnalta ottamiseen, yhteiseen hyvään antamisen sijaan (Dowling, 2014), mutta verot saatetaan nähdä myös päinvastoin lahjan antamisena valtiolle, jolloin aggressiivinenkin verosuunnittelu on vain hyötyjen optimoimista, ei eettinen pahe (Slemrod, 2004). Verosuunnittelua voidaan tarkastella moraalifilosofisesta näkökulmasta esimerkiksi utilitaristisesta tai deontologisesta näkökulmasta. Seurausetiikkaan perustuvassa utilitarismissa verosuunnittelun eettisyyttä voidaan arvioida verosuunnittelusta aiheutuvan hyödyn ja haitan, kuten valtiolle syntyvien verotuottojen tai yritykselle syntyvien voittojen perusteella. Perusideana on pyrkiä tekoihin, jotka aiheuttavat mahdollisimman hyviä seurauksia, kuten onnellisuus ja hyvinvointi. Deontologisesta, velvollisuusetiikan, näkökulmasta, johon muun muassa Kantin teoriat

perustuvat, arvioi teon luonnetta ja merkitystä. Kantin teorit perustuvat kategoriin imperatiiveihin, jotka antavat ohjeet toimintaan, kuten: "Toimi sellaisten normien mukaan, jotka voisi asettaa myös yleismaailmallisiksi laiksi". (Lenz, 2018; West, 2018). Moraalisuuden arviointia hankaloittaa kuitenkin se, että moraaliset kysymykset liitetään yleensä yrityksen yhteiskuntavastuuseen (*CSR, Corporate Social Responsibility*), johon yrityksen veropolitiikkaa ei yleisesti yhdistetä ja moraalin kehitys kuitenkin vaatisi eettisistä kysymyksistä ja periaatteista keskustelun ja soveltamisen (Dowling, 2014; Hoi ym., 2013; Brenkert, 2019).

2.2.2 Maine ja maineriski osana veroriskejä

Konservatiivisemmissä verostrategioissa ei kuitenkaan ole yleensä taustalla pelkät moraaliset kysymykset, vaan yrityksen maine. Mainetta on tutkittu ja yritetty määritellä toistuvasti ja hyvin eri tavoin, mutta sille ei ole löytynyt yksiselitteistä määritelmää. Webster's Revised Unabridged Dictionary (1913) on määritellyt maineen pohjautuen yleiseen mielipiteeseen, ominaisuuksiin ja arvioon jostakin, jota tukee myös Kotimaisten kielten keskus (2020a) kuvaamalla mainetta käsitteellä "josta t. jstak vallitseva käsitys, mielipide". Määrittelyissä on havaittavissa kuitenkin yleisesti toistuvia teemoja, joissa mainetta kuvataan eräänlaisena kehittyvänä imagoon liitettävänä käsitteenä, joka rakentuu ihmisten yrityksestä muodostamista mielikuvista, mahdollisesti myös kilpailijoihin verrattuna, perustuu yrityksen toimiin ja sen rakentuminen vie aikaa. (Gotsi & Wilson, 2001). Mainetta saatetaan arvioida yleisesti negatiivisesti tai positiivisesti ja se muotoutuu usein sosiaalisessa kanssakäymisessä (Ahteensivu, 2018, s. 86). Aula (2009) tiivistää maineen yrityksen ja sen sidosryhmien välisissä kohtaamisissa muodostuviksi kokemuksiksi ja mielikuviksi.

Liike-elämässä yrityksen maineeseen voi kohdistua merkittäviäkin uhkia, joiden seuraukset voivat olla tuhoisia. Murray (2003) nostaa maineriskin kaikkein suurimmaksi uhkaksi nykypäivän liiketoiminnassa, johon ei kuitenkaan kiinnitetä riittävästi huomiota riskienhallinnassa. O'Callaghan (2007) tukee näkemystä tuomalla esiin maineriskin edellytykset tuottaa jopa riskeistä kaikkein mittavimmat vahingot, joista nostaa esiin muun muassa Exxon Valdezin öljyvudon, joka maksoi yritykselle miljardeja dollareita siivoamisen, siviilikanteiden ja osakkeen arvon laskun muodossa, mutta huomauttaa kuitenkin maineen olevan aineeton pääoma, jolloin todellisia kustannuksia on vaikea arvioida. Maineriski käsittää yksinkertaistettuna maineen menettämisen uhan (Aula, 2009). O'Callaghan (2007) määrittelee maineriskin yrityksen liiketoiminnallisiin mahdollisuuksiin ja yhteiskunnalliseen asemaan kohdistuvina uhkina, jotka voivat heikentää yrityksen toimintakykyä. Riskien voidaan nähdä jakautuvan sosiaalisiin ja poliittisiin riskeihin sekä liiketoiminnallisiin riskeihin. Maineriskin toteutuminen ei näin ollen tarkoita vain taloudellisia sanktioita, vaan voi vaarantaa koko yrityksen toiminnan maineen vaikuttaessa sidosryhmien uravalintoihin, sijoituspäätöksiin ja kuluttajakäyttäytymiseen (Dowling, 1986).

Myös verosuunnitteluun ja veronkiertoon pyrkivä toiminta voi sisältää mahdollisen veroriskin ja pahemmassa tapauksessa syytteen lisäksi maineriskin.

Kuluttajien suhtautuminen erityisesti aggressiiviseen verosuunnitteluun on yleisesti kielteistä (Antonetti & Anesa, 2017; Hardeck & Hertl, 2014) ja mahdollisten asiakassuhteiden heikentymisen lisäksi maineen huonontuminen voi vaikuttaa myös konkreettisemmin esimerkiksi osakkeen hintaan (Gallemore, Maydew & Thornock, 2014; Hanlon & Slemrod, 2009) ja yrityksen arvoon (Wahab & Holland, 2012) negatiivisesti. Tutkimuksissa oli havaittavissa yleistä tuomitsemista aggressiivista verosuunnittelua ja veronkiertoa (tax avoidance) kohtaan, mutta käytännön tuloksissa esimerkiksi osakkeiden hinnoissa, havaittiin myös eriäviä ja ristiriitaisia tuloksia, joskin yleisesti maineriskin mahdollisuus myönnettiin.

Maineriskin on havaittu vaikuttavan myös päätöksentekoon. Maineriski on keskeinen vaikuttava tekijä verojen välttelyn, erityisesti aggressiivisen verosuunnittelun vähentämisessä (Gallemore ym., 2014). Graham ym. (2014) havaitsivat tutkimuksessaan maineen vaikuttavan merkittävästi verosuunnittelupäätöksiin. Suurin osa verojohtajista (70 %) ilmoitti maineen vaikuttavan hyvinkin keskeisesti verosuunnittelupäätöksiin verojen välttelyä vähentäen. Maineeseen yleisesti paljon vaikuttava mediahuomiokin mainittiin usealla (58 %) tärkeäksi syyksi välttää verosuunnittelua ja sen tuomaa mahdollista mediahuomiota. Myös Austin & Wilson (2017) havaitsivat konservatiivisemmän verostrategian ja maineriskin välisen yhteyden. He havaitsivat, että kuluttajan kokemalla brändiarvolla ja efektiivisellä veroasteella oli positiivinen yhteys keskenään ja näin ollen esittivät, että erityisesti kuluttajien näkökulmasta korkean brändiarvon omaavissa yrityksissä esiintyi vähemmän verojen välttelyä korkean maineriskin vuoksi.

Maineen menettämisen hinta voi olla todella merkittävä, jopa vahingoiltaan kaikkein suurin, kuten O'Callaghan (2007) arvioi. Todellisten kustannusten arviointi on kuitenkin haasteellista ja verosuunnitteluun liittyvät mainekysymykset ovat keränneet ristiriitaisiakin tuloksia. Mainetta tahraava tapahtuma voi näkyä muun muassa osakkeen hinnan laskemisena, jota on havaittu yrityksen verojen välttelytoimien paljastuttua julkisesti (Gallemore ym., 2014; Hanlon & Slemrod, 2009). Gallemore ym. (2014) kuitenkin esittävät, että lasku on väliaikainen ja osakkeen hinta palaa entiselle tasolle 30 päivän aikana eikä yritys muutenkaan kohtaa merkittäviä mainetta koskevia vahinkoja. Tämä saattaa heijastaa muun muassa sijoittajan positiivista suhtautumista verosuunnitteluun ja siihen liittyviin riskeihin, mutta Gallemore ym. (2014) kuitenkin huomauttavat, että aihe vaatii enemmän tutkimusta. Wahab & Holland (2012) puolestaan esittävätkin, että sijoittajat eivät arvosta verosuunnittelua riskien, kuten verotarkastuksen, vuoksi. Päinvastaisiakin tuloksia on havaittu Desai & Hines (2002) tutkimuksen löydettyä positiivisia yhteyksiä osakkeenhinnan ja yritysten, jotka ovat siirtäneet voittoa ulkomaille, välillä.

Osakkeen hinta ei ole myöskään ainoa asia, jota maineriski koskee. Sidosryhmien välillä voidaan havaita eroavaisuuksia suhteessa verojen minimointiin koskevaan asennoitumiseen. Sijoittajia enemmän kielteinen vaikutus vaikuttaisi näkyvän kuluttajilla, joiden uskotaan reagoivan yleisesti negatiivisesti verojen välttelyyn ja olevan hyvinkin tietoisia veronkiertouutisista ja protesteista. (Austin & Wilson, 2017). Kuluttajien vaikutuksen uskotaan näkyvän myös osakkeissa,

sillä suurin osakkeen hinnan lasku havaittiin vähittäismyynnin sektorilla, joka reagoi verojen välttelyyn koskeviin uutisiin kaikkein negatiivisimmin (Hanlon & Slemrod, 2009).

Erityisesti aggressiivisen verosuunnittelun on havaittu vaikuttavan kuluttajiin negatiivisesti. Konservatiivisemmän verostrategian uskotaan vaikuttavan positiivisemmin, mutta enemmänkin maineriskiä vähentävänä tekijänä, jota verojen välttely voi aiheuttaa. (Antonetti & Anesa, 2017; Hardeck & Hertl, 2014). Hardeck & Hertl (2014) uskovat että aggressiivinen verosuunnittelu huonontaa yrityksen mainetta ja vaikuttaa kuluttajakäyttäytymiseen. Asiakkaiden halun ostaa aggressiivisesti toimivien yritysten tuotteita havaittiin olevan heikompi kuin neutraalimmissa tapauksissa. Vaikka asiakkaat eivät olleet valmiita maksamaan ylimääräistä reilusti veroja maksavien yhtiöiden tuotteista, päinvastoin toimivien yritysten tuotteista oltiin valmiita maksamaan muita vähemmän.

Maineriski korostui myös brändiin liittyvissä yhteyksissä. Antonetti & Anesa (2017) huomauttivat asiakkaan brändisuhteeseen liittyvistä riskeistä aggressiivisen verostrategian vaikuttaessa kielteisesti vielä enemmän kuin poliittisten suuntausten. Brändiin kohdistuva riski korostui myös Austinin & Wilsonin (2017) tutkimuksessa, jossa kuluttajapohjainen brändipääoma (*CBBE, consumer-based brand equity*) oli heikompi veroja välttelevien yritysten kohdalla. Myös Knuutinen (2014, s. 343) esitti, että asiallisella verosuunnittelulla voidaan kasvattaa nettokassavirtoja ja yrityksen arvoa, mutta aggressiivinen verosuunnittelu saattaa johtaa asiakaskatoon ja bruttokassavirtojen laskemiseen ja sitä kautta yrityksen arvoon. Maineriskillä pelätään olevan vakavia vaikutuksia nimenomaan asiakassuhteisiin ja asiakaskannan laajentamiseen, brändiin, yrityksen menestymiseen ja suosioon kuluttajien keskuudessa (Antonetti & Anesa, 2017; Austin & Wilson, 2017; Hardeck & Hertl, 2014). Antonetti & Anesa (2017) esittävätkin, että yritykseltä on suotavaa olla *optimaalisesti aggressiivinen*, jolloin verosuunnittelun hyödyt ja mahdolliset haitat tai sanktiot pysyvät tasapainossa ja yritys saattaa esiintyä positiivisessa valossa ainakin sijoittajien silmissä. Maineriskin hinta ei ole yksiselitteinen, mutta ei myöskään väheksyttävissä.

3 VEROJALANJÄLKI JA RAPORTOINTI

3.1 Verojalanjälki

Yhtiöiden veropolitiikan vastuullisuuskysymysten, EU-hankkeiden ja uutisissa esillä olleiden yhteisöverovertailujen oheen on tullut maailmalla vähemmän tunnettu yrityksen kokonaisverotusta kuvaava verojalanjälkikäsité, joka on esiintynyt julkisissa keskusteluissa viime vuosina. Muutoinkin verojen läpinäkyvämpi raportointi on melko uusi ilmiö, jossa edelläkävijänä voidaan nähdä Suomi ja Iso-Britannia vaatimuksillaan liittyen valtionyhtiöiden laajempaan verojalanjälkiraportointiin ja yhtiöiden verostrategioiden julkaisuun (Middleton & Muttonen, 2020, s. 33). Käsite on ollut erityisesti KPMG:n asiantuntijan Torkkelin käytössä saaden sittemmin paljon julkista huomiota (Knuutinen, 2014, s. 298), minkä lisäksi se on esiintynyt muun muassa Kauppakamarin julkaisuissa. Hiilijalanjäljestä johdettu verojalanjälkikäsité kuvaa verokuormaa, jonka yritys tuottaa verotuloina yhteiskunnalle (Torkkel, 2013c, s. 80), ja siinä missä pieni hiilijalanjälki kuvastaa yrityksen ekologisuutta ja kenties ympäristövastuuta, suuren verojalanjäljen voitaisiin nähdä kuvastavan vastuullista veropolitiikka tai valtiolle taloudellisesti kannattavaa yritystä. Verojalanjälki myös kuvaa yrityksen todellisuudessa maksamia veroja huomattavasti paremmin kuin esimerkiksi tyypillisesti tarkasteltava yhtiövero, joka oli OECD-maissa 2015 vain 8,9 % valtion verotuloista, sosiaalimaksujen ollessa noin neljäsosa valtion verotuloista ja kulutusverojen yltäessä yli 38 % (Middleton & Muttonen, 2020, s. 34). Knuutinen (2014, s. 299) huomauttaa kuitenkin vero- ja hiilijalanjälkikäsitteiden ristiriitaisuudesta ja ehdottaa asian käsittelyä ”verokontribuutiona”, joka voidaan myös nähdä yhtenä yhteiskuntavastuun osatekijänä (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b).

Yrityksen verojalanjälki voidaan jaotella suppeaan tai laajaan määritelmään. Suppea määritelmä pitää sisällään vain välittömät verot, jotka jäävät yrityksen maksettavaksi ja kirjautuvat useimmiten tuloslaskelmaan. Keskeisimpiin välittömiin veroihin kuuluu esimerkiksi yhteisövero, tulli ja sosiaaliturvamaksut. Laaja määritelmä sen sijaan käsittää välittömien verojen lisäksi välilliset verot, jotka tilitetään yrityksen kautta, mutta käytännössä jäävät jonkun muun maksettavaksi. Keskeisiä välillisiä veroja ovat esimerkiksi arvonlisävero, ennakonpidätykset ja valmisteverot. (Torkkel, 2013c, s. 80). Pwc on esittänyt, että

verokontribuutiota esittäessä verot voidaan jaotella tuottoihin, tuotteisiin, ihmisiin, ympäristöön ja omaisuuteen liittyviin veroihin ja tekee myös selkeän jaon välittömien ja välillisten verojen välille. Vaikka välilliset verot ovat vain yrityksen valtiolle keräämiä veroja, kuten ennakonpidätyksiä, huomioitava on, että nämäkin ovat riippuvaisia yrityksen toiminnasta ja yhtiöille jää kuitenkin itse maksettavaksi esimerkiksi niihin liittyviä sosiaalimaksuja. (Middleton & Muttonen, 2020, s. 34). Suomen Keskuskauppakamarin tekemän selvityksen (2019) mukaan suomalaisten yritysten tuottama laajan määritelmän mukainen verojalanjälki oli vuonna 2017 63,25 miljardia euroa, josta melko merkittävä osuus on välillisiä veroja, kuten arvonnalisäveroja.

3.1.1 Verojalanjäljen raportointiperiaatteet

Vaikka verojen raportointiin ja ilmoittamiseen on viime aikoina luotu erilaisia määräyksiä, verojen ja verojalanjäljen raportointi on edelleen melko suppeaa ja vapaaehtoisuuteen perustuvaa, lukuun ottamatta valtion enemmistöomisteisia yrityksiä, joilta vaaditaan Suomessa laajempaa veroraportointia. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Verojalanjälkensä raportoi kuitenkin yhä useampi yritys vuosi vuodelta. Osa raportoi tuloverot tai veroja verolajeittain eriteltyinä, osa avaa myös verotuksellisia periaatteita tai raportoi veroja maakohtaisesti (Valtioneuvoston kanslia, 2014). Raportoinnilla pyritään vastaamaan läpinäkyvyyden vaatimukseen, jotka viime aikoina ovat koskeneet myös veroja. (Knuutinen, 2020, s. 399). Pääosin vapaaehtoisuuteen perustuvassa verojalanjälkiraportoinnissa keskeistä on informaatio sidosryhmille (Knuutinen, 2014, s. 299–300), veronkierroksen kitkeminen sekä verotulojen kohdistaminen valtioon, jossa tulos oikeasti syntyy (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Cobham (2005) Oxfordin yliopiston tutkimuslaitokselta uskoo informatiivisuuden etuihin ja näkee, että läpinäkyvämällä ja laajemmalla veroraportoinnilla voidaan torjua kyseenalaista verokikkailua.

Verojen raportointimallit voitaisiin jakaa karkeasti julkisuuden ja velvoitteiden pohjalta raportoinnin pakollisuuteen tilinpäätöksessä, raportointiin veroviranomaisille ja vapaaehtoiseen raportointiin osana yritysvastuuraportointia (Knuutinen, 2017, s. 301). Pakollisella raportoinnilla saavutetaan vähimmäisvaatimukset raportointiin ja voidaan estää yhtiöitä piilottamasta keskeistä informaatiota, jota yhtiö ei muuten haluaisi näyttää ja vapaaehtoisella raportoinnilla taasen voidaan täydentää tietoja, muttei samalla lailla säännellysti (Stiglingh ym., 2017). Edellä mainituista verojalanjälkiraportoinnin voisi luokitella osaksi vapaaehtoista yritysvastuuraportointia. On keskeistä erottaa raportointi viranomaisille ja julkinen raportointi muille sidosryhmille. Verojalanjälkiraportoinnissa on kyse yleisesti julkisesti esitettävästä veroraportoinnista, jolla voidaan kuvata yrityksen yhteiskunnalle tuottamaa taloudellista lisäarvoa verojen muodossa (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Haasteita ja diversiteettiä raportointimalleihin tuo se, ettei verojalanjäljen raportointiin ole selkeitä ohjeistuksia ja standardeja. (Torkkel, 2013b, s. 62). Vaikka vastuullisuuteen liittyvään raportointiin kehitetty kansainvälinen viitekehys (*Global Reporting Initiative, GRI*) antaa yleiset ohjeistukset yrityksen yhteiskuntavastuun raportointimalleihin ja tuo esiin myös

yrittäjien taloudelliset vaikutukset yhteiskuntaan sekä määrittää verokontribuution EC1 indikaattorin avulla, se ei kuitenkaan anna yksityiskohtaisempaa ohjeistusta verojalanjälkiraportointiin. (Torkkel, 2013c, s. 82). GRI lähinnä esittää, että yhtiöt voivat sisällyttää raportteihin yhtiöverojen ohella muitakin veroja ja raportoida veroja maittain (Middleton & Muttonen, 2020, s. 33). Näin ollen yritys pystyy valikoimaan, mitä raportoi ja mitä tietoja haluaa näyttää julkisesti lain määrittämien suppeiden raportointivelvoitteiden ohessa.

Valtionneuvoston kanslian omistajaohjausosasto on laatinut ohjeistusta verojalanjälkiraportoinnista ja esittää, että keskeistä verojalanjälkiraportoinnissa on antaa selkeä kuva yhtiön yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja tuo esiin raportointiin liittyviä keskeisiä periaatteita. Ohjeistus on osoitettu erityisesti valtionomisteisille yhtiöille, mutta peruseriaatteita voitaisiin odottaa muissakin yhtiöissä sovellettavan. Kuten muussakin yrityksen raportoinnissa, verojalanjälkiraportoinnissa keskeistä on olennaisuus, tiedon merkityksellisyys ja suhteellisuus sekä kohderyhmien tarpeet. Vakaavaraisuusdirektiivin esittämien julkisten tukien ja tuloksesta maksettavien verojen lisäksi yhtiöiden tulisi ilmoittaa verot myös maittain ja verolajeittain, sekä veroparatiisivaltoihin kohdistuvat verot ja julkiset tuet, jotka tulisi myös eritellä samoin. Yhtiöille halutaan kuitenkin jättää vapaus päättää tiedon olennaisuudesta ja eri verolajien raportoinnista, lukuun ottamatta veroparatiiseja, joista velvoitetaan raportoimaan kaikki verolajit. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Kvantitatiivisen veroinformaation ohessa keskeistä olisi myös tuoda esiin verotuksellisia periaatteita, kuten tarkemmin määritellyn verostrategian, jonka OECD (2013) näkee hyödylliseksi myös veroriskien arvioinnissa.

Torkkel (2013b, s. 62) esittää, että yritysten raportointimalleissa voi esiintyä suuriakin eroja ja raportointityylit voidaan jakaa karkeasti kolmeen eri luokkaan: *periaatetasoinen verojalanjäljen raportointi*, *tuotetun ja jaetun suoran taloudellisen lisäarvon suppea raportointi* sekä *tuotetun ja jaetun suoran taloudellisen lisäarvon laaja raportointi*. Periaatetasoisessa raportoinnissa kuvataan yleisesti yrityksen verotukselliset periaatteet lakiin ja määräysten noudattamiseen pohjautuen sen tarkemmin verojalanjälkeä erittelemättä. Tuotetun ja jaetun suoran taloudellisen lisäarvon raportointi puolestaan perustuu yhteiskuntavastuun (GRI) kansainvälisiin raportointimalleihin, jossa sovelletaan EC1 indikaattoria esittäen yrityksen tuottaman lisäarvon muun muassa verojen muodossa. Suppeassa raportointimallissa esitetään välittömiä veroja, raportoiden pelkät tuloverot tai tuloverojen ohessa myös muita välittömiä veroja tai veroluonteisia maksuja, kuten sosiaaliturvamaksut. Laajaa raportointimallia käyttävät yritykset taas raportoivat välittömien verojen lisäksi välillisiä veroja, kuten ennakonpidätyksiä. Verolajien ja periaatteiden raportoinnin lisäksi viimeisimpänä EU-hankkeissa on pyritty edistämään maakohtaista raportointia, jota halutaan raportoitavan niin viranomaisille kuin myös julkisesti (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Verojalanjäljen raportoinnissa on kuitenkin edelleen suurta vaihtelevuutta ja usein ne perustuvat enemmän kvantitatiivisiin lukuihin ja vähemmän toimintaperiaatteiden kuvaamiseen, joskin hyvinkin yksityiskohtaista raportointia on havaittavissa (Torkkel,

2013b, s. 62) ja viime vuosien verojalanjälkiraportit ovat osalla hyvinkin laajoja ja yksityiskohtaisesti kuvattuja.

Vaikkei yleisesti ole esitetty tarkkoja raportointiperiaatteita verojalanjäljen raportointiin, valtion enemmistöomisteisia yrityksiä on kuitenkin ohjeistettu verojen raportoinnista tarkemmin ja ohjeistuksia suositellaan noudattavan myös muissa valtionomisteisissa yrityksissä. Laajempi veroraportointi perustuu valtion veronkierron vastaiseen toimintaohjelmaan, joka pyrkii ohjaamaan verotulot valtioon, jossa ne aidosti syntyvät. Ohjeistuksen pääperiaatteena on maakohmainen raportointi. Raportin edellytetään kuvaavan yhtiön strategiaa lähtökohtia ja toimintaperiaatteita sekä määrällisiä verotietoja. Strategiaa ja periaatteita tulisi kuvata esimerkiksi verotuksellisten asioiden johtamisen, verosuunnittelun periaatteiden ja strategioiden sekä raportointiperiaatteiden pohjalta. Kvantitatiivisissa verotiedoissa taas edellytetään informaatiota veroihin perustuvista tunnusluvusta, kuten liikevaihto tai verotettava tulo, tilitettävistä veroista maittain ja verolajeittain, julkisista tuista ja veroparatiiseja koskevista tiedoista. Yritys voi myös halutessaan esittää lisäinformaationa erinäisiä asioita, kuten investoinnit maittain, vertailutiedot muilta vuosilta ja verojen täsmäytyslaskelmat. Ohjeistuksen on tarkoitus antaa yleiset raamit verojalanjälkiraportointiin, mutta keskeistä on kuvata yhtiön toimintaa ja yhteiskunnallista vaikutusta huomioiden kuitenkin yritysten erilaisuus ja se, mikä on kullekin yhtiölle olennaista. (Valtioneuvoston kanslia, 2014).

Verojalanjäljen raportointi ja läpinäkyvyys verotiedoissa on kuitenkin edelleen melko vähäistä niin Suomessa kuin maailmallakin, mutta tilannetta on pyritty muuttamaan erilaisten direktiivien ja EU-hankkeiden avulla. EU-hankkeet ovat keskittyneet erityisesti raportointiin maakohtaisesti. Euroopan neuvoston direktiivin 2016/881/EU mukaisesti Suomessa tuli vuoden 2017 alussa voimaan suuria yli 750 miljoonan euron liikevaihdon omaavia yrityksiä koskeva sääntö maakohtaisesta raportoinnista (A71/200/2018). Hankkeella pyrittiin saavuttamaan myös julkinen raportointivelvoite EU-maissa toimiville yrityksille, mutta esityksestä ei ole saavutettu yksimielisyyttä EU-maissa ja toistaiseksi se ei ole mennyt läpi. (KPMG, 2016; Finnwatch, 2019). Monet sääntelyt ja hankkeet koskevatkin erityisesti juuri maakohtaista veroraportointia tai tuloveroja ja erilaisia rojalteja ja melko harva yritys kuitenkaan raportoi yhtiön verokuormasta koostuvan verojalanjälkensä (Stiglingh ym., 2017).

Verojen läpinäkyvyys ja verojalanjäljen raportointi on kuitenkin lisääntynyt vuosittain. Suomessa vuoden 2012 ja 2013 välillä verojalanjälkensä vapaaehtoisesti raportoivien yhtiöiden määrä kolminkertaistui; määrä nousi 12 yrityksestä 37 yritykseen, joista noin puolet oli pörssiyrityksiä ja vajaa kolmasosa valtionomisteista yrityksistä. Myöskään Ruotsissa, Norjassa, Tanskassa tai Saksassa ei ole määrättyjä ohjeita ja pakollista verojalanjälkiraportointia, mutta esimerkiksi Ruotsissa ja Tanskassa yhtiöiden maksamia verotietoja julkaistaan veroviranomaisten toimesta ja Norjassa öljyteollisuutta koskevat määräykset maakohtaisesta verojen raportoinnista. Saksassa verojalanjäljen raportointiin ei ole asetettu mitään velvoitteita, ja yritykset ovat haluttomia raportoimaan verojaan julkisesti. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b).

Iso-Britanniassa ja Ranskassa puolestaan vaaditaan enemmän. Iso-Britannia vaatii verostrategian julkistamista (Middleton & Muttonen, 2020, s. 33) ja Iso-Britanniassa 64 % isoimmista yrityksistä on esittänyt julkisesti verostrategiansa, minkä lisäksi 40 % yhtiöistä raportoivat myös globaalit ja alueelliset verotietonsa. Ranska taasen esittää vakavaraisuusdirektiivin velvoitteita pörssiyhtiöille, joiden tulisi raportoida tarkemmin esimerkiksi maakohtaisista tuloksista, tuloveroista ja saaduista tuista valtiolta, mutta raporttia ei olisi pakollista julkaista muiden kuin viranomaisten nähtäville. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Australiassa puolestaan vaatimuksia läpinäkyvämpään verotukseen on osoitettu yhtiön koon tai alan mukaisesti (Stiglingh ym., 2017). Stiglingh ym. (2017) havaitsivat myös tutkiessaan Etelä-Afrikan 50 suurta yritystä, että siellä puolet yrityksistä raportoivat veronsa hyvinkin läpinäkyvästi yritysten raportoidessa niin verostrategiansa kuin myös verokontribuutionsa, sekä riskien hallintaan ja muihin taloudellisiin aspekteihin liittyvät tekijät. Suomessa toistaiseksi on toimittu pitkälti itesesäätelyperiaatteiden mukaan, mutta raportointivaatimusten lisääntyessä, esillä on myös ollut tietyn tyyppisiin yrityksiin kohdistuvia hankkeita ja esitys pakollisuudesta (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b).

3.1.2 Viimeisimmät keskeiset hankkeet ja sääntely: BEPS, ATA, CRD IV, direktiivi 2014/95/EU & GRI

Veroraportointi viranomaisille ja julkisesti on ollut yksi keskeisistä teemoista viime aikoina, ja läpinäkyvyyden lisäksi erilaisilla globaaleilla ja kansallisilla hankkeilla on pyritty muun muassa veronkierron ehkäisemiseen ja markkinaehtoiseen verotukseen. Hankkeissa keskeisissä rooleissa ovat olleet erityisesti EU ja OECD. Kansallisesti osana hallituksen 8.5.2014 annettua toimenpideohjelmaa valtionneuvoston kanslian omistajaohjausosasto on laatinut edellisessä kappaleessa käsitellyn ohjeistuksen valtionyhtiöille. (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015b). Hankkeessa on havaittavissa sama perusajatus julkisesta maakohtaisesta raportoinnista kuin Euroopan komission ajaneesta CBCR-esityksestä, joka ei kuitenkaan loppujen lopuksi mennyt läpi (KPMG, 2016; Finnwatch, 2019). Globaalistikin on kuitenkin kehitelty erilaisia verosuunnitteluun ja raportointivelvoitteisiin kytkeytyviä hankkeita ja niiden pohjalta syntyneitä direktiivejä, joita ovat olleet muun muassa CRD IV eli vakavaraisuusdirektiivi, taloudellisten tietojen ja monimuotoisuustietojen julkistamista koskeva direktiivi (2014/95/EU), BEPS-hanke ja siihen pohjaava ATA-direktiivi sekä GRI-vastuullisuusraportointikehikko (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b; Knuutinen, 2020, s. 45). Nämä tällä hetkellä keskeiset hankkeet, jotka tulevat esiin myöhemminkin tässä tutkimuksessa, käsitellään tässä lyhyesti.

OECD:n BEPS-hankkeen (*Base Erosion and Profit Shifting Project*) taustalla on erityisesti suurissa kansainvälisissä yhtiöissä tapahtuva aggressiivinen verosuunnittelu ja voittojen siirtely (*profit shifting*) korkeamman verotuksen maista matalamman verotuksen maihin tai jopa verojen välttäminen kokonaan lainsäädännön puutteellisuutta hyödyntäen, mikä johtaa valtion verotulojen menetyksiin, aiheuttaa epäoikeudenmukaisuutta veronmaksajien keskuudessa ja voi

vahingoittaa myös yhtiöitä itseään maineriskin kautta (OECD, 2013). Näin ollen *profit shifting* on merkittävä uhka valtion veropohjan ja oikeudenmukaisuuden kannalta. BEPS-hankkeen tarkoituksena oli kehittää kansainvälistä verojärjestelmää ja hanke johti viidestätoista toimenpiteestä koostuvaan suunnitelmaan, joka toimii ohjeistuksena yrityksille ja verohallinnolle. (Knuutinen, 2020, s. 44; Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Ohjeistus pitää sisällään muun muassa hybridijärjestelyihin, aggressiivisen verosuunnittelun ja vahingollisten verotoimien läpinäkyvyyteen, markkinaehtoperiaatteeeseen ja siirtohinnoittelun sääntöihin liittyviä ohjeita (OECD, 2013). BEPS-hankkeessa maakohtaista raportointia veroviranomaisille voidaan hyödyntää siirtohinnoitteluriskien analysoinnissa (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b).

BEPS-hankkeen pohjalta taas on syntynyt 12.7.2016 ATA-direktiivi, jonka tarkoituksena on ehkäistä veronkiertoa. Koska OECD ei ole lainsäädännöllinen elin, vaan ennemmin neuvonantaja, yksittäisiä toimenpiteitä voidaan laittaa täytäntöön erillisten direktiivien kautta. ATAD I direktiivi käsittää korkojen vähennysoikeuden rajoittamisen, maastapoistumisverotuksen, hybridijärjestelyt, yleisiä väärinkäytöksiä koskevan säännön sekä ulkomaisiin väliyhteisöihin liittyvän sääntelyn. Hybridijärjestelyjä on sittemmin tarkennettu ATAD II direktiivillä. (Knuutinen, 2020, s. 45–46). Korkojen vähennysoikeutta pyritään rajoittamaan, jottei verohyötyjä tavoiteltaisi vähennyskelpoisten korkojen kautta liiallisella velkaantumisella. Maastapoistumisverotus puolestaan pyrkii ehkäisemään varojen siirtoa valtion lainkäyttöalueen ulkopuolelle ja väliyhteisölainsäädännön avulla voidaan kohdistaa verotus emoyhtiön kotipaikan mukaan, ja näin välttää verojen siirtoa korkean verotuksen maasta pois. Veronkierron sääntelyyn liittyviä aukkoja puolestaan pyritään täydentämään väärinkäytön vastaisen säännön (GAAR) avulla. ATAD I & II-direktiiveissä käsitellyissä hybridijärjestelyihin liittyvissä säännöissä taasen pyrittiin ehkäisemään hybridi-instrumenttien tulkintaepävarmuuksista johtuvia kahdenkertaisia vähennyksiä. (Knuutinen, 2020, s. 335–347).

Julkisuusvelvoitteisiin puolestaan liittyvät vakavaraisuusdirektiivi CRD IV, taloudellisten tietojen ja monimuotoisuustietojen julkistamista koskeva direktiivi (2014/95/EU) sekä GRI-raportointikehikko. Vakavaraisuusdirektiivi (2013/36/EU) määrittää luottolaitoksille ja sijoituspalveluyrityksille kohdistuvia vaatimuksia, jonka artiklan 89 mukaan yhtiöltä vaaditaan maakohtaisen veroraportoinnin julkistamista. Muuta kuin taloudellisen tiedon raportointia puolestaan sääntelee direktiivi 2014/95/EU, joka edellyttää muiden kuin taloudellisten tietojen sekä monimuotoisuutta koskevien tietojen raportointia suurilta yleisen edun kannalta merkittäviltä yrityksiltä, joissa henkilöstöä on yli 500. Direktiivissä keskeisiä asioita on muun muassa ympäristöasioihin, työntekijöihin ja ihmisoikeuksiin liittyvät toimintaperiaatteet.

Veroraportointiin liittyen kansainvälisesti on annettu ohjeistusta myös GRI-vastuullisuusraportointikehikossa (Global Reporting Initiative), joka on myös Suomessa yleisesti käytetty vapaaehtoiseen raportointiin sovellettu ohjeistus (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Raportointikehikon tavoitteena on luoda yhdenmukainen ohjeistus organisaatioille vastuullisuusraportointiin, lisätä läpinäkyvyyttä ja antaa informaatiota sidosryhmille. Raportointistandardi koostuu

taloudellisesta, sosiaalisesta ja ympäristöön liittyvästä osiosta. (Global Reporting Initiative, 2021).

Viime aikoina ajankohtaisena aiheena ollut verotuksen vastuullisuus ja näkemykset verotuksesta osana yhteiskuntavastuuta (Bird & Davis-Nozemack, 2018) näkyy myös GRI-raportointikehikon sisällössä. Vuonna 2013 julkaistussa GRI G4 versiossa oli jo laajempi veroja koskeva ohjeistus, joka edellytti muun muassa valtiolta saatujen verohelpotusten tai avustusten raportointia. Vuonna 2019 veroraportointia koskevat ohjeet laajenivat entisestään GRI 207 -standardilla, jonka on määrä tulla voimaan vuonna 2021. Ohjeistus koostuu neljästä osiosta, jotka käsittävät lähestymistavan veroihin, kuten strategian ja veroasioiden hoidon periaatteet, veroasioiden hallinnoinnin ja riskien hallinnan, verotukseen liittyvän sidosryhmäyhteistyön ja uhkien johtamisen sekä maakohtaisen raportoinnin. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b; Knuutinen, 2020, s. 400–402). Niin GRI:n kuin myös kansallisen ohjeistuksen valtionyhtiöille sekä veronkierron kitkemiseen pyrkivien hankkeiden ja direktiivien voidaan nähdä tavoittelevan pitkälti samoja asioita; läpinäkyvyyttä viranomaisille ja/tai sidosryhmille sekä veropohjan rapautumisen ehkäisyä muun muassa monikansallisten yhtiöiden kyseenalaisia toimintatapoja ehkäisemällä.

Huomioitava on kuitenkin myös sääntelyyn liittyvät haasteet ja riskit, kuten Elinkeinoelämän keskusliiton veroasiantuntija Virpi Pasanen (2014) huomauttaa BEPS-hankkeen kohdalla, joka saattaa kääntyä Suomen kohdalla itseään vastaan: ”Tapahtuupa verotusoikeuden uusjako OECD:n BEPS-hankkeen tai YK:n ajaman mallin kautta, on varsin selvää, että Suomen kaltainen pieni vientitalous on häviäjien joukossa. Kansainväliset sopimukset antaisivat meille jatkossa pienemmän siivun globaalien yritystemme tulosta. Veropohjamme uhkaa siis rapautua: ei suinkaan aggressiivisen verosuunnittelun vaan aggressiivisesti itselleen verotusoikeutta halajavien valtioiden toimesta.”

3.1.3 Verojalanjälkiraportoinnin tavoitteet ja haasteet

Verokeinottelu ja varojen veroparatiiseihin piilottaminen on saanut yleistä suututumusta aikaan maailmalla ja verojen maksamiseen ja raportointiin on vaadittu läpinäkyvyyttä ja asianmukaisuutta. EU on esittänyt läpinäkyvyysvaatimuksiin julkista maakohtaista raportointia. (Alexander, 2013). Vaatimuksia on tullut laajemmasta raportoinnista, kuten verojalanjälkiraportoinnista. Lisääntyneellä raportoinnilla halutaan palauttaa luottamus ja säännellä toimintaa. (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015b). Verojalanjälkiraportin tarkoitus on esittää yhtiön taloudellinen vaikutus yhteiskuntaan sen tuottaman verojalanjäljen eli yrityksen toiminnasta syntyvän verokontribuution muodossa (Torkkel, 2013b, s. 61; Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Vaikuttavuutta kuvataan yhtiön toiminnasta, tuottavuudesta, työllistämisestä tai muusta lisäarvon tuottamisesta valtiolle syntyvissä veroissa esitettynä. Raportoinnilla pyritään läpinäkyvyyteen ja avoimuuteen, mutta siinä määrin, ettei yrityksen toimintaa hankaloiteta tai aseteta kohutuutonta hallinnollista tai taloudellista taakkaa. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b; Valtioneuvoston kanslia, 2014). Haasteita raportoinnissa kuitenkin

esiintyy, kuten vertailukelpoisuuteen tai luottamuksellisuuteen liittyvät tekijät ja tarkan ohjeistuksen puute (Valtioneuvoston kanslia, 2014).

Julkisen verojalanjälkiraportoinnin tarkoituksena on antaa informaatiota muillekin sidosryhmille kuin veroviranomaisille, eikä niinkään valvoa verolainsäädännön noudattamista. Tavoitteena on tuoda läpinäkyvyyttä ja avoimuutta yrityksen toimintaan ja mahdollistaa sidosryhmille yrityksen vastuullisuuden arvioinnin. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Yrityksen tuottamaa verokontribuutiota ja sen suuruutta voidaan arvioida esimerkiksi verolajeittain tai tarkastella maakohtaisen raportoinnin verojen kohdemaita. Yhtiöllä esitetään olevan vastuu sidosryhmiä ja yhteiskuntaa kohtaan ja näin ollen läpinäkyvämmän veroraportoinnin voidaan ajatella vähentävän maineriskiä saavuttamalla sidosryhmien luottamus erilaisten maailmalla esiintyneiden veroskandaalien jälkeen (Stiglingh ym., 2017) tai jopa toimivan kilpailuetuna yhtiölle yhtiön erottuessa edukseen tai luodessa vastuullinen imago sidosryhmille. Lisäksi verojalanjäljen raportointi voi selkeyttää prosessien hallintaa ja johtamista yhtiön tuottaessa dataa liiketoiminnasta (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Suurin osa toimitusjohtajista näkee, että yrityksellä on niin yhteiskunnallinen kuin taloudellinenkin vastuu ja yhtiön vaikutusta yhteiskuntaan voidaan tarkastella myös verojen kautta (Pwc, 2014). Raportoinnin lisääntyminen ja sen julkisuus voi myös kannustaa yrityksiä välttämään aggressiivisia verosuunnittelukeinoja (Stiglingh ym., 2017), tuoda esiin kohtuullisempia verotuksellisia periaatteita ja sääntöjä, auttaa puuttumaan harmaaseen talouteen ja luoda tasa-arvoisempia markkinaolosuhteita (Telkki, 2015).

Haasteita verojalanjälkiraportoinnissa kuitenkin esiintyy. Verojalanjäljen ollessa melko uusi ilmiö, ohjeistusta ja sääntelyä ei ole kattavasti saatavilla eikä edes muussa vastuullisuusraportoinnissa yleisesti käytetty Global Reporting Initiative -viitekehys anna yleistä standardia verojalanjäljen raportointiin. (Valtioneuvoston kanslia, 2014). Selkeän linjauksen puuttuminen ja globaalisti esiintyvät erilaiset verotukselliset periaatteet ja verolajit aiheuttavat haasteita yhtiöiden verojalanjälkiraporttien väliseen vertailukelpoisuuteen ja yhteneväisen ohjeistusten laatimiseen (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Yhtiöiden voidessa itse vaikuttaa raportointiperiaatteisiinsa, raporteissa saatetaan myös esimerkiksi olennaisuusperiaatteeseen vedoten piilottaa tietoja, jotka voidaan nähdä negatiivisessa valossa julkisesti, kuten veroparatiiseihin sijoittautumista (Telkki, 2015). Raportointi aiheuttaa myös hallinnollisia kustannuksia yhtiöille ja raportoinnin ollessa melko haasteellista, virheiden esiintyminen on mahdollista (Stiglingh ym., 2017). Sääntelyä lisätessä tulee hallinnollisen taakan ohessa huomioida myös aikataulut ja muut käytännön haasteet verojalanjälkiraportoinnin ollessa osa tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen laadintaprosessia. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b)

Raportointiin voi liittyä myös riskejä. Julkisessa raportoinnissa keskeistä on huomioida tiedon luottamuksellisuus. Yksityiskohtainen veroraportointi saattaa lisätä riskiä yhtiön liikesalaisuuksien paljastumiseen ja kriittisten tietojen hyväksi käyttämiseen kilpailijoiden toimesta. Yhtiöille huolta aiheuttaa erityisesti maakohtainen ja projektikohtainen raportointi, joka voi paljastaa keskeisiä

tietoja projektien kannattavuudesta ja markkinoista. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b; Telkki, 2015). Lisäksi lisäinformaatio voi lisätä myös virheellisten tietojen mahdollisuutta (Stiglingh ym., 2015) ja veroraporttien tulkinnan vaatiessa ymmärrystä verotuksesta ja liiketoiminnasta (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b), on riski väärin tulkintoihin. Telkki (2015) kuitenkin esittää, ettei liikesalaisuuksien perusteella voi peitellä oleellista veroinformaatiota. Pwc:n veroasiantuntija Petri Seppälä (2015) tyrmää kuitenkin väitteen huomauttaen, että yrityksen tulisi keskittyä perusliiketoimintaansa raportoinnin sijaan eikä yritystä voi vaatia vaurioittamaan kilpailukykyään veroraportoinnin tähden.

Hallinnollinen taakka saattaa myös olla merkittävä yrityksen joutuessa usein manuaalisesti keräämään ja yhdistelemään tietoja sekä muuttamaan raportointijärjestelmiä ja kouluttamaan henkilöstöä. Energiayhtiö Fortum on esimerkiksi käyttänyt verojalanjälkiraportoinnin mahdollistamiseen henkilöstöresursseja yli 2000 työpäivää ja työpanoksen ohessa vielä ulkopuolisiin kustannuksia syntyi melkein puoli miljoonaa euroa. Jatkossakin vuosittain resursseja kuluu 431 työpäivää ja ulkopuolisia kustannuksia noin 100 000 euroa. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Näin ollen saavutettavia hyötyjä on tärkeää peilata haittoihin ja varmistaa, ettei läpinäkyvyysvaatimukset vahingoita yrityksen kilpailukykyä ja perusliiketoimintaa.

Verojalanjälkiraportoinnissa onkin syytä tarkastella raportoinnin hyötyjen ja haittojen välistä suhdetta. Ristiriitaisia mielipiteitä aiheuttavan julkisen maakohtaisen raportoinnin suhteen Euroopan komissio (2014) on esittänyt tutkimuksessaan, ettei vakaavaraisuusdirektiivin mukaisesti toteutettu maakohtainen raportointi aiheuta yritykselle merkittävää taloudellista taakkaa tai huomattavia negatiivisia vaikutuksia kilpailukykyyn tai rahoitusjärjestelmän vakauteen. Yhtiö saattaa sen sijaan hyötyä avoimemmasta veroraportoinnista esimerkiksi läpinäkyvyydellä saavutetun luottamuksen avulla. Verojalanjälkiraportoinnin haasteellisuus ja vaaditut resurssit riippuvat kuitenkin yrityksestä ja olemassa olevista prosesseista. Verojalanjälkiraportoinnista aiheutuvaa resurssien käyttöä, esimerkiksi verolajeittain kerättävästä datasta ja yhdistelystä aiheutuvaa manuaalista työtä ja liikesalaisuuksien liittyviä riskejä ei voi kuitenkaan jättää huomiotta. (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b) Tärkeää on tarkastella raportointia myös perimmäisiä syitä vasten. Yhtiön oman toiminnan lisäksi verotukselliset tekijät vaikuttavat verokontribuution määrään. Verokannan kasvattaminen ei kuitenkaan välttämättä takaa suurempaa verokontribuutiota; Panadés (2004) havaitsi, että määrätyn verokannan noustessa raportoitujen verojen määrä vähentyi suhteellisesti ja veroja piiloteltiin enemmän. Lisäksi osakeyhtiölain (21.7.2006/624, 5§) mukaan ”Yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille, jollei yhtiöjärjestyksessä määrätä toisin”, jolloin hallinnollisen taakan ja raportoinnin riskien on luonnollisesti oltava kohtuullisia sekä hyötyihin nähden tasapainossa eikä vaikuttavan liikaa yrityksen toimintaedellytyksiin.

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Aineiston ja tutkimusprosessin kuvaus

Tässä tutkimuksessa aineiston merkitys korostuu sen ollessa keskeinen elementti niin tutkimuskysymysten kuin myös teoreettisen viitekehyksen tarkentamisessa ja muodostamisessa. Teoreettisen viitekehyksen asema tutkimuksessa voi vaihdella. Eskola (2015, s. 188) jakaa tutkimusta ohjaavat näkökulmat teorialähtöiseen, teoriasidonnaiseen ja aineistolähtöiseen analyysiin. Klassinen malli on teorialähtöinen analyysi, jossa tutkimus pohjaa vahvasti tiettyyn taustateoriaan, kuten analyysiä ohjaavaan teoreettiseen malliin, jota peilataan aineistoon pyrkien saamaan vastauksia teoriasta johdetuille hypoteeseille. Aineistolähtöisessä analyysissä sen sijaan toimitaan päinvastoin; teoria muodostetaan aineiston pohjalta. Myös teoriasidonnainen analyysi, jota tässä tutkimuksessa hyödynnetään, toteutetaan aineistolähtöisesti, mutta siinä kuitenkin on kytköksiä teoriaan. Teoria ei kuitenkaan ohjaa tutkimusta, vaan sitä hyödynnetään tulkintakehyksenä analyysiä tehdessä. Usein teoria ei myöskään koostu yhdestä ennalta määrätystä teoreettisesta mallista, vaan teoria voi koostua useista pienistä paloista, joita kootaan tutkimuksen edetessä. (Eskola, 2015, s. 188–189).

Tässä tutkimuksessa tutkimus aloitetaan tutustumalla mielenkiintoiseen ilmiöön ja siitä saatavilla olevaan aineistoon, joka tässä tapauksessa koskee laajemmin melko uutta ilmiötä, yrityksen verojalanjälkeä, ja sen raportointia. Ilmiön taustalla on monia erilaisia taustateorioita, ja verojalanjälkeen havaitaan vaikuttavan muun muassa keskeisesti erilaisten verotussäädösten ja maksettavien verolajien ohessa yhtiön valitsema verostrategia, joka myös monesti esitetään verojalanjälkiraporteissa. Keskeisten käsitteiden, aiheeseen liittyvien teorioiden ja aiempien tutkimusten perusteella luodaan alustava viitekehys sekä alustavat tutkimuskysymykset, joihin palataan ja joita tarkennetaan ja täydennetään vielä aineistoon tutustumisen jälkeen sekä sen aikana. Aineistoa analysoidaan teoriasidonnaisen mallin mukaan tutustuen aluksi aineistoon ilman ennako-oletuksia, mutta hyödyntäen sitten teorioita ja käsitteitä tulkintojen tekemisessä aineistosta (Eskola, 2015, s. 189) eli tässä tapauksessa arvioiden verojalanjälkiraporteista tehtyjä havaintoja niihin kytkeytyvien verostrategioiden ja -säännösten

sekä verojalanjälkiraportoinnin periaatteisiin pohjautuvien taustateorioiden pohjalta.

Laadullisessa tutkimuksessa keskeistä on ilmiön ymmärtäminen ja kuvaaminen (Puusa & Juuti, 2020, s. 9–11). Aineistoon tutustumalla ja sitä analysoimalla halutaan ymmärtää ja pystyä kuvaamaan yrityksen verojalanjälkeen ja sen raportointiin liittyviä näkökulmia, tunnistaa keskeisiä teemoja ja pyrkiä tulkitsemaan tekstistä nousevia diskursseja, ja niiden retoriikkaa sekä funktioita. Tavoitteena on pystyä vastaamaan tutkimuskysymyksiin:

- 1) Mitä teemoja suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraporteissa esiintyy?
- 2) Millaisia diskursseja yrityksen verojalanjäljestä ja siihen liittyvistä teemoista tuotetaan ja millaisin retorisin keinoin argumentaatiota vahvistetaan?

Kysymyksiin etsitään vastauksia yritysten verojalanjälkiraporteista, joita on saatavilla internetissä. Tutkimuksessa hyödynnetään valmista aineistoa, eli niin sanottua sekundaariaineistoa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2007, s. 181). Tämän kaltaisessa tutkimuksessa primaariaineiston kerääminen (Hirsjärvi ym., 2007, s. 181) ei ole tarpeellista, sillä aineisto on käytettävissä sellaisenaan. Tarkasteltavana aineistona oleva suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraportointi on julkisesti saatavilla, sillä yritysten verojalanjälkiraportit julkaistaan tyypillisesti vuosittain vuosikertomuksen ja yhteiskuntavastuuraportin ohessa verkossa. Raportointi on kuitenkin pääosin vapaaehtoista, jolloin aineistoa on saatavilla vain yrityksiltä, jotka raportin vapaaehtoisesti laativat tai valtion enemmistöomisteisia yhtiöiltä, jotka noudattavat valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston 1.10.2014 antamaa valtioneuvostolle yhtiöille suunnattua ohjeistusta (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b) laajemmasta veroraportoinnista. Raporttien määrä on kuitenkin kasvanut vuosi vuodelta ja saatavilla olevan aineiston määrä on riittävä laadulliseen tutkimukseen, jossa aineiston ei tarvitse olla määrällisesti suuri ja tilastollisen yleistyksen mahdollistava kvantitatiivisen tutkimuksen tavoin (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 85).

Aineistoa rajattiin valitsemalla tuoreimpia verojalanjälkiraportteja vuodelta 2019. Muita vuosia ei todettu hyödylliseksi ottaa mukaan analyysiin, sillä raportteihin tutustuessa havaittiin monien raporttien noudattavan samaa kaavaa raportointimalleissa ja sisällössä. Lisäksi verojalanjälkiraportointi on melko uutta, jolloin parhaiten raportteja oli löydettävissä viimeisimmiltä vuosilta. Saturaatio pyrittiin saavuttamaan kasvattamalla aineiston kokoa horisontaalisesti valiten eri vuosien raporttien sijaan eri yhtiöiden raportteja. Kiinnostuksen kohteena on nimenomaan verojalanjälkiraportointi Suomessa, joten valittavaan aineistoon otettiin mukaan vain suomalaisia yhtiöitä. Aineistoa lähdettiin keräämään alkuun hakukone Googlea hyödyntäen erilaisilla hauilla, kuten *verojalanjälki 2019*, *verojalanjälki*, *tax footprint 2019*, *tax footprint* sekä *verokontribuutio* ja sen jälkeen täsmähauilla Googlestä määrätyn yhtiön mukaan tai yhtiön sivuilta vuosikertomuksista sekä vastuullisuus- ja kestävä kehityksen raporteista keskittyen tiettyihin kiinnostuksen kohteena oleviin yhtiöihin.

Aineistoa etsiessä havaittiin verojalanjäljen raportoinnin olevan yleisempää ja monipuolisempaa erityisesti valtionomisteisilla yrityksillä, sillä erityisesti enemmistöomisteisia yrityksiä sitoo määritellyt raportointivaatimukset (Työ- ja Elinkeinoministeriö, 2015b), mutta verojalanjälkiraportointia oli löydettävissä myös kansainvälisiltä pörssiyrityksiltä tai muilta suuryhtiöiltä. Kansainvälisillä suuryhtiöillä on myös jokseenkin enemmän vaikutusmahdollisuuksia oman verojalanjälkensä muodostumiseen valitun verostrategian avulla, esimerkiksi viitekehyksessä mainittuja veroparatiiseja hyödyntäen, ja näin ollen raportit tarjoavat myös mielenkiintoisemman tutkimusasetelman teoriaa vasten. Aineiston rajaamisen ja tutkimuskysymyksen selkeyttämisen sekä yhtiöiden kansainvälisyyden vuoksi päädyttiin rajaamaan valittavat yhtiöt pörssiyrityksiin.

Rajauksen jälkeen lopulliseen analysoitavaan aineistoon valikoitui tunnettuja suomalaisia pörssiyrityksiä, joista lähes kaikki toimivat kansainvälisesti. Monet valituista yhtiöistä ovat lisäksi valtionomisteisia yhtiöitä. Laadullisen tutkimuksen perusominaisuuksien tavoin tarkasteltavaa aineistoa ei valittu satunnaisotannalla, vaan harkitusti tutkijan omia näkemyksiä ja tutkimuksen tarkoitusta palvelevasti (Hirsjärvi ym., 2007, s. 160). Lopullisessa aineiston valinnassa ja rajauksessa pyrittiin nimenomaan valikoimaan raportteja yhtiöiltä, jotka täyttivät rajauksen kriteerit suomalaisesta pörssiyrityksestä, mutta myös aineistoa kohtaan asetetut vaatimukset mahdollisimman monipuolisesta, laajasta ja kielellisesti mielenkiintoisesta raportista. Valitut verojalanjälkiraportit -tai samankaltaisen sisällön omaavat raportit - vuodelta 2019 edustivat seuraavia yhtiöitä:

- 1) Fortum Oyj
- 2) Neste Oyj
- 3) Konecranes Oyj
- 4) Sampo-konserni
- 5) Kemira Oyj
- 6) Altia Oyj
- 7) Suominen Oyj
- 8) Kesko Oyj
- 9) Terveystalo Oyj
- 10) Finnair Oyj
- 11) Elisa Oyj
- 12) Ponsse Oyj

Kaikki edellä mainitut yhtiöt ovat suomalaisia pörssiyrityksiä ja Terveystaloa lukuun ottamatta toimivat myös kansainvälisesti, joskin Terveystalolla on myös pari ulkomaista, pientä tytäryhtiötä. Lisäksi valtion enemmistö- tai vähemmistöomisteisia yhtiöitä on yhtiöistä merkittävä osuus; Fortum Oyj, Neste Oyj, Konecranes Oyj, Sampo konserni, Kemira Oyj, Altia Oyj, Finnair Oyj sekä Elisa Oyj. Taloudellisesti merkittävimpiin toimijoihin kuuluvat muun muassa öljynjalostuksessa laajasti kansainvälisesti toimiva Neste Oyj, energiateollisuuden alalla toimiva Fortum Oyj, kaupan alalla toimiva Kesko Oyj sekä rahoitus- ja vakuutuslalla toimiva Sampo-konserni. Teollisuuden alalla on yhtiöistä useampi;

perinteistä raskasteollisuutta edustaa nosto- ja siirtolaitteisiin erikoistunut Konecranes Oyj sekä metsäkoneisiin keskittynyt Ponsse Oyj, kevyempää teollisuutta kuitukangasvalmistaja Suominen Oyj, kemianteollisuudessa vaikuttava Kemira Oyj sekä alkoholin valmistuksessa Altia Oyj. Valtion enemmistöomisteisiin yhtiöihin kuuluva Finnair Oyj toimii lentoliikenteen alalla ja vähemmistöomisteinen Elisa Oyj tietoliikenteen alalla. Terveystalo ei kuulu valtionomisteisiin yhtiöihin ja on yksi harvoista pörssiin listautuneista suomalaisista terveydenhuollon yrityksistä. Kaikkien näiden yhtiöiden verojalanjäljillä on merkittävä taloudellinen verovaikutus. (Fortum, 2020; Neste, 2020; Konecranes, 2020; Sampo 2020; Kemira, 2020; Altia, 2020; Suominen, 2020; Kesko, 2020; Terveystalo, 2020; Finnair, 2020; Elisa, 2020; Ponsse, 2020; Valtioneuvoston kanslia, 2020)

Raporteista oli löydettävissä hyvinkin erilaisia variaatioita, joskin myös paljon samankaltaisuuksia. Raporttien pituus, laajuus sekä numeerinen ja tekstuaalinen sisältö vaihtelivat. Tutkimukseen valittujen raporttien pituus vaihteli yhdestä sivusta jopa kahteentoista sivuun. On myös huomioitava, että osa on laatinut raportin täysin vapaaehtoisesti ja osa valtioneuromisteiselle yhtiölle esitetyn vaatimuksen mukaan. Osassa pyrittiin tuomaan esille lähinnä pakolliset tai oleelliset asiat kuvaamalla verojalanjälki mahdollisimman suppeasti muutamilla lauseilla ja olennaisimmilla luvuilla, kun taas jotkut raporteista esittivät hyvinkin laajasti verojalanjäljen ohessa sanallisesti yhtiön periaatteita, veroympäristöä tai muuta vastaavaa sekä monipuolisesti aiheeseen liittyviä lukuja ja laskelmia erilaisilla kuvaajilla ja taulukoilla täydennettynä.

Raporteilla oli kuitenkin melko samanlainen toistuva kaava, jota useimmat noudattivat, ja osa täydensi laajemmalla raportoinnilla. Muista poiketen Kesko Oyj sekä Elisa Oyj eivät virallisesti julkaissut raporttia verojalanjälkiraporttina, mutta heidän raporttinsa osana vastuullisuuden ja kestävä kehityksen taloudellista raportointia käsitti käytännössä samat asiat. Tyypillisesti raporteissa esitettiin kvantitatiivisesti verojalanjälki verolajeittain, sekä maksetut että tilitetyt verot, osalla tarkasti eri verolajien mukaan eriteltynä ja osalla suppeammin lukuja yhdistellen. Useimmat kuvasivat myös lyhyesti verostrategiaansa tai -periaatteita sekä veroasioiden hoitoa yhtiössä. Lisäksi raporteissa esiintyi useimmilla kommentit kansainvälisestä liiketoiminnasta ja jossain määrin verojalanjäljen esittäminen maittain, joka onkin vaatimus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Raportoinnissa maittain esiintyi yksityiskohtaista maakohtaista ja verolajeittain eriteltyä raportointia, kokonaisverojalan jäljen kuvaamista valtioittain, maanosittain tai muihin suurempiin toiminta-alueisiin jaettuna sekä lyhyesti ”Suomi ja muut maat” periaatteella esitetyjä raportteja. Valtioneuromistesilla yhtiöillä oli havaittavissa hieman laajempaa ja samankaltaisempaa raportointia näille asetettujen vaatimusten ja valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston laatimien ohjeistusten vuoksi.

Osa raporteista erottui muista sisällöllisten ominaisuuksiensa perusteella, erityisesti laajuuden ja monipuolisuuden suhteen. Näissä raporteissa kuvattiin aiemmin mainittujen asioiden lisäksi muun muassa veroriskejä ja niiden hallintaa, verojohtamista, veroriitoja ja -valituksia, yhtiön veroasemaa ja -ympäristöä

sekä muuta arvomuodostusta yhteiskunnalle ja keskeisiä tunnuslukuja. Raportin laajuuden ja monipuolisuuden suhteen edukseen erottautui erityisesti Fortum Oyj sekä Kemira Oyj, jotka molemmat ovat valtionomisteisia yrityksiä Fortum enemmistöomisteisina (50,8 %) ja Kemira vähemmistöomisteisena (10,2 %) yhtiönä (Valtioneuvoston kanslia, 2020). Fortumin 12 sivua pitkä verojalanjälkiraportti oli raporteista laajin ja sisällöltään antoisin tutkimukseen. Yhtiö onkin maininnut panostaneensa raportointiin huomattavasti; raportointivalmiuden kehitykseen yli 2000 työpäivää ja melkein 500 000 euroa, minkä lisäksi vuosittaiset resurssitkin käsittävät yli 400 työpäivää sekä ulkopuolisten palveluiden hyödyntämistä. Vaikka moni valtionyhtiö kuului laajemmin raportointiin yhtiöihin, kovin moni ei kuitenkaan maininnut raportissa julkisista tuista, joita valtioneuvoston kanslian omistajaohjausosaston ohjeistuksessa yhtiöiltä odotettiin (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b). Varsinaisiin sisällöllisiin vaatimuksiin ei kuitenkaan tässä tutkimuksessa keskitytä sen enempää, vaan enemmän sisällön laatuun ja ominaisuuksiin eli raporteissa esiintyviin teemoihin ja diskursseihin sekä niissä hyödynnettäviin retorisiin keinoihin.

4.2 Tutkimusmenetelmät

Aineiston rajallisuuden ja tutkimuksen tarkoituksen vuoksi menetelmäksi on valittu laadullinen tutkimus. Laadullisessa tutkimuksessa on kyse merkityksistä, todellisuuden kuvaamisesta ja vastauksien löytämisestä kysymyksiin, jotka vaativat kokonaisvaltaisempaa tarkastelua ja joihin ei voida vastata määrällisesti (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara, 2003, s. 151–152). Laadullisessa tutkimuksessa korostuu tutkimuksen subjektiivinen näkökulma. Tarkasteltava kohdejoukko tehdään yleensä tarkoituksenmukaisesti eikä satunnaisesti (Hirsjärvi ym., 2003, s. 155), kuten tässä työssä päättäessäni itse tarkasteltavat yritykset. Analyysi toteutetaan tyypillisesti induktiivisesti tavoitteena tuoda esiin odottamattomia ja yleisesti ennalta määräämättömiä asioita (Hirsjärvi ym., 2007, s. 160). Keskeistä laadullisessa tutkimuksessa on moniulotteisuus; kohdetta tarkastellaan useasta näkökulmasta ja yleistykseen pyrkimisen tai tarkkaan määritellyn hypoteesin sijaan diversiteetti, yksilöllisyys ja tilannekohtaisuus ovat laadullisen tutkimuksen keskeisiä piirteitä (Stake, 2010, s. 15).

Tässä tutkimuksessa on tarkoitus kuvata verojalanjälkeen ja sen raportointiin liittyviä keskeisiä piirteitä ja ilmiöitä tunnistamalla verojalanjälkiraporteissa esiintyvät teemat ja diskurssit sekä analysoimalla niiden merkitystä, mistä laadullisessa tutkimuksessa juuri on kyse – totuuksien löytämisestä ja kuvaamisesta sekä eri näkökulmien tunnistamisesta aineiston yksityiskohtaisen tarkastelun jälkeen (Hirsjärvi ym., 2003, s. 151, 155; Stake, 2010, s. 15). Totuuksien näkökulma on tosin jokseenkin subjektiivinen, sillä laadullista tutkimusta ei voi tehdä objektiivisesti tutkijan toimiessa itse tiedonkeruun välineenä ja luodessa omat havaintonsa aiheesta, minkä lisäksi tutkittavien kohteiden, usein ihmisten, omat näkökohdat pääsevät monissa metodeissa näkyviin (Hirsjärvi ym., 2003, s. 155; Stake,

2010, s. 15). Kohteiden persoonallisuuden näkyminen tutkimuksessa on tyyppilistä esimerkiksi teemahaastatteluissa ja diskursiivisessa analyysissä, jota tässä työssä hyödynnetään (Hirsjärvi ym., 2003, s. 155). Tutkijan subjektiivisen tai objektiivisen tarkkailijan aseman ohessa totuuden määritelmä ja sisältö voidaan kuvata tieteenfilosofisesta näkökulmasta (Metsämuuronen, 2008, s. 10).

Tutkimuksen tarkoitus on kuvata ilmiötä ja siinä esiintyviä merkityssystemejä, löytää uusia näkökulmia ja esittää kuvauksia aineistossa esiintyvistä diskursseista, jolloin tutkimus voidaan luokitella kartoittavaksi ja kuvailevaksi tutkimukseksi (Hirsjärvi ym., 2007, s. 134–135). Tarkasteltaessa ihmisen tuottamia merkityksiä, taustalla vaikuttaa fenomenologinen filosofinen suuntaus, jonka tutkimusmenetelmiin kuuluu muun muassa diskurssianalyysin perustana oleva sosiaalinen konstruktionismi (Puusa & Juuti, 2020, s. 72; Jokinen, 2016a, s. 251). Fenomenologian ytimenä on ihmisen kokemus (Virtanen, 2006, s. 152). Tutkimuksen kohteena on kokemuksen, tietoisuuden ja minuuden elementit, jossa objektiivisuuden sijaan tutkimuksen kohdetta halutaan ymmärtää itsenään ja kuvata ilmiötä, esimerkiksi kohdehenkilöiden kokemustodellisuuden kautta (Puusa & Juuti, 2020, s. 297–298). Konstruktivismissa taas perusajatus on todellisuuden suhteellisuus ja metodologian tulkintaperusteisuus tutkijan luodessa näkemyksiä todellisuudesta (Metsämuuronen, 2008, s. 12). Tutkimuksen subjektiivisuus ja vahva tulkinnallisuus näkyy tässäkin tutkimuksessa havaintojen ja niiden pohjalta luodun käsityksen todellisuudesta perustuessa vahvasti omiin tulkintoihini.

Tutkimus toteutettiin kahdessa osassa luomalla ensin tutkimusta kartoitava yleiskuva aiheesta, erittelemällä sisältö sisällönanalyysin avulla, minkä jälkeen voitiin tunnistaa aineistossa esiintyvät diskurssit diskurssianalyttisiä menetelmiä hyödyntäen. Sisällönanalyysissä hyödynnettiin sisällönerittelyä ja teemoittelua verojalanjälkiraportoinnissa esiintyvien keskeisten teemojen kartoittamiseen ja ensimmäiseen tutkimuskysymykseen vastaamiseen: *Mitä teemoja suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraporteissa esiintyy?* Tutkimusta syventävällä tulkitsevalla diskurssianalyysillä puolestaan haluttiin löytää tutkimuksesta keskeiset, mahdollisesti odottamattomat diskurssit sekä kuvaamaan diskurssien argumentoinnin keinoja ja pyrittiin vastaamaan tutkimuskysymykseen kaksi: *Millaisia diskursseja yrityksen verojalanjäljestä ja siihen liittyvistä teemoista tuotetaan ja millaisin retorisin keinoin argumentaatiota vahvistetaan?*

4.2.1 Sisällönanalyysi

Sisällönanalyysi on yksi perinteisimmistä laadullisessa tutkimuksessa hyödynetyistä analysointimenetelmistä, ja sitä voidaan hyödyntää niin tutkimusmetodin tavoin kuin myös laajempaan teoreettisena kehyksenä. Monet laadullisen tutkimuksen tutkimusmenetelmät pohjautuvat ainakin teoreettisella tasolla sisällönanalyysiin, joskin sen hyödyntäminen on mahdollista myös kvantitatiivisessa tutkimuksessa. Sisällönanalyysiä voidaan hyödyntää dokumenttien systemaattiseen arviointiin, jolloin saadaan tiivistetty yleiskuva ilmiöstä tai aiheesta ja aineisto järjestettyä lopullista konklusiota varten. (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 91, 103). Keskeistä onkin kyetä käsitteellistämään ja tekemään lopullinen tulkinta

sisällönanalyysin menetelmin käsitellystä aineistosta, jotta tutkimus ei jää vain tuloksia esittävälle tasolle, vaan päätyy selkeän kokonaiskuvan ja johtopäätösten esittämiseen. (Puusa & Juuti, 2020, s. 148–149). Analyysimenetelmän ollessa lähinnä aineiston järjestämisen mahdollistava (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 103), sen puutteita täydennetään tässä tutkimuksessa aiheessa syvällisempään tulkintaan etenevällä diskurssianalyysillä. Sisällönanalyysiä ja diskurssianalyysiä käytetään aineiston tekstin analysointiin, mutta sisällönanalyysissä huomio keskittyy tekstistä löydettäviin merkityksiin, kun taas diskurssianalyysissä keskeistä on merkityksen tuottamisen tavat ja kielelliset keinot tekstin esittämiseen. (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 103–104).

Sisällönanalyysin prosessi tapahtuu tyypillisesti monessa eri vaiheessa, vaiheita samanaikaisesti ja ristikkäin toteuttaen. Yleensä sisällönanalyysin vaiheisiin kuuluu aineistoon tutustuminen, analyysiyksikön valinta, aineiston pelkistäminen, aineiston kategorisointi ja teemoittelu sekä tulkinta. (Puusa & Juuti, 2020, s. 149) Analyysiyksikkö käsittää tutkimuksen kiinnostuksen kohteeseen ja tutkimustehtävään liittyvät sanat, lauseet tai pidemmät virkkeet (Tuomi & Sarajärvi, 2020, s. 110). Pelkistämällä aineisto, pyritään saavuttamaan informaatiota selkeyttävä tiivis kokonaisuus jättäen tutkimuksen kannalta epäolennaiset kohdat ulkopuolelle. Pelkistämisen jälkeen aineisto voidaan järjestää esimerkiksi luokittelemalla, tyypittelemällä tai teemoittelemalla, joista jokainen sopii eri käyttötarkoituksiin. Luokittelua voidaan hyödyntää kvantitatiivisessa analyysissä luokkien ja niiden esiintymiskertojen määrittämiseen, teemoittelua aineiston ryhmittelyyn ja teemojen aiheisällön erittelyyn ja tyypittelyä taas luomaan eräänlaisia tyyppiesimerkkejä aineistosta yleistämällä teemoissa esiintyviä samankaltaisuuksia. Selkeäksi ja järjestellyksi kokonaisuudeksi käsitelty aineisto antaa pohjan tulkinnan tekemiselle. (Puusa & Juuti, 2020, s. 149; Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 93, 109)

Prosessin eteneminen ja vaiheet muotoutuvat myös valitun päättelyn logiikan perusteella, joita ovat yleensä deduktiivinen ja induktiivinen päättely (Miles & Hubermann, 1994, s. 151). Yhdysvaltalaisen perinteen lisäksi Eskola (2015, s. 188) esittää aineistolähtöisen ja teorialähtöisen analyysin ohien teoriasidonnaisen analyysin, jota tässä tutkimuksessa noudatetaan. Teoriasidonnainen analyysi etenee aineistolähtöisesti, mutta siinä on kytköksiä teoriaan ja teoriaa hyödynnetään aineiston tulkinnassa.

Tässä tutkimuksessa sisällönanalyysi ja seuraavassa kappaleessa esitetty tutkimusprosessi on toteutettu Eskolan (2015, s. 188–189) ja Tuomen & Sarajärven mallia (2009, s. 108–117) mukaillen edeten ensin aineistolähtöisesti Miles & Hubermannin (1994) määrittämän aineistolähtöisen kolmevaiheisen aineiston pelkistämisestä, ryhmittelystä ja abstrahoinnista koostuvan prosessin mukaisesti käyttäen taustateorioita analyysissä tulkintakehyksenä. Tutkimus on aloitettu tutkimusta tukevan teorian pohjalta kiinnostuksen kohteiden määrittelyllä ja aineistoon tutustumisella. Tämän jälkeen on voitu asettaa alustavat tutkimuskysymykset, joita on tarkennettu tutkimuksen edetessä, sillä induktiivisella päätteilyllä etenevässä teoriasidonnaisessa analyysissä halutaan pysyä avoimena tuloksille. Aineistoon perehtymisen jälkeen on asetettu tutkimustehtävään perustuvat

analyysiyksiköt, joiden perusteella aineistoa on lähdetty pelkistämään. Tässä tutkimuksessa tarkastelun ulkopuolelle on jätetty taulukot, numerot ja graafit tai muutoin aiheeseen liittymättömät tekijät. Analyysiyksiköksi on valittu viitekehysten ja tutkimuskysymysten perusteella sisällöt, joissa esiintyy sanat: 1) verojalanjälki 2) verosuunnittelu 3) verostrategia 4) vero* 5) sääntely 6) lait, asetukset tai standardit 7) vastuullisuus 8) raportointi 9) muu tutkimustehtävään sopiva sana tai ilmaus.

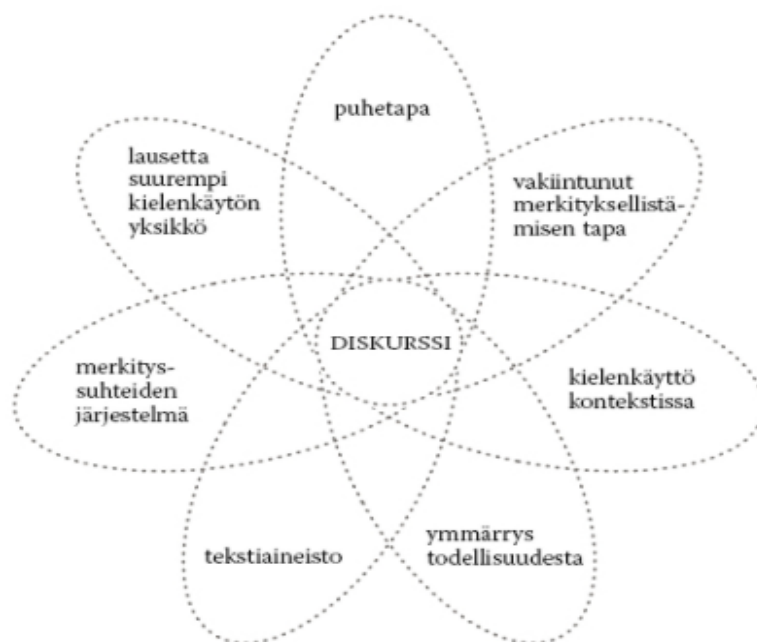
Tutkimusprosessissa on hyödynnetty laadullisessa analyysissä aineiston käsittelyä helpottavaa Atlas.ti -ohjelmistoa, joka mahdollistaa muun muassa aineiston koodaamisen ja ryhmittelyn (Atlas.ti, 2020). Aineistoon tutustumisen ja analyysiyksikön valinnan jälkeen aineistoa koodataan pelkistämällä kiinnostuksen kohteena olevat ilmaisut tiiviiseen, asiasisällön säilyttävään muotoon. Aineiston pelkistämisen jälkeen läpikäydään koodattuja ilmauksia pyrkien löytämään yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia, joiden perusteella voidaan tehdä ryhmittely. Ryhmiä muodostetaan samaa asiaa käsittävistä koodatuista ja pelkistetyistä ilmauksista ja yhdistetään edelleen näiden yläkäsitetä määrittäväksi luokaksi, jonka perusteena voi olla esimerkiksi ilmiön ominaisuus. Koodaus ja ryhmittely toteutetaan molemmat Atlas.ti:n koodaustyökalua ja ryhmittelyä hyödyntäen. Pelkistämisen ja ryhmittelyn jälkeen ohjelmaan pienistä osista yleisemmiksi käsitteiksi muodostunut aineisto abstrahoidaan, jolloin uusien yläluokkien luomisella ja yhdistelyllä muodostetaan aineistosta tutkimuksen kannalta keskeinen sisältö ja saadaan informaatio abstrahoitua teoreettisiin käsitteisiin ja johtopäätöksiin. Tässä kohtaa päättelyn logiikan ollessa teoriasidonnainen, käsitteellistämisen tehdään tutkimusta tukeviin teorioihin ja käsitteisiin tukeutuen.

4.2.2 Diskurssianalyysi

Diskurssianalyysi on eräänlaista kielenkäyttöön kohdistuvaa tutkimusta, eikä sitä oikeastaan lasketa edes varsinaiseksi tutkimusmenetelmäksi (Gee, 2010, s. 8; Jokinen, Juhila, & Suoninen, 2016, s. 25). Sen sijaan se voidaan nähdä laajempaan monitahoisena sekä monitieteellisenä tutkimusstrategiana tai Jokisen ym. (2006, s. 25) esittämänä ”väljänä teoreettisena viitekehysenä”, joka pohjautuu sosiaaliseen konstruktionismiin. Tutkimuksen ytimenä on näkemys kielenkäytöstä sekä kielellisenä että sosiaalisena toimintana. (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 10–11, 18). Diskurssintutkimuksessa kiinnostus on kielenkäytön tuottamissa merkityksissä ja mahdollisuuksissa erilaisiin variaatioihin tilanteisesti, ei niinkään siinä, mikä on totta (Pynnönen, 2013). Diskurssianalyysi voidaan jaotella seuraaviin oletuksiin: oletus kielenkäytöstä sosiaalisen todellisuuden luojana, oletus monien merkitysten olemassaolosta, oletus kontekstisidonnaisuudesta, oletus merkityssystemiin kiinnittymisestä ja oletus kielenkäytöstä seuraamusten tuottajana (Jokinen ym., 2016, s. 26). Näin ollen kielen käytöllä on laajempi merkitys ja funktio kuin lauseen esittäminen tai informatiivinen viestintä.

Diskurssi käsitteenä voi tarkoittaa useampaa eri asiaa. Yleisesti sillä viitataan tapaan puhua tai kirjoittaa, mutta yhtä lailla se voi käsittää joukkoa lausumia tai niihin liittyviä käytänteitä (Phillips & Hardy, 2002, s. 3; Fairclough, 2003, s. 124). Diskurssin voidaan nähdä muodostuvan useasta eri lausumasta, jossa

yksi sisältö, kuten teksti tai puhe, on yksi diskurssiyksikkö (Phillips & Hardy, 2002, s. 4). Phillips & Hardy (2002, s. 3) määrittelevät diskurssin toisiinsa liittyvinä teksteinä tai muina sisällöllisinä esityksinä ja niiden tuottamisen, levittämisen sekä vastaanottamisen tapoina, jotka itsessään luovat tarkoituksen diskurssien rakentaessa sosiaalista todellisuutta ja antaessa sille merkityksen. Pietikäinen & Mäntynen (2009, s. 20) kuvaavat diskurssintutkimuksen keskeisenä vaikuttajana Michel Foucaultia, joka myös korostaa merkityksellistämistä ja kuvaa diskursseja viestinnässä esiintyviä objekteja muovaavina ja määräytyneinä, kulttuurillisesti jaettuina merkityksellistämisen keinoina. Foucault tuo esiin myös kielen järjestäytyneisyyden, vallan ja vaikuttamisen sosiaaliseen todellisuuteen sekä aikakausien, tilanteiden ja kulttuuristen tekijöiden ilmenemisen todellisuuskäsityksestä. (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 20). Diskurssia voidaan tarkastella myös todellisuuden kuvaajana, kuten Fairclough (2003, s. 124) esittää diskurssin tapana kuvata maailmaa eri näkökulmista. Monimerkityksellisen diskurssin käsitteen voidaan nähdä muotouneen erilaisten tutkimuksellisten kehitysten, sovellusten ja tieteellisten suuntausten risteävinä kaarina (Kuva 5), josta tutkijan on löydettävä omat näkökulmansa (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 18).



Kuvio 1. Diskurssin käsite.

KUVIO 5 Diskurssin käsite (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 18).

Diskurssianalyttistä tutkimusta voidaan tarkastella myös erilaisten tieteenfilosofisten lähtökohtien ja traditioiden pohjalta. Remes (2006, s. 293–294) jaottelee diskurssianalyysin tieteenfilosofisten suuntausten perusteella empiristiseen, rationalistiseen sekä pragmaattiseen tai kriittiseen lähestymistapaan, joista viimeksi mainittu kriittisyys on hieman ristiriitainen käsite tässä tapauksessa, sillä kyseissä lähtökohdassa voidaan havaita viitteitä sekä rationalistisuudesta että tulevaisuuteen suuntautuneesta tutkimuksellisesta näkökulmasta. Empirismissä totuus kuvataan aistihavaintojen kautta ja diskurssianalyysissä keskitytään

erityisesti siihen, *mitä* diskurssi on tai *miten* se ilmenee määrättyissä tilanteissa. Kiinnostus kohdistuu erityisesti vuorovaikutustilanteisiin, kuten keskusteluihin, joista pyritään löytämään kielellisiä merkityksiä, keskittyen kielen sisältämiin viesteihin ja lingvistiikkaan. (Remes, 2006, s. 314, 318, 358).

Rationalismi puolestaan näkee totuuden olleen jo olemassa ennen ihmisen kokemusta siitä ja tietoa jalostetaan myös tulkintojen kautta. Diskurssianalyysissä ollaan kiinnostuneita, *millainen* tutkittava kohde tai ilmiö on tai *miten* se vaikuttaa määrättyihin asioihin ja näin pyritään selittämään ilmiön ilmentämisen tapoja ja vastaamaan, miksi näin tapahtuu. Aineistona voidaan hyödyntää esimerkiksi tekstejä tai vaikka kulttuuriin pohjautuvia käyttäytymismalleja. Tutkimuksessa korostuu looginen ajattelu ja analyysissä pyritään antamaan kuvaus diskurssin muovautumisesta. Toimintaan fokusoituneessa ja tulevaisuuteen orientoituneessa pragmatismissa sen sijaan uskotaan totuuden käytännöllisyyteen sen ollessa toimintaa ja siihen vaikuttavia tekijöitä kuvaavaa tietoa. Diskurssianalyysissä kysymykset alkavat tyypillisesti kysymyssanoilla *miksi, mitä varten* tai *millaiseksi* ja pyrkivät toiminnan kuvaamisen lisäksi usein esittämään muutoksia ja kehitysehdotuksia toimintaan ja arvioimaan niiden toteutumista. Odotuksissa tulevaisuutta kohtaan havaitaan yleensä juuri kriittisyyden piirteitä. (Remes, 2006, s. 314, 319–320, 352–359).

Traditioiden perusteella diskurssit voidaan jaotella ranskalaiseen, saksalaiseen ja englantilaiseen traditioon. Ranskalainen käsitys liittää diskurssin kulttuuriin, jossa diskurssit luodaan sosiaalisessa toiminnassa. Englantilaisessa perinteessä puolestaan keskustelu on avainasemassa diskurssin syntymisessä ja puhe määrittää diskurssin olemassaolon. Saksalainen traditio taas ottaa huomioon sekä teorian että käytännön, ja diskurssin luomiseen vaaditaan aktiivinen toimijuus osallistujilta. Huomio kohdistuu todellisuuden luonteeseen ja siihen vaikuttamiseen. (Remes, 2006, s. 302–304). Tämän tutkimuksen edetessä tulkinnan tasolle, muttei kriittisyyteen saakka, voitaisiin nähdä hyödynnettävän ranskalaista kulttuuriin painottunutta traditiota ja rationalistista, diskurssin kuvaamiseen ja sen ilmentämisen keinoihin keskittynyttä, tieteenfilosofista lähtökohtaa (Pynnönen, 2013).

Diskurssianalyysin laaja-alaisuus näkyy myös kielenkäytön ja sen funktioiden tarkastelemisessa monista eri lähtökohdista, jolloin kieltä ja kielenkäyttöä ei tarkastella vain lingvistisestä näkökulmasta sanojen varsinaisiin merkityksiin ja informaation tuottamiseen perustuen, vaan kieli voidaan nähdä lingvistisyyden lisäksi osana diskursiivista ja sosiaalista järjestelmää sekä funktionaalisen toiminnan muotona. Kielen rooli sosiaalisessa todellisuudessa on kaksisuuntainen kielen luodessa sosiaalista todellisuutta ja sosiaalisen todellisuuden luodessa kielenkäytön tapoja (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 10–18). Keskeistä on nimenomaan kielenkäytön toiminnallinen muoto kielen rakentaessa erilaisia ilmiöitä, ei vain kuvastaessa niitä (Phillips & Hardy, 2002, s. 6). *Funktionaalisen kielikäytön* mukaan kielenkäytön tuottamat merkitykset syntyvät sosiaalisessa vuorovaikutuksessa ja keskittyvät kielenkäytön seurauksiin sekä tilannesidonnaisuuteen (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 11; Jokinen ym., 2016, s. 47). Kielenkäytön funktionaalisuuden voidaan nähdä käsittävän kielen viestinnän välineenä

(tekstuaalisuus), maailman kuvaajana (representaatiot) ja sosiaalisten suhteiden ja identiteettien luojana (vuorovaikutus) (Halliday & Mathiessen, 2013, s. 83; Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 12). Näin ollen kieltä voidaan käyttää sekä todellisuuden kuvaamiseen että sen rakentamiseen (Jokinen ym., 2016, s. 47).

Kielenkäytön tutkimuksen ollessa kiinnostunut kielen ilmentämisestä ja merkityksestä eri tilanteissa, keskeistä diskursseissa on *konteksti* ja *kontekstisidonnaisuus*, joilla viitataan tilanteeseen tai ilmiöön, jota vasten kielenkäyttöä voidaan tarkastella ja tulkita. Tällöin sama ote tekstistä tai puheesta voidaan tulkita ja merkityksellistää eri tavoin eri kontekstia vasten kielen heijastaessa kontekstia, jossa se ilmenee (Jokinen ym., 2016, s. 36–37; Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 22; Gee, 2010, s. 101). Diskurssianalyttisen tutkimuksen näkemys on, että tekstiä ja kontekstia ei voi irrottaa toisistaan (Phillips & Hardy, 2002, s. 6). Diskurssia tutkiessa pyritään liittämään yhteen kielellinen mikrotaso ja laajempi tilanteinen ja yhteiskunnallinen makrotaso, joka käsittää ominaispiirteeltään monikerroksisen kontekstin. Monikerroksisuus merkitsee sisäkkäisiä ja eri tasoisia konteksteja, jolloin tiettyä kontekstia tarkasteltaessa ovat läsnä myös tämän sisällään pitävät kontekstin tasot (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 24–25). Pynnönen (2013) kuvaa konteksteja neljässä tasossa edeten mikrosta kohtia makroa. Kontekstin tasot käsittävät sisimmän kontekstin eli tutkijan oman kontekstin, tilanteisen kontekstin, diskursiivisten käytänteiden kontekstin sekä uloimman yhteiskunnallisen kontekstin, jonka voidaan nähdä käsittävän historiallisen, kulttuurisen ja poliittisen kontekstin.

Laaja-alainen diskurssianalyysi mahdollistaa monenlaisia tutkimuksellisia näkökulmia. Jokinen & Juhila (2016a, s. 267) kuitenkin painottavat, ettei diskurssianalyttisessä tutkimuksessa keskeiset ”merkitykset” ole tutkimuksen kohteena yleisesti, vaan kiinnostus painottuu kulttuurillisiin merkityksiin, jotka rakentavat sosiaalista todellisuutta ja pyrkivät jäsentämään diskurssianalyttisen tutkimuksen kenttää sekä tuomaan suuntaviivoja tutkimukseen kehittämällä neljästä ulottuvuusparista koostuvalla ”kartalla”. Ulottuvuusparit kuvataan janaan, jossa molemmat ulottuvuudet ovat läsnä ja painopiste asetetaan tutkimuksellisesta näkökulmasta riippuen kohti toista janan päätä tai keskellekin. Ulottuvuusparit koostuvat seuraavista osista:

- 1) Tilanteisuus ja kulttuurinen jatkumo
- 2) Merkityksen ja merkityksen tuottamisen tavat
- 3) Retorisuus ja responsiivisuus
- 4) Kriittisyys ja analyttisyys

Ensimmäisessä ulottuvuusparissa painopisteen asettamiseen vaikuttaa näkökulman laajuus ja ajankohta; tilanteisuutta painottaessa keskeistä on tämä hetki, jossa merkitykset luodaan käyttötilanteessa, kuten kasvokkaisessa vuorovaikutuksessa, kulttuurisen jatkumon edustaessa laajempaa kulttuurillista merkitystä ja diskursiivista ilmastoja, joka esiintyy taustalla jatkuvasti. Merkitystä ja merkityksen tuottamisen tapoja tarkasteltaessa kiinnostuksen kohteena voi olla diskurssien sisältö tai esittämisen tavat. Tällöin painopiste voi olla siinä, millaisia

merkityksiä muodostetaan, jolloin kysymykset ovat usein *mitä* -muotoisia tai kielellisissä keinoissa, jolloin pyritään vastaamaan, *miten* merkityksiä tuotetaan. Myös retorisuuden ja responsiivisuuden ulottuvuuspari keskittyy merkityksen tuottamisen tapoihin tarkastellen vuorovaikutuksellista kielenkäyttöä. Retoriisuudessa painotetaan tapoja, joilla asioista rakennetaan vakuuttavia suostuttelevan ja perustelevan kielenkäytön avulla pyrkien saavuttamaan yleisö puolelleen, kun taas responsiivisuudessa keskitytään ihmisten välisiin vuorovaikutustilanteisiin, joissa yhdessä rakennetaan todellisuutta. Neljännessä ulottuvuusparissa eroavaisuudet näkyvät tutkimuksellisessa lähtökohdassa. Kriittisessä analyysissä asetetaan ennako-oletukset jonkinlaisten alistussuhteiden olemassaolosta ja tarkastellaan lähinnä näissä esiintyviä kielellisiä käytänteitä, analytyttisyyden pyrkiessä avoimuuteen ja aineistolähtöisyyteen. (Jokinen & Juhila, 2016a, s. 269–301) Tässä tutkimuksessa painopiste on erityisesti retorisuudessa ja aineistoa lähestytään analytyttisesti, avoimesti ja aineistolähtöisesti.

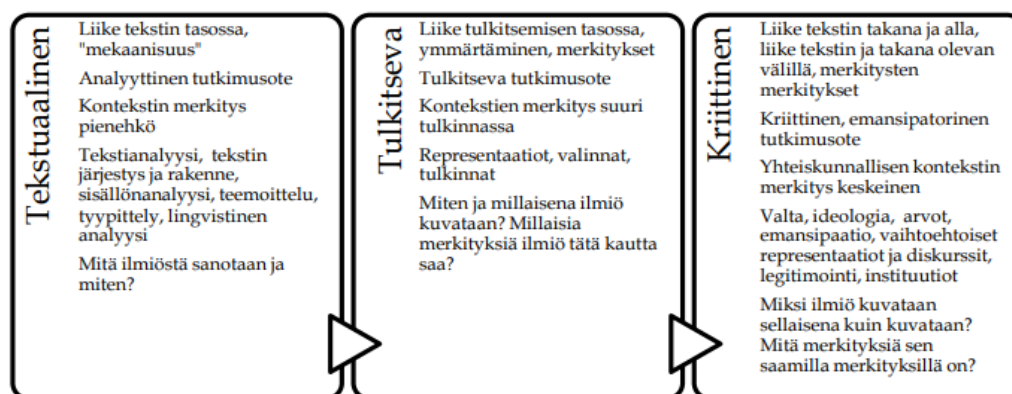
4.2.3 Tulkitseva retorisesti painottunut diskurssianalyysi

Muutoinkin monitahoista diskurssianalyysiä voidaan lähestyä myös erilaisten analytyttisten lähestymistapojen mukaisesti. Phillips & Hardy (2002, s. 20) esittävät diskurssianalytyttiseen tutkimukseen neljää eri lähestymistapaa: sosiolingvististä analyysiä, kriittistä lingvistiikkaa, tulkitsevaa strukturalismia sekä kriittistä diskurssianalyysiä. Valitusta lähestymistavasta riippuen analyysissä korostuu joko tekstin tai kontekstin merkitys sekä konstruktivistinen tai kriittinen näkemys. Sekä sosiolingvistinen että kriittinen lingvistiikka pohjaavat analyysin tekstiin, mutta sosiolingvistisessä analyysissä näkökulma on konstruktivistinen ja yleisemmin tekstiä itsessään ja sen ilmentämisen tapoja kuvaava, kriittisen lingvistiikan näkökulman ollessa kriittinen ja enemmän tekstistä ilmeneviin valtasuhteisiin keskittyvä. Kontekstin merkitys on keskeinen tulkitsevassa strukturalismissa ja kriittisessä diskurssianalyysissä. Näkökulma kuitenkin eroaa jälleen tulkitsevan strukturalismin edustaessa sosiaaliseen kontekstiin ja sen ilmentämisen tapoihin fokusoivaa konstruktivistista ajattelua, kriittiseen ajatteluun pohjautuvan kriittisen diskurssianalyysin paneutuessa valtasuhteiden ja eriarvoisuuden sekä niiden ilmenemisen tarkasteluun. (Phillips & Hardy, 2002, s. 20–27).

Yleisemmin diskurssianalytyttisessä tutkimuksessa voidaan tehdä jaottelu tekstuaaliseen, tulkitsevaan ja kriittiseen tason analyysiin, kuten Pynnönen (2013) on tehnyt. Tekstuaalisen tason analyysi on kuvailevaa analyysiä, jonka ytimenä on itse tekstin ja sen muotoilun merkitys sekä tekstin järjestäytyminen aineistossa. Tekstin tasolla liikuttaessa kontekstin merkitys on vähäinen ja tutkijan rooli on melko objektiivinen analytytikon rooli. Tulkitsevan tason analyysissä puolestaan kontekstilla, erityisesti sosiaalisella kontekstilla, on keskeinen merkitys analyysin keskittyessä sosiaalisen todellisuuden tuottamiseen ja ylläpitoon, joita erilaiset diskurssit muodostavat. Tutkijan rooli analyysissä on tulkitsijan rooli. Kriittisessä analyysissä taasen edetään hieman syvällisempään analyysin tutkijan pyrkiessä toimimaan ikään kuin asianajajan tai keskustelijan roolissa tarkastellen aineistoa tietystä näkökulmasta tai pyrkien muutokseen. Oletuksena on tietynlaiset alistussuhteet ja fokus on eliittiryhmien ja instituutioiden valtasuhteissa ja

epätasa-arvossa. Kielenkäyttö nähdään yhteiskunnallisena vaikuttamisen keino ja analyysin kiinnostuksen kohde on sosiaalisen vallan ja epätasa-arvon luomisessa ja ylläpidossa diskurssien kautta yhteiskunnallista kontekstia vasten tarkasteltaessa. (Pynnönen, 2013).

Tässä tutkimuksessa ei kuitenkaan edetä kriittiselle analyysitasolle saakka, vaan tutkimukseen soveltuu aineiston järjestämisen mahdollistava tekstuaalinen analyysi ja varsinaisiin tulkintoihin johtava tulkitseva analyysi. Tekstuaalinen analyysi vastaa ensimmäiseen tutkimuskysymykseen alustuen tutkimusta kuvaamalla, *mistä* raporteissa puhutaan, ja tähän käytin tekstuaalisessa analyysissä tyypillisesti hyödynnettävää sisällönanalyysiä ja teemoittelua (Pynnönen, 2013), joka on kuvattu tarkemmin aiemmin, pyrkien keskittymään melko objektiivisesti tekstistä saataviin havaintoihin. Tämän avulla sisältö saatiin eriteltyä ja jaettua teemoiksi. Toiseen tutkimuskysymykseen vastatakseni etenin diskurssianalyysin toiselle, tulkitsevalle tasolle, jonka tavoitteena oli selvittää, *miten* ilmiötä kuvataan, eli miten verojalan jäljestä ja siihen liittyvistä teemoista puhutaan. Tähän hyödynsin pian kuvattavaa retorisesti painottunutta diskurssianalyysiä, jossa diskurssien tunnistamisen jälkeen pyrittiin ymmärtämään, millaisena ilmiöt kuvataan, mihin representaatioilla pyritään ja miten omaa argumentaatiota retorisesti puolustetaan. Prosessissa olen mukaillut Pynnösen (2013) diskurssianalyysin prosessin ajatusmallia (Kuva 6), ja tutkimuksen tavoitteita ja valintaani perustellakseni, kuvaan vielä tarkemmin aiemmin lyhyesti esitetyn tulkitsevan analyysin periaatteet.



KUVIO 6 Diskurssianalyysin vaiheet (Pynnönen, 2013, s. 32)

Tulkitseva diskurssianalyysi on tyypillisesti pitkälti aineistolähtöistä analyysiä tutkijan pysyessä avoimena aineistolle, lähinnä tiettyihin tavoitteisiin nojaten, ja tarkentaen tutkimuskysymyksiä aineistosta löytyvien havaintojen pohjalta (Pynnönen, 2013). Sosiaalista todellisuutta ilmentävä konstruktivistinen näkökulma ja kontekstin merkitys korostuvat tulkitsevassa analyysissä (Phillips & Hardy, 2002, s. 20), jossa ollaan kiinnostuneita diskurssien muotoutumisesta ja siitä, miten ne rakentavat sosiaalista todellisuutta, konstruoivat ilmiöitä ja ylläpitävät jaettuja merkityksiä (Pynnönen, 2013). Tutkijan rooli tulkitsevassa analyysissä on

subjektiivisempi tutkijan pyrkiessä havaitsemaan diskurssit ja tulkitsemaan niiden merkitykset kontekstissa tutkimuksen tavoitteisiin pohjaten (Pynnönen, 2013). Tulkitsevassa analyysissä pyritään luomaan tekstuaalista analyysiä kokonaisvaltaisempaa kuvaa ilmiöstä tehden mikroanalyysiä syvällisempää tulkintaa (Phillips & Hardy, 2002, s. 24) merkitysten rakentuessa suhteessa toisiinsa, jolloin voidaan puhua intertekstuaalisuudesta ja interdiskursiivisuudesta (Jokinen ym., 2016, s. 35).

Intertekstuaalisuudessa on kyse tekstien välisistä suhteista tekstien toisintaessa jotain ennestään olemassa olevaa, jolloin merkitys syntyy vasta tekstin vuorovaikutuksesta muihin teksteihin (Potter, 1996, s. 78; Phillips & Hardy, 2002, s. 4). Fairclough (2003, s. 39) kuvaa tätä ilmiötä tekstien ja niiden elementtien esiintymisenä toisten tekstien sisällä. Interdiskursiivisuus puolestaan käsittää diskurssien suhteet toisiinsa niiden ilmentäessä elementtejä muista diskursseista, jolloin merkityksellisyys syntyy osana diskurssien joukkoa (Jokinen & Juhila, 2016b, s. 99). Pynnönen (2013) esittää, että edellä olevien lisäksi keskeistä tulkitsevassa analyysissä on representaatiot, jotka käsittävät asioiden ”totena esittämisen” ja maailman kuvaamisen tietyin merkityksin täydennettynä, jolloin kielen ja sen menetelmien avulla voidaan rakentaa haluttu kuva ilmiöistä, ihmisistä tai maailmasta tietystä näkökulmasta katsottuna. Myös representaatioissa merkitykset syntyvät kontekstisidonnaisesti ja muihin representaatioihin suhteutettuna. (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 43–46)

Tulkitsevaan analyysiin voidaan nähdä kuuluvan myös retorinen analyysi. Retoriikkaa tarkastellaan erityisesti sosiaalisessa ja tilanteisessa kontekstissa ja siitä voidaan havaita sekä konstruktivisia että funktionaalisia piirteitä. Tutkimuskohteena voi olla esimerkiksi tekstin elementit, tilanne tai yleisö. Retorisen diskurssianalyysin tavoite ei kuitenkaan ole tutkia ja eritellä retorisia elementtejä sellaisenaan, vaan yrittää tulkita, miten esimerkiksi vakuuttavan, suostuttelevan tai puolustavan retoriikan keinoin voidaan yrittää vaikuttaa yleisön ajatteluun. (Heracleous, 2004, s. 180–182). Tässä yhteydessä puhutaan yleensä myös argumentaatiopositioista, joka käsittää asemoitumisen eli tietyn position taakse asettumisen keskustelussa ja jota vahvistetaan esimerkiksi puolustavalla retoriikalla pyrkien saamaan yleisö oman position taakse. Erilaisten argumentaatiopositioiden argumentaatioissa esiintyy erilaisia yleisösuhteita. (Jokinen, 2016d, s. 273–275)

Jokinen (2016a, s. 259) tiivistää retoriikan argumentin pätevyyden vakuuttamisen keinoksi, jolloin merkitys syntyy esittämiskontekstissa tulkiten, miten erilaiset kuvaukset todellisuudesta esitetään vakuuttavana tai kannatettavana. Argumentointia voidaan tarkastella myös niin sanotussa strategiseksi kontekstiksi luettavassa argumentaatiokontekstissa, jossa argumentoinnilla on erilaisia pyrkimyksiä, kuten suostuttelu, kritisointi tai oikeuttaminen. Retoriseen analyysiin voidaan hyödyntää monia eri aineistoja, kuten lehtikirjoituksia, asiakirjoja tai poliittista viestintää. (Jokinen, 2016a, s. 259; Jokinen, 2016c, s. 338–339). Tässä tutkimuksessa hyödynnetään julkisia eri organisaatioiden julkaisemia verojalan jälkiraportteja, jolloin retorinen diskurssianalyysi sopii tutkimukseen. Jotta voidaan ymmärtää vaikuttamisen keinoja ja niiden pyrkimyksiä, voidaan

hyödyntää vakuuttavuuden lisäämiseen pyrkiviä retorisia keinoja, jotka esittelen seuraavaksi Jokisen (2016c) näkemyksiin perustuen.

Retoriset keinot voidaan luokitella väitteen esittäjään tai esitettyyn argumenttiin liittyviin keinoihin. Argumenttiin liittyvissä keinoissa korostetaan ajettavan asian vakuuttavuutta ja esittäjään liittyvissä keinoissa vakuuttavuutta haetaan argumentin esittäjän uskottavuuteen nojaten. (Jokinen, 2016c, s. 344). Jokinen (2016c, s. 345–367) erittelee argumentoinnin vakuuttamisen tavat seuraaviin keskeisiin retorisiin keinoihin:

- 1) *Etäännyttäminen omista intresseistä*
- 2) *Puhujakategorioilla oikeuttaminen*
- 3) *Liittoutumisasteen säätely*
- 4) *Konsensuksella tai asiantuntijan lausunnolla vahvistaminen*
- 5) *Tosiasiapuhe*
- 6) *Kategorioiden käyttö vakuuttamisen keinona*
- 7) *Yksityiskohdilla ja kertomuksilla vakuuttaminen*
- 8) *Numeerinen ja ei-numeerinen määrällistäminen*
- 9) *Metaforien käyttö*
- 10) *Ääri-ilmaisut*
- 11) *Kolmen lista*
- 12) *Kontrasti*
- 13) *Toisto*
- 14) *Mahdolliselta vasta-argumentilta suojautuminen*

Edellä mainituista retorisisista keinoista neljä ensimmäistä on kytköksissä argumentin esittäjään. *Etäännyttämällä omat intressit* väitteestä voidaan luoda kuva puolueettomasta tai pyyteettömästä toiminnasta argumentin esittäjän antaessa ymmärtää, ettei toimi omia etuja ajaen tai toimii jopa niiden vastaisesti. Tällä pyritään lisäämään vakuuttavuutta. *Puhujakategorialla oikeuttaminen* puolestaan luo uskottavuutta argumentin esittäjän kategoriaan pohjautuen. Esimerkiksi lääkärin kategoria on suuressa arvossa sairauksista puhuttaessa verrattuna maallikon kategoriaan. Itsensä etäännyttämistä väitteestä ja argumentin neutraaliutta voidaan saada aikaan *liittoutumisasteen säätelyllä*, jolloin argumentin esittäjä voi pyrkiä välttämään selitysvelvolliseksi joutumista. *Konsensuksella tai asiantuntijan lausunnolla vahvistamisella* sen sijaan halutaan vahvistaa oman argumentoinnin uskottavuutta ilmaisemalla, ettei argumentti ole vain esittäjän mielipide, vaan sitä voidaan vahvistaa vetoamalla uskottaviin ja usein puolueettomiin asiantuntijatahoihin tai niin sanottuun ”me-retoriikkaan”, jossa argumentti esitetään suuremman joukon nimissä. (Jokinen, 2016c, s. 345–351).

Seuraavissa retorisisissa keinoissa väitteen esittäjän rooli väistyy ja argumentoinnissa nojataan faktoihin ja argumentin sisällöllisiin tekijöihin. Tieteellisessä diskurssissa ja politiikassakin yleisesti käytetyllä *tosiasiapuheella* häivytetään toimijat ja annetaan ymmärtää asioiden vain tapahtuvan ja faktojen puhuvan puolestaan. Tällaisessa argumentoinnissa esiintyvä vaihtoehdottomuuspuhe tai tekijän objektivointi tekevät kyseenalaistamisen vaikeaksi ja kadottavat vastuussa olevan tahon. Vastuuta ja mahdollista selontekovelvollisuutta voidaan vältellä

myös *yksityiskohdilla ja kertomuksilla vakuuttamisella*, jossa yksityiskohtaisilla kuvauksilla voidaan johtaa lukija tai kuulija tietynlaiseen tulkintaan sanomatta asioita suoraan. Tällöin voidaan säilyttää oma vakuuttavuus käyttämättä esimerkiksi negatiivisia ilmaisuja argumentoinnin kohteesta lukijan tai kuulijan tehdessä oma tulkintansa tai luoda uskottavuutta todentuntuisilla kertomuksilla. Myös *vasta-argumentilta suojautumalla* voidaan puolustaa omaa asemaa ottaen huomioon vastaanottavan tahon näkemykset ja suojautumalla etukäteen mahdollisilta vasta-argumenteilta esittämällä ensin kohdeyleisöä puoltavan argumentin ja oman varsinaisen argumenttinsa vasta sen jälkeen. (Jokinen, 2016c, s. 351–353, 356–357, 366–367).

Muita varsinaiseen argumenttiin liittyviä retorisia keinoja ovat *kategorisointi, kvantifiointi, metaforat, ääri-ilmaukset, kolmen lista, kontrasti* ja *toisto*. Edellä olevan *vasta-argumenttiin varautumisen* tavoin suostuttelevaa retoriikkaa esiintyy *kontrastiparissa*, jossa rinnastetaan kaksi eri asiaa luoden vastakkainasettelu oman kannatuksen mukaisesta asiasta positiivisilla ja toisesta asiasta negatiivisilla merkityksillä kuvaten. Yleisöön voidaan pyrkiä vaikuttamaan myös *toistolla*, jossa toisen henkilön esittämiä argumentteja esitetään osana omaa argumentointia uudelleen kontekstualisoituna. Esittäjään liittyvän argumentoinnin, *puhujakategorian*, lisäksi *kategorioiden käyttöä vakuuttamisen keinona* voidaan käyttää osana argumentaatiota, jota tapahtuu puheessa jatkuvasti. Kategorisointia käytetään osana vakuuttavaa retoriikkaa ja sillä voidaan pyrkiä erilaisten funktioiden, kuten oikeuttamisen tai kritisoinnin toteuttamiseen tai itsensä asettamiseen tiettyyn osakategoriaan pyrkiessä suojatumaan kritiikiltä tai luomaan itsestään jotain tiettyjä kuvia. Halutessa luoda nopeasti tietyn konnotaation omaavia argumentteja ilman pidempää selitystä, voidaan hyödyntää *metaforia*, jotka ovat eräänlaisia vertauksia, joilla asiaan voidaan liittää erilaisia merkityksiä. (Jokinen, 2016c, s. 352–356, 360–362, 364–366).

Edellä esitetyistä retorisista keinoista *kvantifioinnilla, ääri-ilmauksilla ja kolmen listalla* voidaan luoda kuvaa säännönmukaisesta toiminnasta ja vahvistaa siten omaa argumentaatiota. *Numeerinen ja ei-numeerinen määrällistäminen* eli *kvantifiointi* on yleistä vakuuttavassa retoriikassa ja se on keskeisessä roolissa esimerkiksi informaation esittämisessä ja tieteellisessä diskurssissa. Kvantifioinnilla voidaan luoda vakuuttavuutta antamalla mielikuva ristiriidattomasta ja puolueettomasta tiedosta, joskin sen funktio voi olla myös esimerkiksi oikeuttaminen tai syyllistäminen. Kvantifiointi voi käsittää numeerisia määreitä, kuten lukuja, osuuksia tai taulukoita tai sanallista määrällistämistä, kuten suureita *marginaalinen, suuri* tai määrällistäviä ääri-ilmauksia, kuten *ei yhtään, kaikki*. Muita *ääri-ilmauksia* on ilmaisut, joilla halutaan korostaa argumentin sisällä olevien kohteiden ominaisuuksia ja näin tehdä argumentista vakavasti otettavampi ja säännönmukaisuutta esittävä. Säännönmukaisen ja vakuuttavan toiminnan ohessa ääri-ilmauksia voidaan käyttää toiminnan oikeuttamiseen normalisoimalla asian, joka argumentissa esiintyy. Ääri-ilmauksia edustaa esimerkiksi sanat *ei koskaan, täysin* ja *joka kerta*. Myös *kolmen lista* luo mielikuvan säännönmukaisesta toiminnasta tai yleisestä ominaisuudesta ja siten antaa asiasta ”riittävän näytön”. (Jokinen, 2016c, s. 358–359, s. 362–364). Tässä tutkimuksessa edellä mainitut säännönmukaisuutta,

vakuuttavuutta ja puolueettomuutta vahvistavat retoriset keinot ovat melko suuressa roolissa esittäjien argumenttien vahvistamisessa.

Diskurssintutkimukseen ei ole varsinaista yksiselitteistä menetelmää tai työkalua, vaan analyysiprosessissa on tehtävä valintoja nimenomaisen aineiston ja tutkimuskysymysten mukaan. Käytännössä aineisto kuitenkin käydään systemaattisesti läpi huomioiden tutkimusnäkökulma, pilkkoen, kooten ja täydentäen aineistoa, hyödyntäen sisällön tai ominaisuuksien erittelyyn esimerkiksi koodausta, tyypittelyä tai teemoittelua, ja lopulta pyrkien huolellisen analyysin kautta vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Prosessi on yleensä pitkä, epälineaarinen ja pieninä palasina etenevä. Keskeistä on kuitenkin päätyä tulkitsemaan merkitystä ja sen suhdetta sosiaaliseen toimintaan. (Pietikäinen, 2009, s. 124–126).

Tässä tutkimuksessa etenin samalla tavoin tutustuttuani ensin sisällönanalyysiä hyödyntäen perusteellisesti aineistoon, jonka erittelin sen avulla, ja sen jälkeen tarkasteltuani aineistoa uudestaan diskurssianalyttisessä mielessä huomioiden tutkimuskysymyksen ja teoreettismetodologiset lähtökohdat, joita omaan tutkimusnäkökulmaani ja retorisesti painottuvaan tulkitsevaan diskurssianalyysiin sisältyi. Kävin aineistoa läpi pyrkien löytämään yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia, ristiriitaisuuksia ja säännönmukaisuuksia sekä niiden taustalla olevia merkityksiä, joiden avulla aineistoa voidaan lähteä analysoimaan ja tekemään alustavia tulkintoja hyödyntäen keskeisiä analyttisiä ja teoreettisia käsitteitä (Pietikäinen, 2009, s. 126). Esitin itselleni tutkimusta avustavia kysymyksiä, kuten *kuka sanoo, mitä sanoo, miten sanoo ja mihin pyrkii? Miten ilmiötä kuvataan ja asioista puhutaan? Mitä ei sanota? Millaisia kielellisiä keinoja puheessa käytetään? Miten ne vaikuttavat?* Tunnistettuani aineistosta diskurssit näiden tuottamien yhtenevien merkityksen tuottamisen tapojen perusteella, tarkastelin diskursseissa käytettyä retoriikkaa ja erityisesti retoristen keinojen funktionaalisuutta tilanteisessa ja argumentaatiokontekstissa. Näiden perusteella pyrin tekemään syvällisempää tulkintaa aiheesta, päätyen vastaamaan tutkimuskysymykseeni.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Verojalanjälkiraporttien teemat

Tutkimuksen ensimmäisessä osiossa hyödynnetään sisällönanalyysiä sisällönerittelyyn ja yleiskuvan luomiseen aiheesta. Sisällönanalyysi toteutetaan useammassa vaiheessa aineiston pelkistämisen, ryhmittelyn ja abstrahoinnin prosessin kautta (Miles & Hubermann, 1994). Sisällönanalyysistä saatiin tulokseksi teemat, jotka kuvataan tässä luvussa tarkemmin. Teemoittelu pohjustaa diskurssi-analyysiä tuottaen tutkimuksen tekstuaalisen tason analyysin (Pynnönen, 2013) ja lisäksi ymmärrystä verojalanjälkiraportoinnin ydinaiheista ja siitä, mitä ilmiöstä tuodaan esiin. Tämä vastaa ensimmäiseen tutkimuskysymykseen, jonka tavoitteena on löytää suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraporteissa esiintyvät teemat.

Koska kyseessä oli teoriasidonnainen, aineistolähtöisen analyysin tavoin aineiston ehdoilla toimiva, analyysi, tuloksissa haluttiin pysyä avoimina, mutta aineiston tulkintaan hyödynnettiin teoreettisen viitekehityksen taustateorioita (Eskola, 2015, s. 189). Perusteellisen analyysin jälkeen verojalanjälkiraporteista tunnistettiin kymmenen teemaa. Aineistossa toistuvat teemat olivat seuraavat:

- 1) Verojen hallinta ja veroriskit
- 2) Laillisuus ja sääntöjenmukaisuus liiketoiminnassa
- 3) Verostrategiset periaatteet
- 4) Liiketoimintalähtöisyys
- 5) Avoin vuorovaikutus
- 6) Verojalanjälki käsitteenä ja lukuina
- 7) Raportointiperiaatteet
- 8) Muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet
- 9) Yhteiskuntavastuu ja vaikuttaminen
- 10) Kansainvälinen liiketoiminta ja verotus

5.1.1 Havaitut teemat

Verojen hallinta ja veroriskit – teemassa korostui epävarmuustekijöiden käsittely. Aineistossa tuotiin esiin periaatteita ja käytännön toimia asianmukaisen verojen hallinnan toteuttamiseen. Yhtiön verotuksellisten kysymysten sääntöjenmukaisuuden, oikea-aikaisen ja -määräisen veronmaksun sekä epävarmuustekijöiden ja tulkinnanvaraisuuksien hallitsemisen tueksi yhtiöt hyödynsivät asiantuntijoita ja veroviranomaisia, yhtenäistivät prosesseja ja laativat standardeja, kehittivät henkilöstön osaamista koulutuksilla sekä tekivät säännöllistä veroasioiden seuranta ja varmentamista. Lisäksi tarkasteltiin veroriskejä ja niiden hallintaa. Veroriskeinä tuotiin esiin muun muassa maineriski, taloudellinen riski ja verot sekä valtion verotukselliset intressit itsessään riskinä. Veroriskejä käsiteltiin pääpiirteittäin samalla tavoin kuin muitakin liiketoiminnan riskejä, joskin suhtautumisessa riskitasoa kohtaan oli havaittavissa eroavaisuuksia. Riskiä pyrittiin pienentämään ennakoivalla vuorovaikutuksella veroviranomaisten ja asiantuntijoiden kanssa, lakien ja säännösten huolellisella seuraamisella, rakenteiden ja prosessien yksinkertaistamisella ja yhtenäistämällä sekä erilaisilla faktapohjaista päätöksentekoa tukevilla analytiikan ja raportoinnin työkaluilla.

“Veroasioiden hallinnan keskeisenä tavoitteena on varmistaa, että kaikki konserniyritykset noudattavat verolakeja kaikissa toimintamaissa sekä hallitsevat taloudellisia ja ei-taloudellisia veroriskejä.” (Konecranes, 2020)

“Terveystalon toimintaperiaatteisiin kuuluu verotuksellisesti tulkinnanvaraisten tai muutoin merkittävien asioiden selvittämiseen ennakoivasti yhdessä liiketoimintajohdon, veroasiantuntijoiden ja veroviranomaisten kanssa.” (Terveystalo, 2020)

“Otamme huomioon yhteiskuntavastuun, maineen ja puhtaasti taloudelliset vaikutukset. Verotusta koskevissa asioissa kiinnitämme erityistä huomiota maineeseemme erilaisten sidosryhmien keskuudessa.” (Fortum, 2020)

“Kemira has reduced the level of tax risks by implementing various internal processes, tools and analytics.” (Kemira, 2020)

Laillisuus ja sääntöjenmukaisuus liiketoiminnassa –teema kuuluu aineistossa yleisimmin esiintyviin teemoihin. Yhtiöt painottavat lakien, asetusten, aikataulujen ja määräysten noudattamisen merkitystä toiminnassaan. Lakien noudattaminen käsittää niin paikalliset lait Suomessa ja ulkomailla kuin myös kansainväliset lait ja määräykset. Lakien lisäksi mainitaan kansainväliset ja kansalliset hankkeet ja ohjeistukset. Aineistossa toistuu muun muassa valtioneuvostonkanslian omistajaohjausosaston ohjeistukset verojen raportointiin sekä OECD:n ja EU:n toimenpideohjelmat, kuten siirtohinnoitteluohjeet (BEPS) ja veronkierronvastainen toimenpideohjelma (ATAD). Verojalanjälkiraporteissa esitetään lakien ja asetusten ohella yleisiä veroperiaatteita ja -velvoitteita, joita yhtiöltä vaaditaan ja joiden mukaan yhtiö toimii. Lakien ja määräysten mukainen toiminta esitetään laillisuus-, asianmukaisuus- ja vastuullisuusperiaatteiden yhteydessä ja niihin liittyen tuodaan esiin myös niihin liittyvät velvoitteet ja perustelut omalle toiminnalle.

“Yhtiölle on tärkeää noudattaa verojen maksamisessa, keräämisessä, tilittämisessä ja raportoinnissa kaikkia sovellettavia paikallisia ja kansainvälisiä lakeja ja määräyksiä.” (Altia, 2020)

“Kemira has reviewed and redesigned its business models, finance structures and transfer pricing to be aligned with the recommendations of BEPS actions and the EU anti- tax avoidance directive (ATAD I and II).” (Kemira, 2020)

“Suomisella on useassa toimintamaassaan käytössä verolainsäädännön sallima verokonsolidointijärjestelmä, jolloin kyseisessä maassa sijaitsevat erillisyhtiöt verotetaan tuloveron osalta konsolidoidun verotettavan tulon perusteella sen sijaan, että kukin yhtiö verotettaisiin erikseen.” (Suominen, 2020)

Vaikka yhtiöt ovat halukkaita noudattamaan lakeja, *Muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet* – teemassa tuodaan esiin ongelmat, joita nykyinen jatkuvan muutoksen sekä lisääntyneen sääntelyn alla oleva veroympäristö tuottaa. Uusien ohjeistusten ja sääntöjen esitetään lisäksi olevan epäselviä ja vaikeasti tulkittavia. Tämän nähdään aiheuttavan lukuisia haasteita, mukaan lukien lisääntyvä hallinnollinen taakka, tulkintaepävarmuuksista johtuvat rangaistusriskit, kaksoinkertaisen tai muutoin epäoikeudenmukaisen verotuksen mahdollisuus, enustettavuuden heikentyminen ja epävarmuuden lisääntyminen sekä mahdolliset veroriidat. Veroriitoja kerrotaan käydyn niin Suomessa kuin myös ulkomailla liittyen epäsuotuisiin verotuspäätöksiin, vähennyskelpoisten kulujen rajoittamiseen tai muutoin yhtiön mielestä epäoikeudenmukaisiin tai perusoikeuksien vastaisiin sääntöihin tai päätöksiin liittyen. Lisäksi veroympäristöä ja verotusta kritisoidaan veropoliittisista ristiriidoista johtuen, kuten fokusoitumisesta lähinnä veronkierron estämiseen ilmastonmuutosta hidastavien ja liiketoiminnan kehitystä kannustavien toimien sijaan, sekä kannattavuustekijöiden ja epäoikeudenmukaisen verotaakan vuoksi.

“The global tax environment is arguably more dynamic and challenging than before. The actions of the OECD’s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project has effected the international taxation leading to a several tax legislative changes in many jurisdictions.” (Kemira, 2020)

“Verolainsäädännön epäselvyyden ja laajuuden vuoksi kahdenkertainen verotus on mahdollista, kun kustannukset ovat vähennyskelvottomia ja vastaavaa tuloa verotetaan. Tämän lisäksi tuloon voi vielä kohdistua korkea lähdevero.” (Fortum, 2020)

“Neste on sopinut veroriidan, joka koski vuosien 2012–2017 epäsuotuisaa verotuspäätöstä Bahrainissa.” (Neste, 2020)

Toisin kuin kriittisemmässä *muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet* –teemassa, *yhteiskuntavastuu ja vaikuttaminen* –teema käsittelee verojalanjälkeä ja verovelvoitteita myönteisemmässä valossa, yhtiöiden aikaansaamien yhteiskunnallisten vaikutusten ja vastuullisuuden näkökulmasta. Yhtiöt tuovat esiin merkityksensä taloudellisen hyvinvoinnin lisääjänä ja yhteiskunnan tukijana verojen ja veroluonteisten maksujen ohessa luotujen työpaikkojen, maksettujen osinkojen sekä muihin sidosryhmiin, kuten paikallisiin tuottajiin, kohdistuvien vaikutusten muodossa. Mahdollisesti vastaanotetuista julkisista tuista sen sijaan ei olla erityisen halukkaita kertomaan ainakaan verojalanjälkiraporteissa, mitä

perustellaan muun muassa liikesalaisuuksilla tai käsitteen tulkintaepävarmuudella. Lisäksi tuodaan esiin ”yrityskansalaisen” käsite, jolla viitataan erityisesti vastuulliseen yritystoimintaan ja veropolitiikkaan. Verojen maksu nähdään myös eräänlaisena yrityskansalaisen oikeutena toimia. Verojalanjälkiraporteissa vastuullisuus käsittää erityisesti verovastuullisuuden, jolla kuvataan verovelvoitteiden täyttämistä ja -lakien noudattamista, vastuullisia toimintatapoja, läpinäkyvyyttä ja veronkierron kieltämistä.

”K-ryhmän maksamat palkat, verot ja henkilösivukulut sekä investoinnit vaikuttavat alueelliseen taloudelliseen hyvinvointiin.” (Kesko, 2020)

”Elisa on Suomen 9. suurin veronmaksaja. Maksamalla veroja ja muita julkisia maksuja osallistumme koko yhteiskunnan kehittämiseen.” (Elisa, 2020)

”Ponssen tavoitteena on olla arvojensa mukainen vastuullinen yrityskansalainen.” (Ponss, 2020)

”Sampo-konsernin yhtiöt ovat merkittäviä ja vastuullisia veronmaksajia, ja verovelvoitteiden noudattaminen on tärkeä osa Sampo-konsernin yritys vastuuta.” (Sampo, 2020)

Raporteissa keskeisessä roolissa oleva *Verostrategiset periaatteet* – teema jakautuu pääpiirteittäin kahteen osa-alueeseen: hyväksytyt veroperiaatteet ja ei-hyväksytyt veroperiaatteet. Hyväksytyt veroperiaatteet osa-alue käsittää yhtiössä sovelletun verostrategian, joka ohjaa yhtiön veropolitiikan ja verostrategisten periaatteiden muodostumista sekä hyväksyttäviä verosuunnittelutoimia. Osalla yhtiöistä kerrotaan olevan myös virallinen konsernissa hyödynnetty veropolitiikka (’Tax Policy’), jonka noudattamista saatetaan odottaa työntekijöiden ohessa myös muilta sidosryhmiltä ja integroiduilta organisaatioilta. Veropolitiikan ohessa verostrategisia päätöksiä ja toimia ohjaa osalla myös eettiset ja arvoperiaatteet, joka käytännössä käsittää yleensä virallisen eettisen ohjeistuksen (’Code of Conduct’). Hyväksyttävänä verosuunnitteluna pidetään yleisesti todelliseen liiketoimintaan perustuvaa lain sekä sen tarkoituksien mukaista verosuunnittelua, jonka tarkoituksena on poistaa epäoikeudenmukaisia verorasitteita, kuten kaksinkertainen verotus, tukea liiketoimintaa sekä parantaa ennustettavuutta ja liiketoiminnan varmuutta.

”Kemira’s Tax Policy follows a sustainable tax strategy in order to implement Kemira’s corporate strategy, values and the Kemira Code of Conduct from tax perspective and to support management in high ethical corporate responsibilities.” (Kemira, 2020)

”Terveystalo ja sen tytäryhtiöt noudattavat Terveystalon verostrategian mukaista vastuullista veropolitiikkaa. Sen keskeiset periaatteet löytyvät alla julkaistusta verostrategiamme. Konserniyhtiöiden ohella myös toimittajilta ja alihankkijoilta edellytetään vastaavien periaatteiden noudattamista.” (Terveystalo, 2020)

”Korkea verorasitus, joka luo esteitä liiketoiminnalle, voi synnyttää tarpeen arvioida yhtiön verotuksellista asemaa verosuunnittelun tai viestinnän ja julkisten keskustelujen avulla. Toisin sanoen lain tarkoituksen mukaista verosuunnittelua tarvitaan joissakin tapauksissa liiketoiminnan haasteiden ratkaisemiseen.” (Fortum, 2020)

Tarkasteltaessa veroperiaatteita, joita yhtiössä ei hyväksytä, aineistossa korostuvat aggressiivinen verosuunnittelu ja veroparatiisit. Yhtiöt painottavat, etteivät pyri välttelemään veroja veroparatiisien avulla, joiksi käsitetään OECD:n listatut paikat tai yleisesti alhaisen verotuksen valtiot tai alueet. Osa yhtiöistä kuitenkin kertoo harjoittavansa jonkinlaista liiketoimintaa veroparatiiseiksi katsottuilla alueilla, kuten Guernseyllä, Caymansaarilla tai Bermudalla, mutta kertovat sen perustuvan liiketoiminnan kansainvälisyyteen ja liiketoiminnallisiin tai vakuutusteknisiin syihin, minkä lisäksi verot näiden yhtiöiden tuloksesta kerrotaan maksettavan Suomeen. Veroparatiisien lisäksi aggressiiviseen verosuunnitteluun suhtaudutaan kielteisesti. Aggressiivisella verosuunnittelulla yhtiöt tarkoittavat erityisesti keinotekoisia rakenteita ja järjestelyjä, jotka eivät pohjautu todelliseen liiketoimintaan, markkinaehtoiseen hinnoitteluun tai lain tarkoitusperiin sekä tulojen siirtoa veroparatiiseihin ja tiettyjä verosuunnittelutoimia, kuten verojen minimoinnin mahdollistavia instrumentteja.

“Neste ei käytä verojen välttämistarkoituksessa veroparatiiseja, alhaisen verotuksen maita eikä muita vastaavia järjestelyitä.” (Neste, 2020)

“Finnairilla on lisäksi liiketoiminnallisista syistä osuuksia (alle 20 %) vakuutusjärjestelyistä Guernseyllä. Näiden tulos verotetaan Suomessa.” (Finnair, 2020)

“Konecranes ei harjoita aggressiivista verosuunnittelua, jonka tavoitteena on keinotekoisesti laskea konsernin verotettavaa tuloa. Emme siten hyödynnä kansainvälisen verojärjestelmän mahdollisia puutteita ja siirrä tuottoja maihin, joissa on vähän tai ei lainkaan taloudellista toimintaa tai joissa maksetaan vähän tai ei lainkaan veroja.” (Konecranes, 2020)

Liiketoimintalähtöisyys -teemassa painotetaan liiketoiminnallisin perustein ohjattua toimintaa. Yhtiöt korostavat, ettei strategista päätöksentekoa ja toiminnan organisointia tehdä verotuksellisin perustein, esimerkiksi keinotekoisia rakenteita tai muita verojen välttelytoimia hyödyntäen, vaan liiketoiminnan tarpeiden mukaisesti, jonka perusteella myös yhtiön verot maksetaan. Verosuunnittelussa pyritään kuitenkin verotehokkuuteen ja kestävään verojärjestelmään, jotta voidaan varmistaa liiketoiminnallisten tavoitteiden, kuten investointien toteutuminen ja luoda arvoa osakkeenomistajille. Lisäksi tuodaan esiin markkinaehtoisuus, eli verojen maksaminen valtioon, jossa toiminta käytännössä tapahtuu ja arvomuodostus syntyy, jolloin verotuskin tapahtuu liiketoimintaperusteisesti. Aineistossa korostettu markkinaehtoperiaate perustuu verolainsäädännön ja OECD:n asettamiin vaatimuksiin ja ohjeistuksiin siirtohinnoitteluun ja sisäisiin transaktioihin liittyen, minkä osa tuokin ilmi.

“Terveystalon toimintaa ohjataan liiketaloudellisin ja verotuksesta riippumattomin perustein.” (Terveystalo, 2020)

“Pyrimme hallitsemaan verotustamme kestävästi, jotta voimme varmistaa investointien toteutumisen, toimintojen joustavuuden ja tehokkuuden sekä tuoton osakkeenomistajillemme.” (Fortum, 2020)

“Periaatteenamme on, että liiketoiminnan tuottojen ja omaisuuden verot maksetaan aina toimintamaahan noudattaen paikallisia lakeja ja säännöksiä.” (Kesko, 2020)

Avoim vuorovaikutus – teemassa käsitellään vuorovaikutusta ja sen merkitystä viranomaisien ja muiden sidosryhmien kanssa. Erityisesti veroviranomaisten kanssa tapahtuvaa vuorovaikutusta painotetaan, mutta sen ohessa mainitaan myös muut viranomaiset ja päättäjät, kuten tulliviranomaiset, valtionhallinto ja OECD, joiden kanssa pyritään avoimeen ja rakentavaan keskusteluun sekä yhteistyöhön. Osa yhtiöistä mainitsee, ettei viranomaisien tai päättäjien kanssa olla aina yhtä mieltä, mutta ristiriidat pyritään kohtamaan kunnioittavasti ja rakentavasti. Avoimen vuorovaikutuksen ja ennakoivien keskustelujen odotetaan myös toimivan vastavuoroisesti yhtiöiden voidessa esittää omat näkökulmansa pyrkien parantamaan ennakoitavuutta, tuomaan selkeyttä säännöksiin ja luomaan oikeudenmukaisempia verojärjestelmiä. Viranomaisien ja päättäjien lisäksi yhtiöt painottavat muille sidosryhmille, erityisesti sijoittajille, annetun informaation ja vuorovaikutuksen merkityksellisyyttä. Sidosryhmävuorovaikutuksen tavoitteena on oikeellinen, läpinäkyvä ja selkeä informaatio päätöksenteon tueksi.

“Ponsse toimii syvennetyssä yhteistyössä Konserniverokeskuksen kanssa. Tavoitteena on avoin ja ennakkollinen toiminta Verohallinnon kanssa.” (Ponsse, 2020)

“Kemira prioritizes transparency in tax matters and discloses comparable information package for the investors’ and other stakeholders’ purposes.” (Kemira, 2020)

Verojalanjälki käsitteenä ja lukuina –teema käsittää suuren osan verojalanjälkiraporttien sisällöstä. Teemassa käydään läpi yhtiöiden maksamat ja tilittämät verot, verojalanjäljen käsite, verolajit sekä lukujen taustalla oleva veroinformaatio. Maksetut ja tilitettyt verot ja niistä muodostuva verojalanjälki on aihe, joka käsittelee suppeimpien raporttien pääsisällön. Kvantitatiivisen perusinformaation lisäksi yhtiöt havainnollistavat verojalanjälkeä, eritellen maksettavia ja tilitettäviä veroja sekä eri verolajeja ja niistä muodostuvia summia, graafisesti erilaisten taulukoiden ja kuvioiden avulla. Aineistossa esiintyy myös usein yhtiön tilikauden tuloksen ja maksettujen verojen suhdetta kuvaava efektiivinen veroaste, joka vaihteli vuonna 2019 yhtiöittäin n.13 %:sta jopa 30 %:een. Lisäksi verojalanjälkeä ja eri verolajeja käytiin läpi sanallisesti käsitetasolla. Kattavimmissa raporteissa tuotiin myös tarkemmin esiin lukujen taustalla olevia ja niihin vaikuttavia tekijöitä ja selostettiin verojen muodostumista esimerkiksi arvoketjun avulla.

“Konserni maksoi 198 (238) miljoonaa euroa veroja suoraan (maksetut verot) ja keräsi 277 (239) miljoonaa euroa veroja valtioiden puolesta (kerätyt verot).” (Konecranes, 2020)

“Konsernin efektiivinen veroaste oli 17,3 %.” (Kesko, 2020)

“Taxes borne include corporate income taxes (excluding deferred taxes), property taxes, excise taxes, custom duties, waste taxes, energy taxes and cost of indirect taxes.” (Kemira, 2020)

“Suominen-konsernin verojalanjälki edustaa Suomisen toiminnasta sen toiminta-
maissa aiheutuvia taloudellisia vaikutuksia yhteiskuntaan verojen ja veronluonteisten maksujen muodossa.” (Suominen, 2020)

Raportointiperiaatteet –teemassa käsitellään verojalanjälkiraportoinnin sisällöllisiä tekijöitä, raportoinnin vaatimuksia ja laatimisperiaatteita. Raporteissa kuvataan keskeisimpiä käsiteltäviä aihealueita ja raportoinnin laajuutta sekä käydään läpi informaation lähteitä, lukujen taustatietoja ja tiedon esityksiperiaatteita. Informaation määrää kerrotaan yleisesti rajattavan olennaisuusperiaatteen mukaisesti. Raportoinnin vaatimuksenmukaisuutta korostetaan tuomalla ilmi erilaisia noudatettavia raportointivelvoitteita, kuten maakohtaista raportointia, DAC6-direktiivin mukaisia toimia ja Helsingin Pörssin asettamia vaatimuksia. Lisäksi yhtiöt esittävät pyrkivänsä laadukkaaseen raportointiin, joka käsittää erityisesti läpinäkyvyyden sekä informatiivisen, kehittyneen, oikeellisen sekä huolellisesti ja täsmällisesti laaditun raportin.

“Ohjeen mukainen yhteenveto veroista ja maksuista julkaistaan osana vuosikertomusta. Yhteenvedon tiedot perustuvat konserniin laskentajärjestelmistä keräämiin tietoihin. Olennaiset verot ja maksut on luokiteltu verolajeittain” (Altia, 2020)

“Ponsse raportoi ja julkistaa verotietonsa voimassa olevan lainsäädännön ja yhtiön oman veropolitiikan läpinäkyvyystavoitteiden mukaisesti.” (Ponsse, 2020)

“Fortum on sitoutunut varmistamaan veroraportoinnissaan, että sidosryhmämme voivat ymmärtää verotukseemme liittyvät tärkeät tekijät ja että raporttimme antama tieto on oleellista ja oikeaa.” (Fortum, 2020)

Kansainvälinen liiketoiminta ja verotus – teemassa käsitellään yhtiöiden toimintaa ja veroperiaatteita ulkomailla. Verojalanjälkiraporteista ilmenee yhtiöiden globaalius, joka vaihtelee lähes kokonaan Suomessa toimivista yhtiöistä päämarkkinat ulkomailla omaaviin yhtiöihin. Yhtiöt kertovat myös tytäryhtiöistään ja ulkomaisista yksiköistään sekä kattavimmissa raporteissa myös tärkeimpien toimintamaiden verovuoden keskeisimmistä tapahtumista ja verotuksesta. Ulkomaisien veroperiaatteiden ja tarjottujen etujen esitetään useammassakin raportissa olevan yhtiöitä kohtaan Suomea kannattavampaa. Matalampien yhteisöveroprosenttien ohella mainitaan vakaampi veroympäristö, jonka vuoksi esimerkiksi rahoitustoimintoja on siirretty muun muassa Alankomaihin, sekä ulkomailla tarjotut kannustimet, veroedut ja –sopimukset, joskin korkeampaakin verotusta on havaittavissa ja yhtiöillä on veroriitoja myös ulkomailla. Yhtiöt kiistävät kuitenkin veroparatiisit ja matalan verotuksen maat verojen välttelytarkoituksessa.

“Keskolla on toimintaa ja henkilökuntaa kahdeksassa maassa, joissa se harjoittaa sekä vähittäis- että tukkukauppaa. Keskolla on kiinteä toimipaikka hankintatoimintaan liittyen Kiinassa sekä joitakin muita kiinteitä toimipaikkoja vientiprojekteihin liittyen.” (Kesko, 2020)

“Meillä on rahoitusyhtiöitä Alankomaissa ja Irlannissa. Maksamme veroja jokaisessa toimintamaassamme paikallisten säännösten ja veropohjaamme sovellettavien normaalien verokantojen mukaisesti: Alankomaissa 25 % ja Irlannissa 12,5 %” (Fortum, 2020)

“Lisäksi monet maat tarjoavat yrityksille erilaisia kannustimia. Seuraavissa maissa, joissa Nesteellä on liiketoimintaa, Neste on hyötynyt paikallisista yhtiöille tarjotuista veroeduista, jotka perustuvat niiden paikalliseen lainsäädäntöön ja käytäntöön.” (Neste, 2020)

5.2 Diskurssit

Aineiston järjestämisen ja teemojen tunnistamisen jälkeen edettiin tulkitsevalle tasolle, diskurssianalyyttiseen tutkimukseen, jonka tulokset esitellään tässä luvussa. Diskurssianalyysin avulla vastattiin tutkimuskysymykseen kaksi, jossa haluttiin selvittää, millaisia diskursseja yrityksen verojalanjäljestä ja siihen liittyvistä teemoista tuotetaan ja millaisin retorisiin keinoin argumentaatiota vahvistetaan. Tavoitteena oli identifioida keskeisimmät diskurssit, ymmärtää niiden ydin ja funktio sekä tarkastella, miten erilaisia sosiaalisen todellisuuden versioita puolustellaan tai perustellaan (Jokinen & Juhila, 2016a, s. 291).

Aineistosta tunnistettiin kolme hegemonista diskurssia, laillisuusdiskurssi, yhteiskuntavastuudiskurssi ja epäkohtadiskurssi, jotka toistuvat hyvin useissa yhteyksissä tai muita vahvempana ja vaihtoehdottomampana. Retoriseen argumentaatioon linkittyy yleensä diskurssien hegemonia, joka määrittyy diskurssien välisissä valtasuhteissa. Hegemonisessa diskurssissa on kyse diskurssista, joka toistuu mahdollisimman usein mahdollisimman monessa kohtaa, mutta pelkästään toistolla ei saada aikaiseksi hegemoniaa. Lisäksi hegemoninen diskurssi tunnistetaan eräänlaisten itsestään selvien totuuksien ja vaihtoehdottomuuden pohjalta, ja sen tavasta tukahduttaa muut alleen. Diskurssin luonnollisuus ja itsestäänselvyys saattavat myös vaikeuttaa diskurssin identifioimista, kuten tässä tutkimuksessa oli laillisuusdiskurssin kohdalla. (Jokinen & Juhila, 2016b, s. 77, 80–81; Jokinen, 2016c, s. 368). Tunnistetut diskurssit nimettiin laillisuusdiskurssiksi, yhteiskuntavastuudiskurssiksi ja epäkohtadiskurssiksi diskursseissa esiintyneiden jaettujen puhetapojen ja merkityksellistämisen keinojen mukaan.

Tunnistetuista diskursseista laillisuusdiskurssi oli neutraalein ja ristiriidattomin, joskin useimmissa yhteyksissä toistuva. Tämänkaltaiset diskurssit jäävät myös helpommin havaitsematta kielellisten keinojen arkisuuden tai kontekstiin sulautumisen vuoksi. Vahvimpana ja kielellisesti mielenkiintoisimpana puolestaan tunnistettiin epäkohtadiskurssi, jossa esiintyi kontekstiin nähden myös melko odottamattomia kriittisyyden tasoja ja hyökkäävämpää retoriikkaa. Lähes vastakkaisen näkökulman esitti yhteiskuntavastuudiskurssi, joka korosti omaa roolia ja tarkasteli asioita myönteisemmästä näkökulmasta. Vaikka diskursseissa esiintyi paljoa eroavaisuuksia, yhtenevänä piirteenä esiintyi diskurssien hegemoniaan liittyvä toistuvuus ja vaihtoehdottomuus. Kaikista diskursseista oli havaittavissa jonkintasoista ehdottomuutta ja tapoja viestiä omien näkemysten ja toiminnan asianmukaisuudesta, jota tuettiin erilaisilla vakuuttamisen, puolustelun tai perustelun keinoilla. Retorisia keinoja analysoitaessa tämä näkyi esimerkiksi toistuvalla ääri-ilmaisujen käytöllä tai vaihtoehdottomuutta kuvastavalla tosi-asiapuheella. Argumentaatiota vahvistavia retorisia keinoja analysoitaessa on hyödynnetty Jokisen (2016c, s. 344–367) esittämien retoristen keinojen periaatteita.

5.2.1 Laillisuusdiskurssi

Yleisimpänä diskurssina aineistosta tunnistettiin laillisuusdiskurssi, mikä ei ole kovin yllättävää verojalanjälkiraportoinnin konteksti huomioon ottaen. Diskurssi nojaa faktoihin, jotka ovat yleensä vakuuttavia ja tulkinnallisuutta vähentäviä, kuten numerot, säännöt ja asiantuntijoiden lausunnot. Vakuuttavuutta rakennetaan myös kielellisillä elementeillä ja sanastolla, jotka rakentavat ristiriidatonta mielikuvaa ja käsityksiä asioiden hallinnasta, kuten *standardi*, *prosessi*, *hallinta* tai *varmentaminen* tai tunnollisuutta ja asianmukaisuutta kuvaavilla representaatioilla, joissa esitetään yhtiön toimintatapojen ja verojen hallinnan *oikea-aikaisuutta*, *oikeamääräisyyttä* tai *sääntöjenmukaisuutta*. Verojalanjälki ja verovelvoitteet esitetään samasta näkökulmasta, esittäen ne osana neutraalia, kvantitatiivista veroinformaatiota, noudatettavaa sääntelyä tai muita päteviä periaatteita. Diskurssissa korostuvat sääntöjenmukaisuus, oikeellisuus ja hyväksyttävyyys, jotka toimivat kaiken toiminnan perustana.

Diskurssi on sävyiltään hyvin neutraali ja se on tunnistettavissa asiakeskeisistä ja ristiriidattomuuteen pyrkivistä representaatioista, joissa käytetään perustelevaa ja selkeää, mutta puolueetonta argumentaatiota. Lauseet esitetään usein yksikön 3. persoonassa, mikä luo etäännyttävän ja genreen sopivan vaikutelman. Diskurssin funktiona voidaan nähdä erityisesti laadukkaan informaation jakaminen sekä oman toiminnan laillisuuden, säännönmukaisuuden ja asiantuntevuuden korostaminen, pyrkien rakentamaan luottamusta. Kielellisin keinoin voidaan pyrkiä toteuttamaan erityisesti vakuuttamista.

“The amount and type of taxes paid by Kemira are shown in the graphics on the right. In 2019, the amount was EUR 235.0 million (EUR 176.9 million) of which EUR 72.6 million (EUR 51.7 million) related to taxes borne and EUR 162.4 million (EUR 125.2 million) to taxes collected.” (Kemira, 2020)

“Vuonna 2019 Keskon tuloverot Suomeen olivat 65,9 miljoonaa euroa ja muihin maihin 11,8 miljoonaa euroa. Konsernin efektiivinen veroaste oli 17,3 %.” (Kesko, 2020)

Keskeisen osuuden verojalanjälkiraporteista käsittää sanallisesti, numeerisesti, taulukoina ja graafeina kuvattu veroinformaatio, joka esitetään usein laillisuusdiskurssille ominaiseen neutraaliin ja asiakeskeiseen sävyyn. Ensimmäisessä sitaatissa Kemira esittää verojalanjälkensä ja edellisen vuoden vertailuluvut eritellen ne maksettuihin ja tilitettyihin veroihin. Kesko puolestaan kuvaa tuloverojen jakaantumista Suomen ja muun maailman välillä sekä esittää efektiivisen veroasteensa. Mainituissa sitaateissa ja muissa vastaavissa aineistossa usein toistuvissa sitaateissa käytetään *kvantifiointia*, jota hyödynnetään tässä tapauksessa erityisesti informaation jakamisen keinona. Laillisuusdiskurssille ominaiseen tapaan sitaatissa ei esiinny omia kannanottoja aiheesta, kuten seuraavissa yhteiskuntavastuu- ja epäkohtadiskursseissa havaitaan toisinaan tehtävän. Sen sijaan diskurssissa käytetään erityisesti numeerista määrällistä, jota toteutetaankin monipuolisesti lukujen, prosenttien ja taulukoiden muodossa jättäen tulkinnan lukijalle. Tällä tavoin tuetaan niin informatiivisuuden kuin myös vakuuttavuuden ja luotettavuuden vahvistamisen funktiota hyödyntämällä tyypillisesti

ristiriidattomaksi koettua numeerista esittämistä, joka vähentää tulkinnallisuutta ja kiinnittää huomion lähinnä kvantifioituihin suureisiin.

“Altia Oyj ei toimi OECD:n määritelmän (1 mukaisissa veroparatiiseissa, eikä harjoita verosuunnittelua, jonka tarkoituksena olisi keinotekoisesti vähentää konsernin tai yksittäisen maan verotettavaa tuloa.” (Altia, 2020)

“* OECD:n mukaan veroparatiisilla tarkoitetaan maata tai aluetta, jossa on alhainen tai olematon verotus, jotka eivät ole halukkaita osallistumaan kansainväliseen tiedonvaihtoon, jotka eivät vaadi niihin rekisteröityneiltä yrityksiltä tosiasiallista liiketoimintaa omalla alueellaan ja joiden avoimuudessa on puutteita.” (Altia, 2020)

Vakuuttavuutta omaan argumentaatioon haetaan myös erilaisiin asiantuntijatahoihin ja virallisiin ohjeistuksiin vetoamalla. Altia kuvaa verosuunnitteluperiaatteitaan kertomalla, ettei harjoita aggressiiviseksi verosuunnitteluksi luettavia toimia eikä toimi OECD:n määrittelemissä veroparatiiseissa. Viittaamalla viralliseen ja asiantuntevaan, kontekstissa arvovaltaiseen, tahoon ja liittämällä mukaan heidän määritelmänsä veroparatiisista, yhtiö hyödyntää *konsensuksella tai asiantuntijan lausunnolla vahvistamista*. Vetoamalla toisen tahon esitykseen aiheesta, luodaan kuva, ettei yhtiö esitä väitteitä vain omiin näkemyksiin pohjautuen, vaan toimii virallisten ohjeiden perusteella, mikä vahvistaa mielikuvaa ammattimaisuudesta ja tukee argumentaatiota sääntöjen mukaisesta toiminnasta ja toimien hyväksyttävyydestä. Lisäksi sitaatista voidaan havaita viitteitä myös *kategorisoinnista* yhtiön korostaessa, ettei heidän harjoittamansa verosuunnittelu ole aggressiivista verosuunnittelua eivätkä he toimi veroparatiiseissa, kategorisoiden näin itsensä tällaisten veronkiertäjien ulkopuolelle. Näillä keinoilla pyritään vahvistamaan laillisuusdiskurssissa keskeistä “oikein” ja sääntöjen mukaan toimimisen mielikuvaa ja säilyttämään luotettavan yhtiön maine.

“Konserniyhtiöiden kirjanpito noudattaa aina paikallisia lakeja ja yleisesti hyväksytyjä kirjanpidon periaatteita” (Sampo, 2020)

“Ponssen liiketoimet tehdään aina kaupallisessa tarkoituksessa, ja yhtiörakenne on muodostettu liiketoiminnan mukaisesti.” (Ponsse, 2020)

Niin ikään yllä olevissa Sampon ja Ponssen sitaateissa toistuu laillisuusdiskurssissa keskeiset hyväksyttävyyden, laillisuuden ja säntillisyyden elementit. Sampo kertoo kirjanpitonsa noudattavan niin lakia kuin myös yleisesti hyväksyttäviä periaatteita. *Ääri-ilmaisua* “aina” käyttämällä yhtiö antaa ymmärtää, ettei säännöistä koskaan poiketa, ja laillisuuden ja hyväksyttävyyden periaatteet otetaan vakavasti. Lisäksi kyseisellä ääri-ilmaisulla vahvistetaan mielikuvaa toiminnan säännönmukaisuudesta, mikä puolestaan luo ammattimaisen ja luotettavan mielikuvan yhtiön toimintatavoista. Muutoinkin diskurssissa on havaittavissa samankaltaista ääri-ilmausten käyttöä, kuten Ponssen sitaatissa, jossa oletettavasti viitataan toiminnan liiketoimintalähtöisyyteen kieltämällä verojen välttelytarkoituksessa käytetyt, tyypillisesti ei-hyväksyttävänä pidetyt, keinotekoiset rakenteet. Tässäkin tapauksessa vahvistetaan asian vakavasti otettavuutta käyttämällä ääri-ilmaisua “aina” liiketoimintalähtöisten periaatteiden noudattamisen

yhteydessä. Näillä keinoin yhtiö rakentaa luotettavaa imagoa ja esittää olevansa laittomia ja kyseenalaisia keinoja vastaan.

“Olemme sitoutuneet maksamaan kaikki vaaditut verot sovellettavien verolakien ja muiden määräysten mukaisesti, noudattamaan kaikkia raportointia koskevia vaatimuksia sekä tekemään kaikki veroilmoitukset ja täyttämään kaikki verovelvoitteet vaaditussa ajassa paikallisten säännösten mukaisesti toimintamaissamme.” (Konecranes, 2020).

“Kaikki viestintä ja yhteydenpito veroviranomaisten kanssa on rehellistä, kunnioittavaa ja ammattimaista.” (Neste, 2020)

Edellisessä kappaleessa olleiden *ääri-ilmausten* tavoin *kvantifioinnin* ääri-ilmauksilla pyritään toteuttamaan kutakuinkin samoja luotettavuuden ja ammattimaisuuden vahvistamisen funktioita käyttämällä *kvantifiointia* osana vakuuttavaa retoriikkaa. Konecranes kertoo veroperiaatteistaan painottaen sääntöjen noudattamisen merkitystä esittämällä yhtiön noudattavan “kaikkia” vaadittuja verolakeja, määräyksiä ja raportointivaatimuksia sekä tekemään “kaikki” veroilmoitukset ja täyttämään “kaikki” verovelvoitteet ajallaan. Sitaatin vakavasti otettavuutta tuetaan niin kyseisellä kvantifioinnin ääri-ilmauksella kuin myös sen toistojen määrällä samassa lauseessa. Sitaatissa korostuu diskurssin ytimenä olevat laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden periaatteet. Samaa ilmausta käyttää Neste, joka kertoo “kaiken” veroviranomaisvuorovaikutuksen täyttävän vaaditut periaatteet. Molemmissa sitaateissa annetaan ymmärtää, että keskeisistä sääntöjen- ja lainmukaista, ammattimaista ja hyväksyttävää liiketoimintaa tukevista periaatteista ei koskaan poiketa. Säännönmukaista mielikuvaa tuetaan Nesteen sitaattissa myös *kolmen listalla* yhtiön kuvatessa vuorovaikutusta “rehellisenä, kunnioittavana ja ammattimaisena” kolmen listan luodessa vaikutelma toiminnan säännöllisyydestä. Näillä keinoin tuetaan laillisuuskurssissa keskeisiä oikeellisuuden, täsmällisyyden ja laillisuuden representaatioita ja vahvistetaan argumentaatiota yhtiön ammattimaisista ja rehellisistä toimista, minkä avulla voidaan pyrkiä rakentamaan yleisöön luottamussuhdetta.

“Laadukas veroilmoittaminen ja -raportointi ovat veroasioidemme hoidon kulmakivi. (Neste, 2020)

Vaikka kielenkäyttö laillisuuskurssissa onkin melko etäännyttävää ja neutraalia, ja kielikuviltaan niukempaa, joitain laillisuuskurssiin lukeutuvia *metaforia* voidaan kuitenkin tunnistaa aineistosta. Lainmukaisuuden ja asianmukaisuuden korostamisen lisäksi laillisuuskurssissa tuetaan asiantuntevan mielikuvan luomisen funktiota, jolla pyritään lisäämään uskottavuutta ja vakuuttavuutta. Tätä tukee edellä esitetty Nesteen sitaatti, joka kuvaa yhtiön verojen hallinnan periaatteita esittäen laadukkaana veroilmoittamisen ja -raportoinnin yhtiön veroasioiden “kulmakivenä”, joka sanan varsinaisessa merkityksessä käsittää rakennuksen perustuksen kannatinkiveä eli kuvainnollisesti seikkaa, johon jokin nojautuu (Kotimaisten kielten keskus, 2020b). Tällä metaforalla liitetään yhtiön veroasioiden hoitoon konnotaatioita merkityksellisestä, yhtiön verojen hallinnan perustana olevasta asiasta. Koska laillisuuskurssissa pyritään välttämään

kannanottoja ja ristiriitoja, tässä voidaan havaita myös heijastumia oman roolin merkitystä korostavasta yhteiskuntavastuudiskurssista, mutta tämän ja vastaavien sitaattien erityisesti luotettavuutta ja ammattimaisuutta kuvaavat piirteet voidaan lukea kuitenkin tukemaan ennemmin laillisuuskurssia.

5.2.2 Yhteiskuntavastuudiskurssi

Laillisuuskurssia helpommin tunnistettavissa olevassa yhteiskuntavastuudiskurssissa korostuu yhteiskunnallisemmat teemat. Yrityksen verojalanjälkeä tarkastellaan tulo- ja kulmasta valtion verotuottoina ja yhteiskunnan tukemisen keinona. Verojen suuri määrä tuodaan selkeästi esille, mutta tarkastelunäkökulmana käytetään yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja merkitystä, ei niinkään yrityksen menoa. Keskeistä diskurssissa on vastuullisuus, kehittyneisyys ja vaikuttavuus. Pelkkä sääntöjen noudattaminen ei tällöin riitä, tai se representoidaan vastuullisena toimintana, vaan tarkoitus on olla parempi, vastuullisempi ja kehittyneempi kuin muut ja oma merkitys veronmaksajana tuodaan selkeästi esille. Yhteiskuntavastuudiskurssista voidaan havaita myös periaatteellisia ajatuksia; diskurssissa korostetaan avoimuutta, läpinäkyvyyttä, eettisiä periaatteita ja yrityksen arvoja.

Toisin kuin melko neutraalissa ja itsensä etäännyttävässä laillisuuskurssissa, yhteiskuntavastuudiskurssissa korostetaan omaa roolia ja yhtiön toimien vaikutuksia muihin. Omat intressit kuitenkin etäännytetään ja lukijalle esitetään hyödyt, joista muut hyötyvät yhtiön toimien ja olemassaolon vuoksi. Yhteiskuntavastuudiskurssin tunnistaa melko myönteisestä, jopa aatteellisesta, ja oman positionsa esiin tuovasta yrityskansalaisuuspuheesta. Kielenkäytössä esiintyy syvällisemmin latautuneita termejä ja yksittäisiä asioita tarkastellaan laajemmassa kontekstissa. Representaatiot ovat usein monikon 1.persoonassa tapahtuvaa ”me-puhetta”, mikä voi luoda kuvaa yhteenkuuluvuudesta (Hurme, 2006). Diskurssin voidaan nähdä pyrkivän rakentamaan yhtiöstä tietynlaista edistynyttä, vastuullista ja helposti lähestyttävää kuvaa, jonka argumentaatiopositio saadaan helposti vaikuttamaan kannatettavalta. Argumentointia vahvistetaan keinoin, joilla tuotetaan esimerkiksi kehumista, vakuuttamista tai tietynlaisen yrityskuvan rakentamista.

”Nesteen maksamat ja tilittämät verot sekä veroluonteiset maksut olivat merkittävä tulonlähde julkishallinnoille myös vuonna 2019, jolloin tuimme yhteiskunnan toimintaa yhteensä 4,1 miljardilla eurolla.” (Neste, 2020)

Nesteen kuvaus yhtiön tuottamasta verojalanjäljestä on tyypillinen esimerkki yhteiskuntavastuudiskurssista. Yhtiö tuo selkeästi esiin maksamiensa ja tilittämiensä verojen merkityksen yhteiskunnan näkökulmasta. Esittäessä yhtiön verovelvoitteet yhteiskunnallisessa kontekstissa, yhtiö *kategorisoi* verot hyväntekeväisyyden elementtejä mukailevaksi toiminnaksi ja luokittelee itsensä tuottoisaksi ja vastuulliseksi yrityskansalaiseksi, vahvistaen samalla taloudellista vaikutustaan ja merkitystään veronmaksajana. Kategorisoinnin lisäksi argumentaatiolle luodaan vakuuttavuutta hyödyntämällä *koantifiointia*, jonka avulla

määritellään yhtiön tuotto, 4,1 miljardia, yhteiskunnalle. Esittämällä selkeän numeerisen arvon yhtiö lisää argumentaationsa uskottavuutta. Numeeristen arvojen esittäminen vähentää yleensä myös asioiden kyseenalaistamista ja tässä mielenkiintoista onkin numeerisen arvon maksimointi laskemalla mukaan summaan koko konsernin verovelvoitteet, mukaan lukien ulkomaille maksetut verot. Tässä ei luonnollisesti ole mitään väärää ja maakohtaiset luvut on esitetty taulukossa, mutta tämä havainnollistaa mahdollisuudet, joita voidaan hyödyntää kvantifiointissa saaden maksimoitua myönteisessä valossa esitetyt asiat, jos esimerkiksi lukija on kiinnostunut erityisesti vaikutuksista suomalaiseen yhteiskuntaan tehden kyseenalaistamatta oletuksia vaikutuksista nimenomaan siihen. Lisäksi kvantifiointia hyödynnetään keskeisen informaation, eli yrityksen verojalanjäljen, välittämiseen ja sillä voitaisiin nähdä palvelevan myös kehumisen funktiota.

“Elisa on Suomen 9. suurin veronmaksaja.” (Elisa, 2020)

“Vuonna 2019 maksamamme ja tilittämämme verot olivat 457 (439) miljoonaa euroa. Osuutemme teleoperaattoreiden yhteisöveroista Suomessa on 71 prosenttia (vahvistetut verotiedot 2018).” (Elisa, 2020)

Samankaltaisia funktioita voidaan nähdä tavoiteltavan myös yllä olevissa Elisän sitaateissa. Ensimmäisessä sitaatissa yhtiö vertaa omaa asemaansa muihin kertoen olevansa Suomen 9. suurin veronmaksaja. Toisessa sitaatissa puolestaan esitetään verojalanjälki ja omien yhteisöverojen osuus suhteutettuna kaikkiin teleoperaattoreihin. Tässä voidaan havaita yhteiskuntavastuudiskurssille ominaista paremmuuteen pyrkimistä ja oman vaikuttavuuden korostamista. Omaa asemaa vahvistetaan *kvantifioimalla* yhtiön merkitys veronmaksajana eri tavoin; perinteisen verojalanjäljen esittämisen lisäksi vertaamalla järjestysasteikon mukaisesti kaikkiin veronmaksajiin sekä esittämällä oman osuuden teleoperaattoreiden maksamista veroista. Erilaisilla määrällistämisen keinoilla mahdollistetaan halutun viestin huomaamaton toisto ja voidaan hyödyntää keinoja, jotka esittävät asiat edukseen, kuten verratessa yhtiölle oletettavasti suotuisaa verolajia (yhteisövero) Suomessa melko harvalukuisiin teleoperaattoreihin, jolloin voidaan esittää vakuuttava yli 70 % osuus. Tällä vahvistetaan kuvaa yrityksen merkittävästä roolista veronmaksajana. Näillä keinoin voidaan lisätä vakuuttavuutta argumentaatioon luomalla kvantifioinnin avulla kuva ristiriidattomasta faktatiedosta ja palvella kehumisen funktiota vertaamalla omaa vaikuttavuutta muihin nähden.

“Vastuullisuuteen liittyy myös avoimuus, jonka osalta Terveystalo on toiminut edelläkävijänä ja toimialansa suunnannäyttäjänä julkaisemalla verojalanjälkensä vuodesta 2013 sekä laatu- ja vastuullisuuskirjan vuodesta 2016.” (Terveystalo, 2020)

“Yhtiö haluaa myös olla metsäkoneteollisuuden suunnannäyttäjänä avoimen veropolitiikan edistäjänä.” (Ponsse, 2020)

Yllä olevissa sitaateissa Terveystalo ja Ponsse pyrkivät edistämään omaa imagoaan vastuullisena ja kehittyneenä yhtiönä. Terveystalo kuvaa verojalanjälki- ja vastuullisuusraportointiaan painottaen avoimuuden merkitystä ja tuoden esiin

oman roolinsa raportoinnin kehittämisessä. Avoimuutta veropolitiikassa korostaa myös Ponsse, joka haluaa Terveystalon tavoin toimia ”suunnannäyttäjänä” toimissaan. Edistyneen yhtiön statusta vahvistetaan *metaforilla* ”edelläkävijä” ja ”suunnannäyttävä”, jotka liittävät sanoihin merkityksiä kärkipaikan omaavasta ja kehitystä edistävästä yhtiöstä. Näin yhtiöt voivat vahvistaa omaa argumentaatiotaan luoden haluttuja konnotaatioita toimintatavoistaan ja asemastaan suhteessa muihin. Lisäksi sitaateissa toistuu perinteiset avoimuuden ja vastuullisuuden teemat, johon esitetyn kaltainen raportointi liitetään. Myös verojalanjälki voidaan mieltää metaforaksi ja sitä käytetään yleensä yhteiskuntavastuudiskurssin yhteydessä halutessa korostaa yhteiskunnallista vaikutusta, joskin termiin sisältyy myös ristiriitaisuuksia miellelyhtymistä ”hiilijalanjälkeen”, joka toimii päinvastaisessa tarkoituksessa mahdollisimman pienen hiilijalanjäljen edustuksessa ekologisuuden kannalta vastuullista yritystoimintaa.

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

Toiminnan kehittämistä ja vastuullisuuskysymyksiä korostetaan myös Nesteen sitaatissa yhtiön ihmisoikeusperiaatteisiin liittyen. Oman toiminnan kehittämisen lisäksi yhtiö esittää pyrkivänsä toimissaan myös ympäröivän yhteiskunnan kehittämiseen ja toimiin, joilla parannetaan muidenkin asemaa. Käyttämällä kvantifioinnin *ääri-ilmaisua* ”kaikki”, argumentaatiosta tehdään vakavasti otettavaa ja luodaan kuva yhtiön eettisistä arvoista sen edistäessä muidenkin kuin omaa etuaan ja pyrkiessä parantamaan ”kaikkien” oloja. Lisäksi sitaatissa hyödynnetään *kolmen listaa* yhtiön esittäessä kehittämistoimiin kuuluvan muun muassa läpinäkyvyyteen, vastuullisuuteen ja veronkierron kieltämiseen liittyvät toimet. Kolmen listalla luodaan vaikutelma säännönmukaisesta toiminnasta, johon tämänkaltaiset ihmisoikeuksien edistämisen toimet kuuluvat.

5.2.3 Epäkohtadiskurssi

Epäkohtadiskurssi puolestaan esittää asiat ongelmakeskeisesti, representoiden yhtiön verovelvoitteet ja niistä koostuvan verojalanjäljen yrityksen taakkana ja liiketoimintaa hankaloittavana tekijänä. Yhteiskuntavastuudiskurssista poiketen veroja tarkastellaan erityisesti menonäkökulmasta ja suomalainen veroympäristö esitetään haasteellisempänä ja kohtuuttomampana muihin toimintamaihin nähden. Myös jatkuvasti muuttuva sääntely sekä säännösten epäselkeys esitetään merkittävänä ongelmana. Diskurssissa korostuu epäoikeudenmukaisuus ja epävarmuus; verojen ja sääntelyn määrä sekä muun muassa verojalanjälkiraportoinnin lisäämä hallinnollinen taakka esitetään liian mittavana, veropolitiikka ristiriitaisena ja verolainsäädäntö ja sääntely mittavine velvoitteineen uhkana kannattavalle liiketoiminnalle.

Diskurssin hallitseva ominaisuus on ongelmakeskeisyys. Ongelmat ja haasteet ovat yleensä lähtöisin ulkopuolelta, ja oma rooli näyttäytyy diskurssissa erityisesti epäkohdista kärsivän osapuolen asemassa. Edellisistä melko maltillisista

tai myönteisistä diskursseista poiketen epäkohtadiskurssi on tunnistettavissa erityisesti avoimesta tai piilokritiikistä, joka vaihtelee melko neutraalista epäkohtien esittämisestä hyökkäävämpäänkin kritiikkiin. Diskurssin sävyssä saattaa esiintyä puolustelevia, vaativia tai vähätteleviä elementtejä. Epäkohtadiskurssi on diskursseista kielellisesti hedelmällisin, mutta myös harvemmin esiintyvä kuin laillisuus- ja yhteiskuntavastuudiskurssit. Mielenkiintoista diskurssissa onkin mahdolliset jännitteet, joita syntyy kontekstiin nähden hieman poikkeavissa tai kantaottavissa representaatioissa. Tällöin diskurssissa esiintyvän kielenkäytön ja yleisen konvention välille syntyy jännitteitä tilannekontekstin ja diskursiivisten käytänteiden, joissa institutionaalisissa esityksissä läsnä on usein myös yhteiskunnallinen tai kulttuurillinen konteksti, poiketessa yleisistä tai vakiintuneista tavoista (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 32, 134). Diskurssin funktiona voidaan nähdä olevan oman liiketoiminnan ja etujen puolesta esitettyjen argumenttien ja vaatimusten esittäminen, omien valintojen puolustelu ja epäkohtien esiintuominen vetoamalla yleisöön kritiikin ja ongelmakohtien merkitysten korostamisen kautta.

“Suominen ei ole sopinut järjestelyistä, joiden tarkoituksena olisi muuttaa tai järjestellä uudelleen yhtiön verorasitusta siitä, mikä aiheutuu normaalista liiketoiminnasta.” (Suominen, 2020)

“Kerätyt verot sisältävät verot ja veronluonteiset maksut, jotka Konecranes on kerännyt julkisen hallinnon puolesta, kuten ALV ja vastaavat myyntiin liittyvät tilitetyt verot, palkoista perittävät ennakkopidätykset sekä muut verot. Nämä verot rasittavat ostajaa tai loppukuluttajaa.” (Konecranes, 2020)

“Emme myöskään kevennä konsernin verotaakkaa hybridijärjestelyillä, instrumenteilla tai keinotekoisilla rakenteilla” (Fortum, 2020)

Yllä olevissa sitaateissa yhtiöt Suominen ja Fortum kuvaavat verosuunnitteluperiaatteitaan kertoen yhtiöiden välttävän aggressiiviseen verosuunnitteluun luettavia menettelytapoja. Konecranes taas erittelee tilitettäviä veroja, joita yhtiö valtion puolesta kerää. Sitaateista voidaan havaita piirteitä laillisuusdiskurssista yhtiöiden eritellessä verolajeja asianmukaisesti ja kertoessa ammattimaiseen sävyyn hyväksyttävien veroperiaatteiden noudattamisesta, mutta lausunnoissa esiintyy kuitenkin epäkohtadiskurssin perusajatus verojen haitallisesta luonteesta eli veroista rasitteena. Verojen liiketoiminnalle haitallista luonnetta korostavaa argumenttia vahvistetaan Suominen ja Fortumin lausunnoissa käyttämällä neutraalin verokontribuution tai yhteiskunnallisesta näkökulmasta käsitteellistetyn verojalanjäljen sijaan *metaforia* “verorasite” ja “verotaakka”, joilla verokontribuutiota voidaan täydentää halutuilla, tässä tapauksessa negatiivisilla, merkityspotentiaaleilla. Metaforien ohessa voidaan nähdä hyödynnettävän *kategorisointia*, jonka avulla kohde määritellään tilannekontekstista riippuen palvelemaan erilaisia funktioita. Luokittelemalla verot taakaksi tai rasitteeksi, joko yhtiölle tai Konecranesin tapauksessa kuluttajalle, saadaan aikaan konnotaatioita raskaista velvollisuuksista tai kuormituksesta, jotka kohdistuvat yhtiöön tai joista ostaja kärsii, ja näin palvella kritisoinnin funktiota.

“Arvonlisävero on terveydenhuollossa toimiville yrityksille merkittävä tekijä, sillä yksityisillä terveystaluyrityksillä ei ole arvonlisävähennysoikeutta.” (Terveystalo, 2020)

Melko maltillista, mutta selkeää arvostelua voidaan havaita myös Terveystalon kommentista Suomen verotuksen periaatteisiin liittyen. Yhtiö tuo esiin verotuksen vähennysoikeuksiin liittyvän epäkohdan, jolla nähdään olevan merkittäviä vaikutuksia alan yhtiöihin. Sävy ei ole hyökkäävä tai ketään suoraan syyllistävä, vaan ennemmin toteava, mutta selkeästi tulkittavissa yhtiön etujen vastaisten periaatteiden kommentoinniksi. Muutoinkin aineistosta on havaittavissa samankaltaista verojen vähennysoikeuksien tai määrän kommentointia, joka esitetään suoraan tai epäsuorasti usein negatiivisesti sävyttyneenä. Retorisena keinona lainauksessa on käytetty *konsensuksella vahvistamista* yhtiön puhuessa me-retoriikan keinoin kaikkien “terveydenhuollossa toimivien yritysten” puolesta ja siten antaen kuvan, että yhtiö ei esitä väitettä pelkästään omissa nimissään. Tällä voidaan hakea vakuuttavuutta argumentaatiolle ja painottaa verotuksen periaatteiden epäkohtien merkitystä tämänkaltaisten säännösten vaikuttaessa koko toimialaan, ja siten pyrkiä saamaan yleisö tukemaan omaa näkökantaa.

“As Kemira is a multinational company with operations in over 100 countries, pure business operations cannot be avoided in all of the listed countries in order to run business efficiently and reasonably from commercial perspective.” (Kemira, 2020)

“Korkea verorasitus, joka luo esteitä liiketoiminnalle, voi synnyttää tarpeen arvioida yhtiön verotuksellista asemaa verosuunnittelun tai viestinnän ja julkisten keskustelujen avulla.” (Fortum, 2020)

Konsensuksella vahvistamisen lisäksi yhtiöt käyttävät argumentointinsa vahvistamiseen faktuaalistavaa argumentointia, jossa *tosiasiat puhuvat puolestaan* ja asiat vain tapahtuvat toimijoista riippumatta. Kemiran veroparatiisissa toimimiseen liittyvässä lainauksessa on havaittavissa tyypillinen tosiasiapuheessa esiintyvä vaihtoehdottomuuspuhe yhtiön esittäessä, että veroparatiisimaissa toimimista “ei voi välttää”, mikä tekee asiassa vastaan väittämisen turhaksi ja mahdollistaa yhtiön oman toimijuuden kadottamisen. Tämä kuvastaa epäkohtadiskurssille ominaista puolustautumista tai oikeuttamista, jossa yhtiö on ikään kuin tilanteen uhri ja siten joutuu toimimaan myös veroparatiiseissa. Myös Fortumin lainauksesta on löydettävissä *tosiasiapuhetta* yhtiön kommentoidessa verosuunnittelun perusteita ja esittäessä väite “verorasituksesta, joka synnyttää tarpeen verosuunnittelulle”. Tällöin verosuunnitteluun liittyvät päätökset ovat yhtiöstä riippumattomia. Tämän lisäksi “verorasituksesta” puhuttaessa hyödynnetään aiemmin mainittua *katégorisointia*, jota käytetään kritisoinnin keinona ja samalla tosiasiapuheen lisäksi yhtiön verosuunnittelutoimien oikeuttamiseen. Näillä retorisisilla keinoilla kritisoinnin lisäksi liian raskaat verovelvoitteet ja toiminnan kansainvälisyys voidaan asettaa syylliseksi vallitsevaan tilanteeseen ja oikeuttaa omia verosuunnittelutoimia tai toimintaa veroparatiiseissa.

“Poliittisessa päätöksenteossa on keskitytty energiaverotuksen haasteiden ratkaisemisen sijaan veropohjan rapautumisen ja voitonsiirron ehkäisyyn. Tavoitteena on esittää veronkierto ja aggressiivinen verosuunnittelu. Tätä työtä ovat johtaneet OECD ja

EU. Sen pohjalta on laadittu useita toimenpidesuunnitelmia, joita pannaan nyt täytäntöön paikallisessa lainsäädännössä ja verosopimuksissa. EU on tehostanut uutta sääntelyä monilla uusilla säännöillä, joita ollaan parhaillaan ottamassa käyttöön. [...] Toinen esimerkki on OECD:n viimeaikainen työ haasteiden ratkaisemiseksi ja täysin uusien sääntöjen luomiseksi kaikille liiketoiminnoille.” (Fortum, 2020)

Vaikka osassa yhtiöiden argumenteista tuodaan melko suoraan esille epäkohdat tai omat näkemykset, osa esitetyistä väitteistä jättää tulkinnan ja kategorisoinnin vastaanottajalle. Tällöin vastuu on tulkitsijalla eikä esitetyissä asioissa tarvitse käyttää epäasiallista nimeämistä, mikä voi lisätä argumentaation vakuuttavuutta ja ammattimaisuutta. Yllä olevassa sitaatissa Fortum kuvaa sen hetkistä veroympäristöä, joka elää jatkuvan muutoksen ja kasvavan sääntelyn keskellä, ja veropolitiikkaa, jossa keskitytään oletettavasti tärkeäksi koetun energiaverotuksen sijaan muihin asioihin. Sitaatissa hyödynnetään *yksityiskohdilla ja kertomuksilla vakuuttamista*, jolloin lukija voi itse tehdä kertomuksen perusteella tulkinnan yhtiöihin kohdistuvan sääntelyn haasteellisuudesta jatkuvasti muuttuvassa veroympäristössä sekä poliittisen päätöksenteon ristiriitaisuudesta ja taitamattomuudesta. Vaikkei Fortumin sitaatissa käytetä varsinaisia epäasiallisia nimeämisiä, tuodaan kuitenkin ilmi tahot ja asiat, jotka esiintyvät ongelman ytimenä ja epäkohtadiskurssin tapaan sävy on kriittinen ja ulkopuolisten roolia aiheessa korostava. Tällä tavoin voidaan sekä kritisoida että tuoda ilmi epäkohdat veropolitiikassa sekä yhtiöön kohdistuvassa sääntelyssä vakuuttavaa argumentointia hyödyntäen ja pyrkien saamaan yleisö oman argumentaatioposition (Jokinen, 2016b, s. 181) taakse esittäen yksityiskohtaiset perusteet ja näin tehden argumentaatioposiosta kannatettavan.

”Toinen esimerkki on OECD:n viimeaikainen työ haasteiden ratkaisemiseksi ja täysin uusien sääntöjen luomiseksi kaikille liiketoiminnoille.” (Fortum, 2020)

Viimeistä lausetta sitaatista vahvistetaan *ääri-ilmaisujen* avulla. Ilmaisun ”täysin” avulla voidaan maksimoida kohdetta, eli tässä tapauksessa sääntöjen uutuutta, jolloin kyseenalaistettavaksi ei jää annetut säännöt, vaan niiden versiot, huomion keskittyessä ääri-ilmaisuun ”täysin”. Tämä vahvistaa myös käsitystä sääntöjen noudattamisen haasteellisuudesta, yhtiöiden joutuessa käyttämään resursseja täysin uusiin sääntöihin. Kvantifioinnin ääri-ilmauksella ”kaikki” puolestaan korostetaan sääntöjen vaikutusta liiketoimintaan niiden koskien säännönmukaisesti kaikkia liiketoimintoja. Näillä keinoin tehdään asia vakaasti otettavaksi luomalla kuva sääntelyn tuottamista merkittävistä haasteista ja voidaan vakuuttaa lukija asian merkityksellisyydestä.

”Veroasioiden hallinnan ei tulisi koskaan luoda yhtä suurimmista riskeistä liiketoiminnoissa, vaikka verot tai valtion verotuloja koskeva intressi sinänsä voi olla riski toiminoille.” (Fortum, 2020)

”Veroympäristö muuttuu koko ajan ja viime aikoina enemmän kuin aiemmin.” (Fortum, 2020)

Ääri-ilmaisuja esiintyy diskurssissa erityisesti Fortumin käytössä, jonka verojalanjälkiraportti on muutoinkin laajempi ja kantaaottavampi. Yllä olevista

lainauksista ensimmäisessä yhtiö kommentoi verojen hallintaan liittyviä riskejä esittäen, että verot itsessään voidaan nähdä riskinä eikä veroriskien tulisi kuulua suurimpiin liiketoimintariskeihin. Käyttämällä ääri-ilmausta “ei koskaan” voidaan korostaa omaa näkemystä pyrkimällä minimoimaan verojen ja veroriskien merkitystä liiketoiminnassa. Toisessa sitaatissa, jossa yhtiö kuvaa sen hetkistä veroympäristöä, puolestaan korostetaan veroympäristössä tapahtuvien muutosten merkitystä maksimoimalla ne ääri-ilmauksen “koko ajan” avulla. Näin luodaan kuva muutosten jatkuvuudesta ja tehdään asia vakavasti otettavaksi. Tällä tavoin pyritään luomaan vakuuttavuutta lausunnoille ja korostetaan asioita, joita ääri-ilmaisut koskevat eli tässä tapauksessa veroympäristössä tapahtuvia muutoksia sekä veroriskien merkitystä.

“Kukin taulukon maa edustaa vähintään 10 % Neste konsernin liikevaihdosta. Olenaisuuden näkökulmasta taulukossa on esitetty verotuksen globaalit avainlukumme, jotka osoittavat Suomen merkittävän painoarvon ja välillisten verojen suuren määrän.” (Neste, 2020)

“The actions of the OECD’s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project has effected the international taxation leading to a several tax legislative changes in many jurisdictions.” (Kemira, 2020)

Edellä olevissa sitaateissa argumentaatiota vahvistetaan *kvantifioinnin* avulla. Sitaateista ensimmäisessä Neste kuvaa maakohtaiseen raportointiin liittyviä periaatteitaan, jossa veroluvut on esitetty vain keskeisimpien maiden osalta olennaisuusrajaan vedoten. Lisäksi korostetaan Suomen markkinan verojen osuutta. Sitaatissa on hyödynnetty sekä numeerista että sanallista määrällistämistä. Numeerista kvantifiointia hyödynnetään “10 %”:n olennaisuusrajaan vedotessa, jota hyödynnetään sekä omien raportointiperiaatteiden oikeuttamisen vahvistamiseen että osana vakuuttavaa argumentointia numeerisen esittämisen usein karsiessa tulkinnallisuudet, vaikei numeerinen arvo suoraan mihinkään viralliseen ohjeistukseen perustuisikaan. Suomen “merkittävästä” painoarvosta ja välillisten verojen “suuresta määrästä” puhuessa taasen yhtiön voidaan tulkita käyttävän sanallista kvantifiointia epäsuoraan kritisointiin tai vähintään tyypillisesti epäkohtana pidetyn välillisten verojen suuren määrän informointiin julkisesti. Toisessa sitaatissa Kemiran voidaan nähdä pyrkivän toteuttamaan sitaattillaan samoja funktioita. Osana kuvausta muuttuvasta veroympäristöstä ja sen haasteita, yhtiö kertoo myös OECD:n uusien hankkeiden ja niiden pohjalta syntyneiden säännösten tuomista “useista” verolainsäädännöllisistä muutoksista “monilla” lainkäyttöalueilla. Konteksti huomioon ottaen sitaatin voidaan nähdä toteuttavan kritisoinnin funktiota ja tukien sitä sanallisella kvantifioinnilla. Epäkohtadiskurssissa muutoinkin kvantifiointia hyödynnetään erityisesti epäkohtien esiin tuomisessa, kritisoinnissa sekä oikeuttamisessa, kuten näissä esimerkeissä omien periaatteiden oikeuttamiseen sekä Suomen verotuksen ja sääntelyn merkittävyyteen liittyvien argumenttien vahvistamiseen.

”Tuemme OECD:n pyrkimyksiä järjestää tätä työtä koskevia julkisia kuulemisia. Rehellinen ja avoin keskustelu on tärkeää uusia sääntöjä laadittaessa. On kuitenkin huomattava, että kun laaditaan aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisyyn keskittyviä uusia sääntöjä, niiden seuraukset ja vaikutukset yhtiömme toimintojen kaltaisille

liiketoiminnoille ovat usein tuntemattomia ja heikentävät ennustettavuutta.” (Fortum, 2020)

”Seuraavissa maissa, joissa Nesteellä on liiketoimintaa, Neste on hyötynyt paikallisista yhtiöille tarjotuista veroeduista, jotka perustuvat niiden paikalliseen lainsäädäntöön ja käytäntöön.” (Neste, 2020)

Epäkohtadiskurssille on ominaista puolustelu ja suostutteleva retoriikka, jota voidaan havaita yllä olevista sitaateista. Ensimmäisessä sitaatissa Fortum lisää aiemmin esillä olleen veropolitiikan ristiriitaisuuksiin näkemyksiä liittyen energiaverotuksen kehittämisen laiminlyöntiin, vähennysten rajoittamiseen, aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemisen liian suureen painoarvoon ja sitä koskevaan lisääntyneeseen sääntelyyn. Yhtiö esittää ensin tukensa OECD:n hankkeille, mutta jatkaa sitten varsinaisella argumentillaan aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisyyn liittyvän sääntelyn haasteista ja niiden vaikutuksista omaan liiketoimintaan. Retorisena keinona hyödynnetään *mahdolliselta vasta-argumentilta suojautumista* yhtiön ilmaistessa, ettei ole aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisyä tai OECD:n pyrkimyksiä vastaan ja näin suojautuen mahdolliselta vastaväitteeltä, ja sen jälkeen esittäen varsinaisen riskialttiimman kritisoidun argumentin. Samankaltaista puolustautumista voidaan havaita Nesteen sitaatista, jossa yhtiö kertoo ulkomailta saaduista veroeduista, mutta kiirehtii kuitenkin huomauttamaan niiden lainmukaisuudesta. Näillä keinoin voidaan pyrkiä suojautumaan etukäteen mahdollisilta vasta-argumenteilta sekä turvaamaan omaa mainetta, jotteivat tulisi kategorioiduksi epäedullisesti esimerkiksi veronkiertäjiin tai aggressiivisen verosuunnittelun harjoittajiksi. Vaikka epäkohtadiskurssissa yleisesti saatetaan muutoinkin kritisoida verotuksen epäoikeudenmukaisuutta tai lisääntynyttä sääntelyä, myöskään epäkohtadiskurssissa ei haluta osoittaa tukea aggressiiviselle verosuunnittelulle tai saada veronkiertäjän leimaa.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Yhteenveto

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli laajentaa ymmärrystä verojalanjäljestä ja sen taustoista hyödyntäen suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraportteja ja keskittyen raportoinnissa esiintyviin teemoihin sekä aineistossa tuotettuihin diskursseihin, joissa kiinnostuksenkohteena oli erityisesti retoriikka ja sen funktionaalinen luonne. Tässä luvussa tarkoituksena on vastata tutkimuskysymyksiin ja esittää tiivistetysti saadut tulokset sekä niiden pohjalta tehdyt tulkinnat arvioiden niitä myös taustateoriaan suhteutettuna. Aihetta tarkastellaan syvemmin seuraaviin tutkimuskysymyksiin pohjautuen:

- 1) Mitä teemoja suomalaisten pörssiyritysten verojalanjälkiraporteissa esiintyy?
- 2) Millaisia diskursseja yrityksen verojalanjäljestä ja siihen liittyvistä teemoista tuotetaan ja millaisin retorisin keinoin argumentaatiota vahvistetaan?

Ensimmäiseen tutkimuskysymykseeni vastatakseni hyödynsin sisällönanalyysiä, jonka avulla aineisto voitiin järjestää teemoittelemalla, ja siten saatiin yleiskuva verojalanjälkiraporttien sisällöllisistä ominaisuuksista ja aiheista, joita raporteissa katsotaan keskeisiksi käsitellä. Luonnollisesti osa teemoista syntyy määrättyjen raportointivelvoitteiden kautta, ja ne ovat siinä mielessä myös odotettavissa, mutta aineistossa ja teemojen sisällöissä on kuitenkin myös diversiteettiä, minkä lisäksi kohdeyrityksiin kuuluu niin velvoitteidensa puolesta raportoivia valtion enemmistöomisteisia yhtiöitä kuin myös vapaaehtoisesti raportoivia pörssi-yhtiöitä.

Sisällönanalyysin tuloksena saadut teemat olivat: verojen hallinta ja veroriskit, laillisuus ja sääntöjenmukaisuus liiketoiminnassa, verostrategiset periaatteet, liiketoimintalähtöisyys, avoin vuorovaikutus, verojalanjälki käsitteenä ja lukuina, raportointiperiaatteet, muuttuva veroympäristö ja sääntelyyn haasteet, yhteiskuntavastuu ja vaikuttaminen sekä kansainvälinen liiketoiminta ja verotus. Hallitsevana teemana ja verojalanjälkiraportin pääsisältönä oli luonnollisesti käsitteellinen ja kvantitatiivinen verojalanjälki, joka esitti verojalanjäljen eriteltyinä

maksettujen ja tilitettyjen verojen, verolajien, maiden tai alueiden tai muiden veronmaksun tunnuslukujen mukaisesti niin numeerisesti, käsitteellisesti kuin myös erilaisin taulukoin ja graafein kuvattuna. Sen lisäksi aineistoa hallitsi teemat, jotka käsittelivät laillisuutta ja sääntöjenmukaisuutta liiketoiminnassa, verostrategisia periaatteita sekä yhteiskuntavastuuta ja vaikuttamista. Teemojen hallitsevuuden taustalla on luonnollisesti jossain määrin valtionneuvoston kanslian ohjeistuksessa esitetyt vaatimukset (Työ- ja elinkeinoministeriö, 2015b), jossa määritellään raportoinnin keskeisimmiksi vaatimuksiksi verojen hallintaan liittyvät strategiat ja periaatteet sekä kvantitatiiviset verotiedot, mutta teemoissa voitiin nähdä kuitenkin heijastuvan myös ajan henki ja omat preferenssit.

Erityisesti yhteiskuntavastuun ja vaikuttamisen sekä liiketoiminnan laillisuuden ja säännönmukaisuuden teemojen voidaan nähdä kytkeytyvän viime vuosien aikana esiintyneisiin veronkiertotapauksiin, kuten miljardeja dollareita veroja kiertäneeseen Enroniin tai Suomessa kohua herättäneeseen Panama-papereiden tapaukseen (Teather, 2003; Knus-Galán, 2019) ja siitä johdettuun vastuullisuuskeskusteluun. Carrollin (1979) mukaan yrityksen tärkein perustehtävä ja velvoite on juuri kantaa taloudellinen vastuu lain ja sääntöjen mukaisia periaatteita noudattaen. Verojalanjälkiraporteissa eritelläänkin selkeästi yhtiöiden periaatteet sääntöjen noudattamiseen, noudattamalla niin kansallisia kuin kansainvälisiäkin lakeja sekä hyvin useita eri määräyksiä, standardeja ja ohjeistuksia, kuten verojalanjäljen raportointiin annettuja ohjeita, siirtohinnoitteluohteistusta (BEPS) ja veronkierron vastaista direktiiviä (ATAD). Luonnollisesti vastuullisuuskysymyksiin esitetään kuitenkin muitakin asioita kuin lakien noudattaminen, ja vastuullisuuden periaatteet käsittävät esimerkiksi läpinäkyvyyden, vastuulliset ja lainmukaiset toimintatavat sekä veronkierron kieltämisen. Lisäksi yhteiskunnallinen vaikuttavuus esimerkiksi työpaikkojen kautta ja yhteiskunnan taloudellinen tukeminen verojen muodossa huomioidaan osana vastuullisen yrityskansalaisen periaatteita, ja tällöin voidaan puhua Carrollin (1979) määrittämästä taloudellisesta vastuusta.

Myös verostrategiset periaatteet –teema nousee esiin samojen ajankohtaisten kysymysten ja taustojen pohjalta, onhan esimerkiksi aggressiivisen verosuunnittelun aiheuttamat yhteisöverotulojen menetykset Suomessakin arviolta 430–1400 miljoonaa euroa vuodessa (Finér, 2017). Teeman sisällöllisenä elementtinä aineistossa toistuukin lain ja sen tarkoituksiperien mukainen, liiketoimintalähtöinen ja erilaisiin hyväksyttäviin veroperiaatteisiin tai –politiikkaan, kuten eettiseen ohjeistukseen, ‘Code of Conductiin’ liittyvä toimintatapa verosuunnittelussa. Aineistossa korostetaan myös, ettei aggressiivista verosuunnittelua tai siihen liittyviä verosuunnittelukeinoja tai keinoitekoisia rakenteita hyödynnetä. Lisäksi veroparatiiseja kerrotaan vältettävän verojen välttelytarkoituksissa.

Verojalanjälkiraporteissa esiintyvissä teemoissa oli selkeitä kytköksiä toisiinsa, mutta myös ristiriitoja teemojen välillä havaittiin. Monet teemoista käsittivät eräänlaisia vastuulliselle yrityskansalaiselle sopivia teemoja, kuten laadukkuuteen ja läpinäkyvyyteen pyrkiviä raportointiperiaatteita, vuorovaikutuksen avoimuutta, johdonmukaista verojen hallintaa tai yhteiskuntavastuun elementtejä, kuten taloudellisen hyvinvoinnin ja työpaikkojen lisäämistä, yhteiskunnan

tukemista veroja maksamalla tai vastuullista veropolitiikkaa. Aineistossa esiintyi kuitenkin myös epäkohtia huomioivia teemoja ja ristiriitoja teemojen välillä. Yksi keskeisistä teemoista käsitteli lakien ja sääntöjen noudattamista, mutta toinen teema (*muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet*) esitti ongelmat, joita haasteellinen veroympäristö ja lisääntynyt sääntely toi. Yhteiskuntavastuun ja vaikuttamisen -teeman puolestaan korostaessa vaikutuksia erityisesti suomalaisessa yhteiskunnassa, kansainvälinen liiketoiminta ja verotus -teemassa tuotiin esiin ulkomailta saatavat veroedut.

Toiseen tutkimuskysymykseeni vastatakseni suoritin retorisesti painottuneen diskurssianalyysin, jota hyödyntämällä tarkasteltiin aineistoa merkityksen tuottamisen tapojen ja retoriikan näkökulmasta pyrkien löytämään tekstissä esiintyviä yhteneviä diskursseja sekä tunnistamaan retorisia keinoja, joilla argumentaatiota vahvistetaan. Tutkimukseni ensimmäinen osuus toi esiin verojalanjälkiraporttien eritellyn sisällön teemoina ja siten järjести aineiston, ja toinen osuus tuotti tulkinnallisemman näkökulman teemoista tuotetuista diskursseista. Diskurssianalyysin perusteella tunnistetut diskurssit, joissa jaettuja merkityksiä tuotetaan, olivat laillisuusdiskurssi, yhteiskuntavastuudiskurssi ja epäkohtadiskurssi. Diskurssien välillä oli huomattaviakin eroavaisuuksia ja ristiriitoja, mutta myös heijastumia toisista diskursseista.

Aineiston yleisimpänä diskurssina esiintyvä laillisuusdiskurssi on tunnistettavissa neutraaleista, faktapohjaisista ja asiakeskeisistä representaatioista. Diskurssi korostaa sääntöjenmukaisuuden, hyväksyttävyyden ja oikeellisuuden periaatteita niin verovelvoitteiden kuin myös kaiken muun toiminnan perustana. Yrityksen verokontribuutio ja siihen liittyvät velvoitteet käsitellään sääntöinä, toimina ja lukuina muiden joukossa. Diskurssissa halutaan välttää mahdolliset konfliktit ja ristiriidat häivyttäen oma rooli ja pidättäytymällä kannanotoista, nojaten uskottaviin ja tulkinnallisuutta vähentäviin faktoihin, kuten numeroihin, sekä pyrkien ammattimaiseen retoriikkaan. Keskeinen funktio on informaation jakamisen ohella luottamuksen rakentaminen ja vakuuttaminen. Lisäksi laillisuuden ja hyväksyttävyyden periaatteita korostettaessa voidaan nähdä pyrittävän vahvistamaan tunnollisen yrityskansalaisen imagoa, välttämällä veronkiertäjien tai muiden kyseenalaisesti toimivien yhtiöiden leimaa.

Neutraaliuteen pyrkivästä laillisuusdiskurssista poiketen yhteiskuntavastuudiskurssi korostaa omaa roolia ja yritystoiminnan vaikutuksia yhteiskunnassa. Pelkkä sääntöjen noudattaminen ei riitä, vaan tavoitteena on olla parempi, kehittyneempi ja vastuullisempi. Diskurssissa toistuu periaatteelliset kysymykset ja yhteenkuuluvuutta rakennetaan esimerkiksi "me-retoriikan" keinoin. Yrityksen verojalanjälkeä tarkastellaan tulonäkökulmasta, yhteiskunnan tukemisen muotona, ja oma osuus näistä tuloista sekä niistä syntyvistä yhteiskunnallisista vaikutuksista tuodaan selkeästi esiin, mahdollisesti vielä vertaillen vaikuttavuutta muihin nähden. Tunnistettavimpia piirteitä yhteiskuntavastuudiskurssissa onkin myönteisen näkökulman korostaminen ja yhteiskuntavastuun tai vaikuttamisen kysymysten liittäminen osaksi yrityksen perusvelvoitteita. Funktiona voidaan nähdä olevan vastuullisen ja kehittyneen yrityskuvan rakentaminen sekä kehuminen ja vakuuttaminen.

Epäkohtadiskurssi sen sijaan tarkastelee asioita kielteisemmästä näkökulmasta, tuoden esiin kuhunkin teemaan liittyvät epäkohdat tai haasteet. Diskurssissa korostuu ongelmakeskeisyys, ja oma rooli etäännytetään tai sitä korostetaan kontekstista riippuen. Ongelmien ja epäkohtien esitetään tyypillisesti tulevan ulkopuolelta, mutta oma rooli saattaa esiintyä haitallisen tai ongelmallisen toiminnan, kuten sääntelyn, kohteena. Verojalanjälkeä tarkastellaan yrityksen puolelta menonäkökulmasta ja verovelvoitteet esitetään usein yrityksen toimintaa hankaloittavana tekijänä. Epäkohtadiskurssi luo muita diskursseja enemmän jännitteitä sen kriittisen, hyökkäävän tai puolustelevalle sävyn kautta, eikä se välttä kannanottoja, vaan saattaa esittää suoraan omien etujen tavoittelun tai sääntöjen arvostelun. Diskurssin funktiona voidaan nähdä olevan esimerkiksi epäkohtien esiintuominen ja muutostoiveet, oman toiminnan puolustelu ja yleisöön vetoaminen myötätunnon tai samanmielisyyden kautta.

Diskursseja tuotettiin useista eri teemoista, joita representoitiin eri tavoin. Vaikka eri diskursseja tuotettiin myös samoista teemoista, diskursseja tunnistettaessa havaittiin kuitenkin, että diskurssit muodostuvat eräänlaisen ydinteeman ympärille. Laillisuusdiskurssissa ydinteemana voitiin tunnistaa laillisuus ja sääntöjenmukaisuus liiketoiminnassa, joka tukee diskurssin faktapohjaista, neutraaliuteen pyrkivää ja vakuuttavaa linjaa, mikä näkyi myös retoriikassa, jota käytettiin erityisesti tulkinnanvaraisuuksien vähentämiseen. Yhteiskuntavastuudiskurssi puolestaan rakentui yhteiskuntavastuun ja vaikuttamisen teeman ympärille, mikä näkyi muun muassa diskurssin tavassa korostaa omaa roolia ja merkitystä yhteiskunnassa. Täysin toisenlaisen roolin otti puolestaan epäkohtadiskurssi, joka rakentui negatiivisesti sävyttyneen muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet -teeman ympärille, ja samaa esittämistapaa noudatti myös retoriikka, jossa oli muita hyökkäävämpiä ja kriittisempiä elementtejä.

6.2 Diskurssien representationaalinen ja funktionaalinen luonne sekä argumentoinnin keinot

Verojalanjälkiraporteissa esiintyvillä teemoilla voitiin antaa vaste niin raportointivaatimuksiin kuin myös ajankohtaiseen keskusteluun. Sisällölliset valinnat mahdollistivat verokontribuution, yrityksen periaatteiden ja toimintatapojen erittelyn. Diskurssit puolestaan loivat perspektiivin tilanteeseen kuvaten näitä asioita ja ilmiöitä merkityksellistettynä erilaisten representaatioiden kautta luomalla tietyn kuvan asiasta (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 42-44). Näin ollen esimerkiksi yrityksen verostrategisia periaatteita eritellessä voitiin esittää yrityksen tapoja toimia, ja diskurssien kautta puolestaan representoida toimintaa. Tällöin voitiin kuvata samat asiat, erilaisilla merkityksillä ladattuina, kuten verotukseen liittyvien lakien ja sääntöjen noudattamisen kuvaaminen osana laillisuusperiaatteita tai osana vastuullista liiketoimintaa. Taulukko 1 havainnollistaa, miten diskurssit luovat erilaisia kuvauksia teemoista merkityksellistettynä erilaisten representaatioiden kautta.

TAULUKKO 1 Diskurssit suhteessa teemoihin

Diskurssit

Teemat	Laillisuusdiskurssi	Yhteiskunta- vastuudiskurssi	Epäkohta- diskurssi
Verojen hallinta ja veroriskit	Verojen hallinta tarkoin säännöin ja prosessein	Monitahoinen, avoin verojen hallinta	Verojen tehokas hallinta ja verot riskinä
Lain- ja sääntöjenmukaisuus liiketoiminnassa	Laillisuus ja sääntönmukaisuus toiminnan keskiössä	Lakien noudattaminen vastuullisuuden representaationa	Lakeihin ja asetuksiin vetoaminen puolustuksena
Verostrategiset periaatteet	Sääntöjenmukainen, hyväksyttävä toiminta	Vastuullinen verostrategia	Verosuunnittelu liiketoiminnan kilpailukyvyyn ylläpitämisenä
Liiketoimintalähtöisyys	Säädösten mukaisen markkinaehtoperiaatteiden noudattaminen	Kestävä verotus, ilman keinotekoisia rakenteita	Verotehokkuus liiketoiminnallisten tavoitteiden toteuttamiseksi
Avoin vuorovaikutus	Rakentava ja asiantunteva yhteistyö	Avoimuuden ja läpinäkyvyyden periaatteelliset kysymykset	Ennakoiva ja avoin yhteistyö omien etujen ajamiseksi
Verojalanjälki käsitteenä ja lukuina	Verojalanjälki numeroina	Verojalanjälki julkishallinnon tuloina	Verojalanjälki rasitteena
Raportointiperiaatteet	Raportointivaatimusten täyttäminen	Raportoinnin avoimuus ja edelläkävijyys	Raportoinnin haasteet ja velvoitteet
Muuttuva veroympäristö ja sääntelyn haasteet	Muutoksiin ja sääntelyyn mukautuminen	Uudet julkisuusvelvoitteet osana läpinäkyvyyttä	Sääntelyn haitat
Yhteiskuntavastuu ja vaikuttaminen	Yhteiskuntavastuun vaatimusten täyttäminen	Yhteiskunnan tukeminen verojen kautta	Velvoitteet yhteiskunnalle
Kansainvälinen liiketoiminta ja verotus	Sääntöjen noudattaminen jokaisessa toimintamaassa	Ulkomaisen liiketoiminnan vähäisyys	Veroympäristö ja -etujen paremmuus Suomeen nähden

Tarkasteltaessa teemoista tuotettuja diskursseja (Taulukko 1) voidaan laajentaa ymmärrystä diskurssien kyvystä kuvata maailmaa ja rakentaa sosiaalista todellisuutta esittäen ne "totena" järjestämällä kielellisiä elementtejä jonkin logiikan mukaisesti (Pietikäinen & Mäntynen, 2009, s. 41–43). Laillisuusdiskurssista voidaan tunnistaa representaatiot, joita hallitsee vaatimuksenmukaisuuden ja laillisuuden periaatteet, ja siten diskurssi luo kuvaa yhtiön luotettavuudesta ja sen

toimintatapojen sääntöjenmukaisuudesta ja hyväksyttävyydestä. Sääntöjen noudattaminen ja asioiden säntillinen hallinta oikeamääräisesti ja –aikaisesti on keskeistä niin verojen hallinnassa, kuin myös verostrategiassa, raportointiperiaatteissa, muuttuvaan sääntelyyn reagoimisessa tai kansainvälisessä liiketoiminnassa. Asioita tarkastellaan tyypillisesti velvoitteiden ja vaatimusten näkökulmasta asiakaskeiseen tapaan. Yhteiskuntavastuuta toteutetaan sille asetettujen vaatimusten mukaan ja verojalanjälki on velvoitteidensa mukainen suorite. Muita periaatteita, joiden läpi teemoja peilataan, ovat esimerkiksi asiantuntijuuden ja ammattimaisuuden periaatteet, kuten avoimen vuorovaikutuksen teemassa painotettaessa vuorovaikutuksen rakentavuutta ja asiantuntevuutta. Lailiusdiskurssi luo kuvaa yrityksestä erityisesti juridisena tekijänä, jonka tärkein tehtävä on noudattaa sääntöjä ja maksaa verot sen mukaisesti sekä hallita liiketoiminnan jokaista tapahtumaa ja prosessia varmasti ja oikeellisesti.

Yhteiskuntavastuudiskurssissa puolestaan representaatiot edustavat periaatteellisia vastuullisuuden, eettisyyden ja vaikuttavuuden kysymyksiä. Verojalanjälkeä, verostrategiaa sekä lakien ja sääntöjen noudattamista tarkastellaankin vastuullisuuden ja yhteiskunnallisen vaikuttamisen näkökulmasta. Myös avoimuus, läpinäkyvyys ja edelläkävijyys ovat käsitteitä, jotka esiintyvät niin verojen hallinnan, vuorovaikutuksen kuin myös raportointiperiaatteiden ja sääntelyn noudattamisen yhteydessä. Diskurssissa painottuu myös nimenomaan suomalaisen yhteiskunnan tukeminen, jolloin esimerkiksi kansainvälisen liiketoiminnan vähäisyys esitetään positiivisessa valossa. Diskurssi rakentaa muutoinkin aiheista myönteisiä representaatioita esimerkiksi esittäen verovelvoitteet yhteiskunnan tulona ja kehittämisenä tai sääntöjen noudattamisen tunnollisen ja vastuullisen yrityksen representaationa. Yhteiskuntavastuudiskurssi rakentaa kuvan yrityksestä vastuullisena ja läpinäkyvänä yrityskansalaisena, jolla on merkittävä rooli yhteiskunnan kehittämisessä.

Epäkohtadiskurssi sen sijaan representoi teemoja täysin eri näkökulmasta. Epäkohtadiskurssissa representaatioiden ytimenä on ulkopuolelta tulevat haasteet, joita yritys kohtaa ja joiden kanssa sen täytyy selviytyä. Diskurssi esittää verot itsessään riskinä, verokontribuution taakkana ja verosuunnittelun pakollisena toimena yrityksen kilpailukyvyn ylläpitämiseksi. Lakeja ja niiden noudattamista käytetään puolustautumisen keinona tai hyödynnettävänä etuna vedotessa esimerkiksi tietyn toimen laillisuuden periaatteeseen. Yrityksen hyötynäkökulmaa tuodaan esiin myös vuorovaikutuksessa, jossa ennakoivalla ja avoimella yhteistyöllä pyritään saavuttamaan omia etuja. Epäkohtia puolestaan esitetään erityisesti sääntelyn yhteydessä, mutta myös tietyt raportoinnin ja yhteiskuntavastuun velvoitteet kuvataan hallinnollisena taakkana tai muuna rasitteena. Myös kansainvälisestä liiketoiminnasta puhuttaessa, representaatiot keskittyvät pääosin Suomen veroympäristön epäkohtiin ja muiden valtioiden etuihin. Sääntöjä kyllä noudatetaan, mutta niiden epäkohdista ei vaieta. Epäkohtadiskurssi kuvaa yrityksen sääntelyn, verokuorman ja velvoitteiden uhrin näkökulmasta, yhtiöiden joutuessa taistelemaan kilpailukyvystään ja liiketoiminnan sujuvuudesta muuttuvassa ja haasteellisessa veroympäristössä. Tällöin yrityksen

tärkeimpänä tehtävänä voidaan nähdä kannattavan ja kilpailukykyisen liiketoiminnan harjoittamisen, kuitenkin tärkeimpiä lakeja noudattaen.

Retorisesti painottuneessa diskurssianalyysissä keskeistä on representaatioiden merkityssisältöjen lisäksi retoriikka ja argumentointi sosiaalisena toimintana, jonka tarkoituksena on puolustaa vai vahvistaa omaa positiota tai vaihtoehtoisesti heikentää vastapositiota. Positio tai argumentaatiopositio käsittää asemoitumisen eli tietyn position taakse asettumisen esimerkiksi julkisessa keskustelussa. (Jokinen, 2016d, s. 273). Tässä tutkimuksessa havaitut hegemoniset diskurssit - laillisuusdiskurssi, yhteiskuntavastuudiskurssi ja epäkohtadiskurssi - asemoituivat kukin tietyn argumentaatioposition taakse. Laillisuusdiskurssi asemoituu julkiseen keskusteluun luotettavana yrityskansalaisena laillisuuden ja hyväksyttävyyden periaatteiden kautta neutraalia ja faktapohjaista kielenkäyttöä hyödyntäen. Yhteiskuntavastuudiskurssi puolestaan ottaa eräänlaisen vastuullisen yhteiskunnallisen vaikuttajan position hyödyntäen retoriikkaa, joka korostaa vaikuttavuutta, myönteisyyttä ja periaatteellisia kysymyksiä. Lähes päinvastaisen position taakse asettuu epäkohtadiskurssi, joka ottaa kriitikon roolin tuoden esiin haasteet ja epäkohdat, vedoten yleisöön suurempaa, puolustavaa ja hyökkäävää retoriikkaa käyttäen.

Argumentointia vahvistamaan puolestaan käytettiin erilaisia retorisia keinoja. Hyödynnetyt retoriset keinot olivat melko suurelta osin samoja, mutta eroavaisuudet tulivat esiin diskurssien eriävissä funktioissa. Yleisimpiä argumentointia vahvistavia keinoja olivat *kvantifiointi*, *kategorisointi*, *ääri-ilmaisut* ja *metaforat*, joita voitiin havaita jokaisesta diskurssista. Vaikka perimmäiset pyrkimykset saattoivatkin olla jossain määrin samoja, kuten vakuuttavuuden lisääminen, retorisia keinoja hyödynnettiin myös palvelemaan täysin eri tarkoituksia. Argumentaatiossa keskeistä onkin eräänlaiseksi strategiseksi kontekstiksi luettava argumentaatiokonteksti, jossa toteutetaan esimerkiksi väitteiden esittämistä, kritisointia ja taivuttelua (Jokinen, 2016d, s. 273). Edellä mainittujen keinojen lisäksi argumentaatiota vahvistettiin *konsensuksella tai asiantuntijan lausunnolla vahvistamisella*, *kolmen listalla*, *tosiasiapuheella*, *yksityiskohdilla ja kertomuksilla vakuuttamisella* sekä *mahdolliselta vasta-argumentaatiolta suojautumisella*, joista kolme viimeistä keinoa olivat ainoastaan epäkohtadiskurssin käytössä.

Yleisimpänä retorisenä keinona esiintyi numeerinen ja sanallisen *kvantifiointi*, jota hyödynnettiin enimmäkseen informaation jakamiseen ja vakuuttavuuden lisäämiseen, määrällistämisen vähentäessä tulkinnallisuutta. Yhteiskuntavastuu- ja epäkohtadiskurssissa sitä käytettiin kuitenkin myös tukemaan kehumisen, kritisoinnin ja puolustelun funktioita. Epäkohtadiskurssissa epäsuoraa kritisointia toteutettiin esimerkiksi viitattaessa jatkuvan sääntelyn aiheuttamiin ”moniin muutoksiin useilla lainkäyttöalueilla” tai verojen ”suureen” määrään ja puolusteluun vedotessa esimerkiksi 10 %:n olennaisuusrajaan tietojen antamatta jättämiseksi. Yhteiskuntavastuudiskurssissa taasen voitiin toteuttaa kvantifioinnin avulla kehumisen funktiota määrällistämällä oma arvo yhteiskunnalle tai vertailemalla omaa verotuottoa muihin nähden. Kvantifioinnin lisäksi vakuuttavuuden lisäämisen funktiota tavoiteltiin *konsensuksella tai asiantuntijan*

lausunnolla vahvistamisella, jolla luotiin kuva siitä, ettei asioita esitetä vain omissa nimissä.

Osittain samoja funktioita voidaan nähdä tavoiteltavan *ääri-ilmaisuilla* ja *kvantifioinnin ääri-ilmaisuilla*, joilla voidaan korostaa asian merkitystä ja maksimoida tai minimoida kohdetta (Jokinen, 2016c, s. 362–363). Laillisuusdiskurssi vahvistaa argumentaatiota toiminnan lain- ja sääntöjenmukaisuudesta hyödynämällä näiden yhteydessä ääri-ilmaisuja ”kaikki” tai ”aina” antaen ymmärtää, ettei säännöistä koskaan poiketa, ja laillisuuden ja hyväksyttävyyden periaatteet otetaan vakavasti. Samoja säännönmukaisuuden periaatteita tuetaan myös *kolmen listalla*. Näin voidaan rakentaa luotettavaa yrityskuvaa ja tehdä argumentaatiosta vakuuttavampaa. Yhteiskuntavastuudiskurssissa puolestaan ääri-ilmaisuilla vahvistetaan yhteiskunnallista diskurssia esittäen yhtiön toimilla parannettavan ”kaikkien” oloja, ja näin myös vahvistavan vastuullisen ja vaikuttavan yrityksen imagoa. Asioiden epäsuotuisaa merkitystä puolestaan korostetaan epäkohtadiskurssissa ääri-ilmaisuilla, kuten ”koko ajan”, jossa viitataan veroympäristön muutoksiin. Tällä tuetaan kritisoinnin funktiota ja epäkohtien esiintuomista, joka pyritään tekemään vakavasti otettavaksi ääri-ilmaistujen avulla.

Tietynlaisten mielikuvien luomista vahvistettiin myös argumentaatiolla, joka hyödynsi *kategorisointia* ja *metaforia*. Epäkohtadiskurssissa käytetyllä metaforalla ”verotaakka” luotiin konnotaatioita veroista rasitteena ja niiden haitallisesta luonteesta, mikä tukee diskurssin haittanäkökulmaa. Paremmuuden ja kehittyneisyyden mielikuvia puolestaan luotiin yhteiskuntavastuudiskurssissa, jossa metaforat, kuten ”edelläkävijä” ja ”suunnannäyttävä” liittyivät väitteisiin merkityksiä kärkipaikan omaavasta yhtiöstä ja näin rakensivat haluttua yrityskuvaa. Laillisuusdiskurssin vakuuttavuuden ja luotettavuuden representaatioita taasen vahvistettiin rakennuksen perustuksen kannatinkiveä kuvaavalla metaforalla ”kulmakivi” yhtiön esittäessä veroasioiden hoidon laadun merkittävyyttä, mikä tukee diskurssin tapaa esittää ammattimaisuus ja luotettavuus veroasioiden hoidon ytimenä. Metaforien lisäksi kategorisoinnilla vahvistettiin haluttuja mielikuvia kategorisoimalla argumentaatioposition riippuen veroja yhteiskunnan tuloksi tai liiketoiminnan esteeksi, jota tulee verosuunnittelulla hallita. Myös omaa roolia kategorisoitiin luokittelemalla itsensä yritysten keskuudessa vastuulliseksi yrityskansalaiseksi tai tiukasti hyväksyttävien ja laillisten perusteiden menetteleväksi toimijaksi, jolloin yleisön voi olla helppo asettua kyseisen argumentaatioposition taakse.

Retorisesti hedelmällisimmässä epäkohtadiskurssissa hyödynnettiin edellä mainittujen keinojen lisäksi *tosiasiapuhetta*, *yksityiskohdilla* ja *kertomuksilla vakuuttamista* ja *mahdolliselta vasta-argumentilta suojautumista*, joilla muita suurempi diskurssi puolustautuu etukäteen mahdollisilta syytöksiltä tai vastaväitteiltä sekä oikeuttaa omaa toimintaa. Esimerkiksi veroparatiiseissa toimimista oikeutetaan käyttämällä tosiasiapuheeseen kuuluvaa oman toimijuuden kadottavaa vaihtoehtottomuuspuhetta vetoamalla siihen, ettei monikansallinen yhtiö vain voi välttää veroparatiiseja. Muutoinkin riskisempinä pidettyjä argumentteja, kuten toteamuksia ulkomailta saaduista veroeduista tai syytöksiä sääntelyä määrittäviä tahoja kohtaan, suojaudutaan etukäteen mahdolliselta vasta-argumentilta

esittäen samaan hengenvetoon ymmärrystä tahoja kohtaan tai huomautuksen lain rajoissa toimimisesta. Tämä kuvastaa diskurssille ominaista tapaa olla ns. "tilanteen uhri" ulkopuolelta tulevien haasteiden ja ongelmien kanssa, kadottaen oman roolin negatiiviseksi miellytyssä kontekstissa. Yleisö pyritään myös saamaan puolelleen yksityiskohdilla ja kertomuksilla vakuuttamisella, joka mahdollistaa kritisoinnin ja epäkohtien esiintuomisen, käyttämättä kuitenkaan epäasiallisia nimeämisiä. Yleisöä ohjaillaan tiettyyn suuntaan, mutta tulkinta jätetään kuitenkin lukijalle, jolloin lukija voi nähdä itse tehneensä tulkinnan ja lukija on helpompi saada oman argumentaatioposition taakse.

6.3 Johtopäätökset

Tutkimuksen tuloksista voidaan havaita, että myös verojalanjälkiraportoinnin kaltaisesta melko virallisuonteisesta dokumentaatiosta voidaan löytää hyvin moninaisia inhimillisiäkin diskursseja erilaisin argumentaatiota vahvistavin retorisin keinoin täydennettynä. Vaikka diskurssien välillä havaittiin lähes vastakkaisiakin näkemyksiä, yhteisiä tekijöitä kuitenkin löytyi. Lakien noudattaminen, aggressiivisen verosuunnittelun sekä veroparatiisien välttäminen verojen välttelytarkoituksessa esitettiin yksimielisesti noudatettaviksi perusperiaatteiksi. Eroavaisuudet tulivatkin esiin sävyeroissa muihin teemoihin, kuten muuttuvaan sääntelyyn tai verojalanjäljen käsitteeseen, liittyen. Näin ollen neutraali, vahvasti laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden periaatteisiin nojaava laillisuusdiskurssi ei riitelisi epäkohtadiskurssin ja yhteiskuntavastuudiskurssin kanssa, vaan toimisi harmoniassa niiden kanssa sisältäen kaikkien diskurssien perusajatuksen. Sävyerojen voisikin nähdä syntyvän epäkohtadiskurssin ja yhteiskuntavastuudiskurssin kohdalla diskurssien ristitessä tästä ydinajatuksesta ja rakentaessa omia argumenttejaan haasteiden tai mahdollisuuksien näkökulmasta.

Laillisuuden ja sääntöjenmukaisuuden sekä veroaggressiivisuuden ja veroparatiisien välttämisen periaatteiden korostaminen ei yllätä. Lain kirjainta ja henkeä vastaan toimiva lainvastainen veronkierto voi johtaa rikoslain mukaiseen rangaistukseen, ja laillisuuden puolella pysyvä, mutta lain hengen vastainen aggressiivinen verosuunnittelu toimii sekin hyväksyttävyyden periaatteiden vastaisesti (Knuutinen, 2020, s. 27; Lenz, 2018), minkä vuoksi on melko luonnollista, että laillisuusdiskurssi on melko hallitsevassa osassa aineistossa. Moni suuri kansainvälinen yritys onkin esiintynyt huonossa valossa kyseenalaisten veromenetelyjensä takia (Dowling, 2014), mikä luonnollisesti voi aiheuttaa maineriskin yhtiölle, jonka Murray (2003) esittääkin olevan mahdollisesti jopa liiketoiminnan suurin uhka. Aineistossa mainitaankin maineen vaikuttavan verosuunnittelu päätöksiin. Näin ollen tämänkaltaisessa julkisessa veroraportoinnissa, voitaisiin nähdä maine keskeisenä tekijänä diskursseissa esiintyvien laillisuuden ja hyväksyttävyyden periaatteiden korostamisessa.

On kuitenkin huomioitava, että verojärjestelmään liittyy myös tiettyjä haasteita, minkä epäkohtadiskurssi tuo esiin. Epäkohtadiskurssi antaa ymmärtää erityisesti muuttuvan ja epäselvän sääntelyn olevan merkittävä haaste yhtiöille ja

sen aiheuttavan niin hallinnollista taakkaa kuin myös veroriskejä. Diskurssissa on havaittavissa epäoikeudenmukaisuuden kokemuksia liittyen lähes kohtuuttomana pidettyyn verojärjestelmään yhtiöiden joutuessa taistelemaan kilpailukyvystään ja mukautumaan jatkuvasti muuttuviin sääntöihin. Verojärjestelmän haasteellisuuden näkökulmaa tukee myös Schneider ym. (2015), jotka korostavat verojärjestelmän osuutta veronkierrossa verojärjestelmän ollessa monimutkainen ja laillisuuden rajan häilyvä. Epäoikeudenmukaisuuden kokemus näkyy myös muualla; Bird & Davis-Nozemack (2018) esittävät, että veronkierto voidaan nähdä jopa oikeutuksena ankarille verovelvoitteille. Lisäksi viime aikoina aggressiiviseen verosuunnitteluun liittyvät uudet säännökset ja hankkeet ovat aiheuttaneet myös kyseenalaistamista. Veroasiantuntija Virpi Pasanen (2014) epäilee, että verotulojen turvaamiseksi asetetulla BEPS-hankkeella voidaan saavuttaa jopa päinvastaisia tuloksia Suomen jäädessä kansainvälisessä liiketoiminnassa tappiolle isompien ja matalammin verotettujen maiden pyrkiessä tavoittelemaan verotusoikeutta itselleen. Aineistossa aggressiiviseen verosuunnitteluun keskittyvän sääntelyn huomautettiin vievän liikaa tilaa myös muilta keskeisiltä hankkeilta, kuten ilmastonmuutoksen kitkemiseltä. Ympäristöön ja kestäväan kehitykseen liittyen myös Knuutinen (2020, s. 379) esittää huolensa verotuksen mahdollisista vaikutuksista taloudellisiin päätöksiin, joita saatetaan tehdä ympäristön kannalta haitallisesti verotuksellisten tekijöiden vuoksi.

Verojen merkitys voidaan kuitenkin nähdä myös laajemmassa kontekstissa kuin vain siihen liittyvinä sääntöinä tai yrityksen menoina, kuten yhteiskuntavastuudiskurssissa esitetään. Yhteiskuntavastuudiskurssi liittyy verot osaksi yrityksen yhteiskuntavastuuta. Verot ja siihen liittyvät teemat esitetään yhteiskunnallisen vaikuttamisen näkökulmasta, vastuullisuuden kysymysten kautta sekä myös eettisiin periaatteisiin nojaten. Vastuullisuutta kerrotaan toteutettavan esimerkiksi läpinäkyvyyden ja vastuullisen veropolitiikan kautta ja eettisiä ohjeituksia, kuten 'Code of Conductia' noudattaen. Diskurssi osallistuu näin ollen myös ajankohtaiseen vastuullisuuskeskusteluun, sillä viime aikoina on esitetty näkemyksiä yrityksen verostrategisten valintojen kuulumisesta osaksi yrityksen yhteiskuntavastuuta (Bird & Davis-Nozemack, 2018) ja tehty tutkimusta esimerkiksi yrityksen yhteiskuntavastuullisten periaatteiden ja verojen välttelyn välisestä yhteydestä, jossa on havaittu yhteiskuntavastuullisten yritysten myös kiertävän vähemmän veroja (Lanis & Richardson, 2015; Hoi ym., 2013). Vaikka verojen minimointi olisi yrityksille kannattavaa, verovastuullisuudella voidaan tavoitella veroriskien välttämistä, kuten maineriskiä tai veropolitiikkaan liittyviä hallinnollisia riskejä (SustainAbility, 2006). Julkisuuden puitteissa tehtävässä raportoinnissa, epäkohtadiskurssilla ja laillisuusdiskurssilla voitaisiin nähdä suojattavan omaa mainetta tai pyrkimään säilyttämään sen taso, mutta yhteiskuntavastuudiskurssin voisi nähdä pyrkivän parantamaan mainetta entisestään.

Sen lisäksi, että diskurssit asemoituvat yhteiskunnalliseen keskusteluun eri tavoin, niillä voidaan nähdä olevan erilaisia yleisösuhteita (Jokinen, 2016d, s. 275). Julkiset verojalanjälkiraportit ovat kaikille saatavilla, jolloin yleisön koko ja luonne voivat olla hyvinkin vaihtelevia, mutta diskurssilla voidaan vedota erityisesti tietyn tyyppiseen yleisöön. Laillisuusdiskurssilla voidaan vaikuttaa hyvin

laajaan yleisöön. Diskurssissa ei tuoteta vahvoja kannanottoja, mutta se vetoaa toiminnan ja veropolitiikan lain- ja sääntöjenmukaisuuteen sekä hyväksyttävyyteen. Tähän oletettavasti suurin osa yleisöstä samaistuu, sillä lain hengen ja kirjaimen mukainen toiminta sekä hyväksyttävyyden periaatteet voidaan perustella rikosoikeudellisesta, vero-oikeudellisesta ja moraalaisesta näkökulmasta (Knuutinen, 2014, s. 172–182).

Yhteiskuntavastuudiskurssi taasen voi vedota yleisöön, joka arvostaa edellä mainittujen laillisuusperiaatteiden lisäksi panostusta vastuullisuuteen ja kokee yrityksen yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja kehittyneisyyden keskeisinä asioina. Kohdeyleisö voi olla viranomaisia, asiakkaita, sijoittajia tai yhteistyökumppaneita, jotka vaativat tiettyjen vastuullisuusperiaatteiden noudattamista. Aineistosta käy ilmi, että ainakin jotkut verojalanjälkensä raportoivista yrityksistä odottavat vastuullista veropolitiikkaa myös yhteistyökumppaneiltaan, kuten toimittajilta ja alihankkijoilta. Vastuullisuus kiinnostaa myös sijoittajia, sillä viime aikoina on puhuttu suoranaisestä vastuullisuustrendistä, joka näkyy Suomessa vastuullisen sijoittamisen selvänä kasvuna. Sijoitusvalmentaja Tapio Haavisto näkeekin vastuullisuuden olevan tapa erottautua ja maine-etua. (Akrenius, 2020). Knuutinenkin (2020, s. 383) huomauttaa, että yrityksen maine on merkittävä tekijä yrityksen vastuullisuusvalinnoissa ja maineeseen voidaan vaikuttaa toimilla, jotka vaikuttavat siihen myönteisesti tai toimilla, joilla on kielteinen vaikutus.

Ei ole kuitenkaan yksiselitteistä, miten vastuullisuus tai yleisön mielestä oikeat toimintaperiaatteet käsitteellistetään. Yleisöstä riippuen esimerkiksi verostrategisten periaatteiden kohdalla verojen välttely voidaan tulkita joko epäoikeudenmukaisena toimintatapana, kuten sosiaalisten normien teorian mukaan nähtävänä yhteiskunnalta ottamisena, tai päinvastoin nähden verot lahjana valtiolle, jolloin aggressiivinenkin verosuunnittelu tulkitaan vain hyötyjen optimoinniksi eikä eettiseksi paheeksi (Dowling, 2014; Slemrod, 2004). Antonetti & Anesa (2017) esittävät myös, että yhtiöiden olisi suotavaa olla optimaalisesti aggressiivinen sopivalla hyöty-haittasuhteella, jolloin yritys voisi esiintyä positiivisessa valossa sijoittajien silmissä. Näin ollen epäkohtadiskurssilla voidaan myös vedota sijoittajiin, mutta hieman eri tavoin. Epäkohtadiskurssikaan ei tosin esitä aggressiivista verosuunnittelua positiivisessa valossa, mutta tuo kyllä selkeästi esiin verosuunnittelun tärkeyden kilpailukyvyn ylläpitämisessä sekä verojen ja sääntelyn haitat yrityksille. Tällöin diskurssi voi tuottaa mielikuvia kannattavasta ja rohkeasta yrityksestä. Sääntelyn ja politiikan kritisoinnilla voidaan puolestaan vedota niin samanmielisiin asiakkaisiin tai sijoittajiin kuin myös viranomaisiin tai muihin sääntelystä vastaaviin tahoihin.

6.4 Tutkimuksen luotettavuus

Usein menetelmäkirjallisuudessa tutkimuksen luotettavuuden arviointiin esitetään tutkimuksen validiteetin ja reliabiliteetin käsitteitä validiteetin kuvatessa tutkimuksen pätevyyttä tutkimuksessa esitetyn ongelman mittaamiseen ja

reliabiliteetin käsittäessä tutkimuksen toistettavuuden mahdollisuuden. (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 136). Käsitteet pohjautuvat kuitenkin kvantitatiivisesta tutkimuksesta ja niiden käyttöä kvalitatiivisessa tutkimuksessa on kritisoitu soveltumattomuudesta tutkimuksen arviointiin (Hirsjärvi ym., 2007, s. 227; Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 137), joskin Puusa & Juuti (2020, s. 179) esittävät, että näiden taustalla olevaa perusajatusta tutkimuksen uskottavuudesta ei tulisi sivuuttaa. Laadullisessa tutkimuksessa korostuu enemmän tutkimuksen ainutlaatuisuus, jolloin validiteettia ja reliabiliteettia sellaisenaan on vaikea arvioida (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 136). Olennaista on myös huomioida laadullisen tutkimuksen perusominaisuudet; laadullisella tutkimuksella ei pyritä yleistettävyyteen, vaan ilmiön kuvaamiseen ja ymmärtämiseen (Puusa & Juuti, 2020, s. 188).

Luotettavuuden arviointi on kuitenkin keskeistä myös laadullisessa tutkimuksessa, vaikkei niitä sanatarkasti validiteetin ja reliabiliteetin näkökulmasta pystyisi tarkastella (Hirsjärvi ym., 2007, s. 226). Luotettavuuden käsitteen voidaan nähdä jakautuvan uskottavuuteen, eettisyyteen ja luotettavuuteen. Uskottavuus viittaa tutkimuksen asianmukaiseen ja huolelliseen toteutukseen tavalla, joka saa lukijat vakuuttumaan tutkimuksen tuloksista. Eettisyydellä tarkoitetaan tutkijan toimia eettisten periaatteiden mukaisesti ja haittaa aiheuttamatta tutkimuksen kohteelle. Luotettavuus puolestaan käsittää tutkijan asiantuntevuuden tutkimuksen toteutuksessa ja soveltuvien menetelmien valinnassa tutkijan kuvaessa tutkimuksen etenemisen totuudenmukaisesti ja tarkasti. (Puusa & Juuti, 2020, s. 177).

Tutkimuksen uskottavuuden arvioinnissa korostuu usein myös laadullisen tutkimuksen subjektiivisuus. Tutkijan roolia objektiivisena tarkkailijana on usein pidetty tieteellisesti ideaalina lähtökohtana, mutta laadullisessa tutkimuksessa täysin objektiivinen tutkimus ei ole mahdollista. (Puusa & Juuti, 2020, s. 189). Tutkimuksen objektiivisuutta ja totuudenmukaisuutta käsitellään myös yleensä samassa yhteydessä. Siihen, mitä totuus oikeasti tarkoittaa on kuitenkin useampi näkökulma. Epistemologisessa ajatusmaailmassa on neljä totuusteoriaa: totuuden korrespondenssiteoria, totuuden koherenssiteoria, pragmaattinen totuusteoria sekä konsensukseen perustuva totuusteoria. Objektiivisuutta ihannoidaan lähinnä korrespondenssiteoriassa, jossa totuus perustuu havaintoihin todellisuudesta ja niiden varmentamiseen. Laadullisen tutkimuksen totuudenmukaisuuteen puolestaan uskotaan konsensukseen perustuvassa teoriassa, jossa totuuden pohjana on yhdessä luodut sopimukset ja näkemykset sekä pragmaattisessa totuusteoriassa, jossa totuus muotoutuu tiedon käytännön hyödyllisyydestä. Teorian kehittämistä tukee myös koherenssiteoria, joka perustuu väitteen johdonmukaisuuteen. (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 134–135). Vaikkei objektiivisuutta voida odottaa laadullisesta tutkimuksesta määrällisen tavoin ja tutkimuksessa tulisi ennemmin keskittyä subjektiivisen näkökulman tarjoamaan syvälliseen tulkintaan (Puusa & Juuti, 2020, s. 189, 201), on syytä kuitenkin kiinnittää huomiota havaintojen luotettavuuteen ja puolueettomuuteen (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 135).

Puusa & Juuti (2020, s. 190) esittääkin, että tutkimuksen luotettavuutta ja uskottavuuden tasoa tulisi tarkastella monimuotoisemmin. Tutkimuksen

validiteetin ja reliabiliteetin toistettavuuden ja yleistettävyyden käsitteiden sijaan laadullisessa tutkimuksessa tutkimuksen uskottavuutta voisi tarkastella laajemmin tutkimuksen ominaisuuksien perusteella. Uskottavuuteen voidaan nähdä vaikuttavan aineiston ja analyysin monipuolisuus sekä kyky kuvata ja tulkita ilmiötä ja tuloksia syvällisesti, tutkimusprosessin johdonmukaisuus ja laadukas argumentointi, teoreettisen viitekehyksen, aineiston ja menetelmien yhteensopivuus sekä tutkimuksen tuottama lisäarvo ja eettiset periaatteet. (Puusa & Juuti, 2020, s. 201).

Laadullisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida ja lisätä tutkijan yksityiskohtaisella argumentoinnilla tutkimuksen toteuttamisesta, jolloin voidaan tehdä tulkintoja tutkimuksessa esitettyjen teorioiden, menetelmien ja tulkintojen yhteensopivuudesta ja jäljitettävyydestä (Hirsjärvi ym., 2007, s. 227; Puusa & Juuti, 2020, s. 188). Luotettavuutta voidaan pyrkiä parantamaan myös triangulaation avulla, jossa tutkimukseen pyritään hakea monimuotoisempia näkökulmia ja vahvempaa validiteettia tyypillisesti useampaa eri tutkimusmenetelmää hyödyntäen (Tuomi & Sarajärvi, 2009, s. 142–143). Puusa & Juuti (2020, s. 185) huomauttavat kuitenkin, että triangulaation hyödynnettävyys on toisissa tutkimuksissa parempi kuin toisissa ja esimerkiksi tässä tutkimuksessa hyödynetyssä diskurssianalyysissä vaikutus luotettavuuteen ei ole niin suuri kuin jossain muussa laadullisessa tutkimuksessa diskurssianalyysin ollessa hyvin subjektiivinen menetelmä. Näin ollen tutkimuksen luotettavuuden arviointia tehdessä on hyvä ottaa huomioon myös siinä hyödynnetty menetelmä ja sen ominaispiirteet.

Diskurssianalyttisessä tutkimuksessa on keskeistä arvioida, että tutkimus vastaa tutkimuskysymyksiin, se toteutetaan linjassa tutkimustavoitteen kanssa ja menetelmävalinnat sopivat ilmiön tarkasteluun (Remes, 2006, s. 365). Diskurssianalyttisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa voidaan puhua validiteetin, konsistenssin ja koherenssin käsitteistä. Koherenssi käsittää tutkimuksen kohteen ja tutkimuksessa tehtyjen valintojen ja toteutuksen yhteneväisyyden ja sitä voidaan arvioida tutkimuksen tavoitteisiin suhteuttamalla. Konsistenssi puolestaan käsittää loogisuuden, esimerkiksi aineiston ja menetelmän välillä. Validius taas arvioi, täyttääkö tutkimus tehtävänsä eli tutkii sitä, mitä oli tarkoituskin. (Remes, 2003). Diskurssianalyysin luotettavuutta arvioidessa on hyvä myös huomioida diskurssianalyttisen tutkimuksen ominaispiirteet. Diskurssianalyysin tavoitteena ei ole universaalien totuuksien esittäminen ja faktisuus pätee vain tietyn kapean kielenkäyttötilanteen sisällä (Juhila & Suoninen, 2013, s. 360).

Tässä tutkimuksessa tutkimuksen luotettavuutta on pyritty parantamaan toimimalla alusta alkaen johdonmukaisesti ja eettisiä periaatteita kunnioittaen. Vaikka menetelmässä korostuu subjektiivisuus, tutkimusta toteuttaessa on pyritty puolueettomuuteen. Tutustumalla huolellisesti menetelmiin ja aineistoon, kuvaamalla tutkimusprosessi tarkasti sekä toteuttamalla sen vaiheet loogisesti ja huolellisesti on parannettu tutkimuksen uskottavuutta. Menetelmän ja aineiston yhteensopivuutta on myös arvioitu ja siihen liittyvät riskit huomioitu. Lisäksi hyödyntämällä aineiston erittelyyn sisällönanalyysiä alustavana menetelmänä ja

siirryttyä sen jälkeen diskurssianalyysiin, on tehty analyysistä monipuolisempaa, syvällisempää ja siten uskottavampaa. Jotta tutkimus täyttää tavoitteensa ja on siten myös validi, tutkimuksen edetessä ja sen loppuun saakka on kiinnitetty huomiota siihen, että tutkimus vastaa tutkimuskysymyksiin ja tutkii sitä, mitä on tarkoituskin.

6.5 Tutkimuksen arviointi ja jatkotutkimusehdotukset

Laadullinen tutkimus ei pyri yleistyksiin tai tarkkaan määritettyihin hypoteeseihin vastaamiseen, vaan tutkimuksessa keskeisiä piirteitä ovat moniulotteisuus, merkitysten ja todellisuuden kuvaaminen, tarkoituksenmukainen aineiston valinta ja subjektiivisuus. (Stake, 2010, s. 15; Hirsjärvi ym., 2003, s. 151–155). Erityisesti diskurssianalyysin kohdalla korostuu tutkimuksen tulkinnallinen ja subjektiivinen luonne, ja tutkimus mahdollistaa ainoastaan kapean katsauksen tapoihin käyttä kieltä, sillä sen avulla ei voida selittää kaikkea eikä diskurssia ole mahdollista tutkia täysin ja kokonaan. Myös tutkija itse on alisteinen diskursseille ja oma rooli vaikuttaa esimerkiksi aineiston valintaan, rajauksiin ja lähestymistapoihin. Lisäksi tutkija vielä osallistuu diskursseihin tuottaessaan tekstiään, ja tutkimuskin syntyy osaksi puheenvuoroja. (Pynnönen, 2013).

Tässä tutkimuksessa on mielestäni onnistuttu vastaamaan laadulliselle tutkimukselle asetettuihin odotuksiin luotettavuuden kriteerejä noudattaen ja luotu oma puheenvuoro niukasti käsitellyn verojalanjäljen teeman ympärille. Tutkimuksen aineisto on kerätty laadulliselle analyysille ominaiseen tapaan tutkijan omaa harkintaa noudattaen, tarkastellen aihetta moniulotteisesti ja kokonaisvaltaisesti pyrkien *kuvaamaan* merkityksiä ja todellisuutta ja vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Tutkimus antaa omalla kapealla alueellaan vastauksen siihen, minkä teemojen ympärille yrityksen verojalanjälki rakentuu, millaisia diskursseja siitä tuotetaan ja millaisin kielellisin keinoin argumentaatiota vahvistetaan. Rationalistista tieteenfilosofista lähtökohtaa mukailevalla diskurssianalyysillä pyritään diskurssin kuvaamiseen ja retorisesti painottuneessa diskurssianalyysissä ollaan kiinnostuneita vakuuttamisen keinoista (Pynnönen, 2013). Näin ollen tutkimuksessa on pystytty vastamaan tutkimusstrategian ja sen tavoitteiden mukaisiin odotuksiin ja luonnollisesti myös tutkimuskysymyksiin.

Kuten Pynnönen (2013) mainitsi, tutkija on kuitenkin itse alisteinen diskursseille, jolloin hieman erilaista variaatiota voisi syntyä tutkijan tehdessä erilaisia aineistorajauksia tai tarkastellessa aihetta eri näkökulmasta. Tämä työ esittää näin ollen katsauksen aiheeseen nojaten aiemman tutkimuksen lisäksi omiin tulkintoihini aiheesta määrätyn rajauksin. Subjektiivisuus, yksilöllisyys ja mahdollisuus tarkastella asioita useasta eri näkökulmasta ovat kuitenkin laadullisen tutkimuksen perusominaisuuksia (Stake, 2010, s. 15; Hirsjärvi ym., 2003, s. 155), jolloin tutkimus esittää oman versionsa totuudesta kuitenkin luotettavuuden periaatteita noudattaen.

Tutkimuksen keskeisimmiksi haasteiksi tunnistin diskurssianalyttisen menetelmän itsessään, verojalanjälkeen liittyvän tutkimusaukon ja sitä myötä

viitekehysten ja tulosten rajaamisen järkevästi. Diskurssianalyttinen strategia on melko haastava ja koin sen omaksumisen vaativan huomattavasti enemmän työtä kuin esimerkiksi johdonmukaisen sisällönanalyysin, jonka avulla vastasin ensimmäiseen tutkimuskysymykseeni. Diskurssintutkimukseen ei myöskään ole selkeää, yksiselitteistä menetelmää tai työkalua, vaan prosessi voidaan toteuttaa monin eri tavoin aineistosta ja tutkimusnäkökulmasta riippuen, minkä lisäksi prosessi on yleisesti pitkä, epälineaarinen ja pienistä palasista koostuva (Pietikäinen, 2009, s. 124–126). Kriittistä on myös ymmärtää diskurssianalyttisen tutkimusstrategian tarkoitus ja tavoitteet, sillä tulkintavirheen tekeminen on tämän menetelmän kohdalla helppoa. Esimerkiksi analysoidessani diskursseissa käytettyä retoriikkaa, keskeistä oli ymmärtää, ettei pelkän retoriikan tarkastelu itsessään riitä, vaan on myös huomioitava argumentaation funktionaalinen luonne, eli mitä argumenteilla tehdään ja saadaan aikaan (Jokinen, 2016c, s. 338–339). Tutkimuskysymykseni eivät sen vuoksi olleetkaan heti selvillä, vaan tarkentuvat ajan mittaan analyysin edetessä, arvioidessani sitä, millaiseen diskurssianalyttiseen suuntaukseen aineisto ja siinä esiintyvät kielelliset elementit soveltuvat parhaiten.

Diskurssianalyysin haasteellisuuden lisäksi jouduin kriittisesti pohtimaan diskurssianalyysin käyttöä ja perusteltavuutta ehkä hieman epätyypillisessä yhteydessä verojalanjälkiraportointia tarkasteltaessa. Varsinkin retorisisessa analyysissä tyypillistä on hyödyntää esimerkiksi poliittisia keskusteluita tai kaunokirjallisuutta, mutta toisaalta yhtä lailla hyödynnettävissä on erilaiset kirjalliset dokumentit (Jokinen, 2016c, s. 338), mitä verojalanjälkiraportointi käsittää. Lisäksi mielenkiintoista olikin selvittää, millaista retoriikkaa tällaisessa julkisessa ja virallisessa organisaation raportoinnissa käytetään, mihin sillä pyritään, ja onko aineistosta löydettävissä jotain yllättävää tai ristiriitaista. Tulokset olivatkin mielestäni melko mielenkiintoisia ja tarjosivat hyvin erilaisia, hieman odottamattomiakin näkökulmia ja retorisia elementtejä. Laadullista menetelmää hyödyntävä analyysi toteutetaankin usein induktiivisesti, pyrkien tuomaan esiin yllättäviä ja ennalta määräämättömiä asioita (Hirsjärvi ym., 2007, s. 160).

Lisäksi verojalanjäljen ja sen raportoinnin ollessa edelleen melko tuntematon ja vähän tutkittu sekä säädely käsite, viitekehys oli osin rakennettava verojalanjäljen taustatekijöistä tai muista siihen liittyvistä keskeisistä kysymyksistä. Yksi verojalanjälkeen liittyvä näkökulma on vastuullisuus, jota esimerkiksi Kalliola (2015) tarkasteli Pro Gradu tutkielmassaan liittyen veroihin ja verojalanjälkeen osana yhteiskuntavastuuta ja raportointia tai raportointiin keskittyvä näkökulma, kuten Heikkilän (2020) sisällönanalyysillä toteutettu Pro Gradu -työssä. Itse halusin tarkastella verojalanjälkeä toisesta näkökulmasta tutustuen organisaation ja sen toimien rooliin verojalanjäljen muodostumisen taustalla, joten verojalanjäljen raportoinnin perusperiaatteen ja taustalla olevan sääntelyn kuvauksen lisäksi tarkastelin verostrategiaa, joka on myös keskeinen aihe verojalanjälkiraportoinnissa.

Verojalanjälkeen ilmiönä ja sen raportointiin liittyvä tutkimus on edelleen vähäistä. Mahdollisuudet jatkotutkimuksille ovat näin ollen melko monipuoliset. Oma tutkimustani olisi voinut laajentaa esimerkiksi aineistoa vertailevalla

näkökulmalla, tarkastellen mahdollisia yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia raportointiin velvoitettujen valtion enemmistöomisteisten yhtiöiden ja vapaaehtoisesti raportoivien yritysten välillä. Mielenkiintoista voisi olla selvittää, muuttaako vapaaehtoisuus raportoinnissa esiintyviä teemoja tai tuotetaanko niissä erilaisia diskursseja, jos yhtiötä ei sido yhtä tiukat raportointivelvoitteet. Veroraportointiin on toki annettu ohjeistus, jota voidaan suositella noudatettavan, mutta vapaaehtoisuus antaa kuitenkin omanlaistaan liikkumavaraa ja siten mahdollisuuksia esittää tai jättää esittämättä asioita. Tutkimukseen yhdistettynä mixed methods -tutkimuksena tai täysin erillisenä tutkimuksena kiinnostavan näkökulman toisi myös kvantitatiivinen tutkimus, joka olisi itselläni ollut yksi mielenkiintoinen vaihtoehto. Ainakaan tällä hetkellä aineistoa ei ollut riittävästi määrälliseen tutkimukseen, sillä riittävän moni yritys ei kuitenkaan raportoi kokonaisverokontribuutiotaan eikä siitä ollut saatavilla tilastodataa. Kvantitatiivinen tutkimus kuitenkin mahdollistaa täysin erilaisen tutkimusnäkökulman ja sitä hyödyntämällä voidaan esittää aineistosta erilaisia tilastollisia malleja, pyrkien yleistämiseen (Valli, 2015, s. 10–11). Tämä voisi mahdollistaa esimerkiksi erilaisten korrelaatioiden kuvaamisen havaintoaineistosta hyödyntämällä verokontribuutiolukuja sekä jotain muuta mielenkiintoista tilastolliseen analyysiin soveltuvaa tietoa, joiden välillä voitaisiin päätellä olevan yhteys (Valli, 2015, s. 50).

LÄHTEET

- Abdul Wahab, N. S. & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. *The British Accounting Review*, 44(2), 111-124. Haettu osoitteesta: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.jyu.fi/science/article/pii/S0890838912000212?via%3Dihub>
- Ahteensivu, A. (2018). Maine, maineriski ja sen vaikutukset. Julkaisussa A, Ahteensivu, L, Koskinen, J, Kulmala & P, Havakka (toim.), *Riskienhallinnan ajankohtaisia teemoja*. (s. 75–123). Tampere University Press. Haettu osoitteesta: <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-03-0701-1>
- Akrenius, M. (13.8.2020). Vastuullisen sijoittamisen buumi kasvaa, kysyntä kasvanut myös koronakriisin aikana. *Salkunrakentaja*. Haettu osoitteesta: <https://www.salkunrakentaja.fi/2020/08/vastuullisen-sijoittamisen-buumi-kasvaa-kysynta-kasvanut-koronakriisin-aikana/>
- Alexander, R. M. (2013). Tax transparency. *Business Horizons*, 56(5), 543–549. Haettu osoitteesta: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.jyu.fi/science/article/pii/S0007681313000980?via%3Dihub>
- Antonetti, P. & Anesa, M. (2017). Consumer reactions to corporate tax strategies: The role of political ideology. *Journal of Business Research*, 74, 1-10. Haettu osoitteesta: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0148296316306877>
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L. & Larcker, D. F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 391-411. Haettu osoitteesta: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410111000371>
- Atlas.ti. Scientific Software Development GmbH. (2020). What is Atlas.ti? Haettu osoitteesta: <https://atlasti.com/product/what-is-atlas-ti/>
- Aula, P. (2009). Organisaatioiden maineriskit: kontekstina sosiaalinen media. *Työ ja ihminen, Tutkimusraportti (37)*, 57–68. Haettu osoitteesta: https://www.researchgate.net/publication/266026164_Organisaatioiden_maineriskit_Kontekstina_sosiaalinen_media
- Austin, C. R. & Wilson, R. J. (2017). An examination of reputational costs and tax avoidance: Evidence from firms with valuable consumer brands. *Journal of the American Taxation Association*, 39(1), p. 67-93. Haettu osoitteesta: <https://web-b-ebshost-com.ezproxy.jyu.fi/ehost/detail/detail?vid=0&sid=375fb8f0-1b96-49ee-ad1b-94b7637adb57%40pdc-v-sess-mgr02&bdata=JnNpdGU9ZWwhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=121698320&db=bsh>
- Bird, R. & Davis-Nozemack, K. (2018). Tax Avoidance as a Sustainability Problem. *Journal of Business Ethics*, 151(4), 1009-1025. Haettu osoitteesta: <https://link-springer-com.ezproxy.jyu.fi/content/pdf/10.1007/s10551-016-3162-2.pdf>
- Brenkert, G. (2019). Mind the Gap! The Challenges and Limits of (Global)

- Business Ethics. *Journal of Business Ethics*, 155(4), 917-930. Haettu osoitteesta: <https://link-springer-com.ezproxy.jyu.fi/content/pdf/10.1007/s10551-018-3902-6.pdf>
- Carroll, A. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review* (pre-1986), 4(000004), 497-505. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com.ezproxy.jyu.fi/docview/230015653?pq-origsite=primo>
- Chen, K. & Tsai, H. (2018). Taxing the rich policy, evasion behavior, and portfolio choice: A sustainability perspective. *Cogent Business & Management*, 5(1). Haettu osoitteesta: <https://www-tandfonline-com.ezproxy.jyu.fi/doi/full/10.1080/23311975.2018.1526362>
- Christensen, J. (2011). The looting continues: Tax havens and corruption. *Critical perspectives on international business*, 7(2), 177-196. Haettu osoitteesta: <https://www-emerald-com.ezproxy.jyu.fi/insight/content/doi/10.1108/17422041111128249/full/html>
- Cobham, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance and development finance. Working paper nro 129. Haettu osoitteesta: <http://www.satax-guide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/Tax-easion-tax-avoidance-and-development.pdf>.
- Desai, M. A., Foley, C. F. & Hines, J. R. (2006). The demand for tax haven operations. *Journal of Public Economics*, 90(3), 513-531. Haettu osoitteesta: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272705001350>
- Desai, M. A. & Hines, J. R., Jr. (2002). Expectations and expatriations: Tracing the causes and consequences of corporate inversions. *National Tax Journal*, 55(3), p. 409-440. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com.ezproxy.jyu.fi/docview/203276397>
- Direktiivi (EU) 2013/36: Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2013/36/EU oikeudesta harjoittaa luottolaitostoimintaa ja luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten vakavaraisuusvalvonnasta, direktiivin 2002/87/EY muuttamisesta sekä direktiivien 2006/48/EY ja 2006/49/EY kumoamisesta. (27.06.2013). Euroopan Unionin virallinen lehti. Haettu osoitteesta: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=celex%3A32013L0036>
- Direktiivi (EU) 2014/95: Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta. (15.11.2014). Haettu osoitteesta: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>
- Dowling, G. (2014). The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? *Journal of Business Ethics*, 124(1), 173-184. Haettu osoitteesta: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-013-1862-4>.
- Dowling, G. R. (1986). Managing your corporate images. *Industrial Marketing*

- Management, 15(2), 109–115. Haettu osoitteesta: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.jyu.fi/science/article/pii/0019850186900519?via%3Dihub>
- Eskola, J. (2015). Laadullisen tutkimuksen juhannustaiat: laadullisen aineiston analyysi vaihe vaiheelta. Teoksessa R, Valli, J, Aaltola & S, Herkama (toim.), *Ikkunoita tutkimusmetodeihin: 2, Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin* (4.uud.p.) (s.180–200). PS-Kustannus.
- European Commission. (2014). General assessment of potential economic consequences of country-by-country reporting under CRD IV. Final Report September 2014. Publications office of European Union. EU publications. Haettu osoitteesta: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0a178acc-d60a-11e5-a4b5-01aa75ed71a1/language-en>
- Fairclough, N. (2003). *Analysing discourse: Textual analysis for social research*. Routledge. [e-kirja]. Haettu osoitteesta: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/jyvaskyla-ebooks/reader.action?docID=199319>
- Finér, S. (30.10.2017). Aggressiivinen verosuunnittelu aiheuttaa suuren loven verotuloihin. Finnwatch. Haettu osoitteesta: <https://www.finnwatch.org/fi/teemat/493-aggressiivinen-verosuunnittelu-aiheuttaa-suuren-loven-verotuloihin>.
- Finnwatch. (28.11.2019). Ruotsi ja EU:n veroparatiisit vesittivät maakohtaisen veroraportoinnin. Haettu osoitteesta: <https://finnwatch.org/fi/uutiset/671-ruotsi-ja-eu:n-veroparatiisit-vesitti-vaet-maakohtaisen-veroraportoinnin>. Luettu: 7.8.2020.
- Gallemore, J., Maydew, E. L. & Thornock, J. R. (2014). The Reputational Costs of Tax Avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 1103-1133. Haettu osoitteesta: <https://onlinelibrary-wiley-com.ezproxy.jyu.fi/doi/epdf/10.1111/1911-3846.12055>
- Gee, J. P. (2010). *An Introduction to Discourse Analysis. Theory and method*. Third edition. Routledge.
- Global Reporting Initiative. (2021). The global standards for sustainability reporting. Haettu osoitteesta: <https://www.globalreporting.org/standards/>
- Gotsi, M. & Wilson, A. M. (2001). Corporate reputation: Seeking a definition. *Corporate Communications: An International Journal*, 6(1), 24-30. Haettu osoitteesta: <https://www-emerald-com.ezproxy.jyu.fi/insight/content/doi/10.1108/13563280110381189/full/html>
- Graham, J. R., Hanlon, M., Shevlin, T. & Shroff, N. (2014). Incentives for tax planning and avoidance: Evidence from the field. *Accounting Review*, 89(3), 991-1023. Haettu osoitteesta: https://www-jstor-org.ezproxy.jyu.fi/stable/24468325?seq=1#metadata_info_tab_contents
- Halliday, M. A. K. & Matthiessen, C. M. I. M. (2013). *Halliday's introduction to functional grammar* (4th edition.). London: Routledge, Taylor & Francis Group.
- Hanlon, M. & Slemrod, J. (2009). What does tax aggressiveness signal?

- Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*, 93(1-2), 126-141. Haettu osoitteesta: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.jyu.fi/science/article/pii/S0047272708001321?via%3Dihub>
- 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. Haettu osoitteesta: <https://link-springer-com.ezproxy.jyu.fi/article/10.1007%2Fs10551-013-1843-7>
- Harmaa talous & talousrikollisuus. (6.4.2020). Rikostorjunta. Haettu osoitteesta: <https://www.vero.fi/harmaa-talous-rikollisuus/torjunta/rikostorjunta/>
- Heikkilä, K. (2020). Valtio-omisteisten yhtiöiden vastuullinen veroraportointi. (pro gradu -tutkielma, Tampereen yliopisto). Haettu osoitteesta: <https://core.ac.uk/download/pdf/288313455.pdf>
- Heikkonen, J. (1995). Moraali ja etiikka käytännössä: Käsikirja. Helsinki: Tietosanoma.
- Heracleous, L. (2004). Interpretivist approaches to organizational discourse. Teoksessa Grant, D., Hardy, C., Osrick, C. & Putnam, L. *The SAGE handbook of organizational discourse* (s. 175-192). SAGE Publications Ltd. Haettu osoitteesta: http://sk.sagepub.com.ezproxy.jyu.fi/reference/hdbk_orgdiscourse/n8.xml
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2003). Tutki ja kirjoita (9. uud. laitos.). Helsinki: Tammi.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2007). Tutki ja kirjoita (13. osin uud. laitos.). Helsinki: Tammi.
- Hoi, C. K., Wu, Q. & Zhang, H. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? evidence from irresponsible CSR activities. *The accounting review: a journal of the American Accounting Association*, 88(6), 2025-2059. Haettu osoitteesta: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=c1823392-e97c-4c83-9671-cfae4ab7fb45%40sdc-v-sessmgr02>.
- Hurme, T. (Syyskuu 2006). Kuulutko "meihin"? *Kielikello. Kielenhuollon tiedotuslehti*. Haettu osoitteesta: <https://www.kielikello.fi/-/kuulutko-meihin->
- Hänninen, J. (26.10.2018). Finnwatch: Hallitus antaa verokikkailun jatkua - Sähköyhtiö Caruna hyödyntää porsaanreikää laissa. *Yle*. Haettu osoitteesta: <https://yle.fi/uutiset/3-10476437>.
- Jokinen, A. (2016a). Diskurssianalyysin suhde sukulaistraditioihin. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 249-265). Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A. (2016b). Poliitikkojen puheet puntarissa: Kaupunginvaltuutettujen asunnottomuuspuheiden retoriikka. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 145-172). Tampere: Vastapaino [E-kirja].

- Jokinen, A. (2016c). Vakuuttelevan ja suostuttelevan retoriikan analysoiminen. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 337–368). Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A. (2016d). Vakuuttelevan ja suostuttelevan retoriikan analysoiminen. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 273–299). Tampere: Vastapaino [E-kirja].
- Jokinen, A. & Juhila, K. (2016a). Diskurssianalyttisen tutkimuksen kartta. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 267–310). Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A. & Juhila, K. (2016b). Valtasuhteiden analysoiminen. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 75–104). Tampere: Vastapaino.
- Jokinen, A., Juhila, K. & Suoninen, E. (2016). Diskursiivinen maailma: Teoreettiset lähtökohdat ja analyttiset käsitteet. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 25–50). Tampere: Vastapaino.
- Juhila, K & Suoninen, E. (2016). Kymmenen kysymystä diskurssianalyysistä. Teoksessa A, Jokinen, K, Juhila, K & E, Suoninen (toim.), *Diskurssianalyysi: Teoriat, peruskäsitteet ja käyttö* (s. 360–375). Tampere: Vastapaino [E-kirja].
- Kalliola, K. (2015). *Vastuullista vai ei? Verot ja yritysten yhteiskuntavastuu suomalaisessa kontekstissa*. (pro gradu –tutkielma, Tampereen yliopisto). Haettu osoitteesta: <https://trepo.tuni.fi/bitstream/handle/10024/97512/GRADU-1435226366b.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Kanakare, M. (14.11.2019). Fortum rahoittaa valtavaa Uniper-hankintaa Veroparatiisina tunnetun Irlannin kautta - mikä on ongelma? *Talouselämä*. Haettu osoitteesta: <https://www.talouselama.fi/uutiset/fortum-rahoittaa-valtavaa-uniper-hankintaa-veroparatiisina-tunnetun-irlannin-kautta-mika-on-ongelma/9507a3b0-6d14-4fe6-8357-257e8cc7270d>.
- Keskuskaupakamari. (2019). Suuri veroselvitys. Haettu osoitteesta: <https://kauppakamari.fi/wp-content/uploads/2019/01/suuri-veroselvitys-2019-web.pdf>
- Kirchler, E., Maciejovsky, B. & Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*, 24(4), 535-553. Haettu osoitteesta: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.jyu.fi/science/article/pii/S0167487002001642?via%3Dihub>
- Knus-Galán, M. (03.04.2016a). Nordea perustanut asiakkailleen satoja yhtiöitä veroparatiiseihin. *Yle*. Haettu osoitteesta:

<https://yle.fi/aihe/artikkeli/2016/04/03/nordea-perustanut-asiakkailleen-satoja-yhtioita-veroparatiiseihin>.

- Knus-Galán, M. (03.04.2016b). Panamapaperit paljastavat vallanpitäjien Veroparatiisiyhtiöt. *Yle/MOT*. Haettu osoitteesta: <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2016/04/03/panama-paperit-paljastavat-vallanpitajien-veroparatiisiyhtiot>
- Knus-Galán, M. (03.04.2019). Panaman paperien avulla kerätty miljardi euroa maailmalla – Suomen verottaja on määrännyt maksuun muutamia miljoo-nia: ”Tapaukset ovat aikaa vieviä”. *Yle/MOT*. Haettu osoitteesta: <https://yle.fi/aihe/artikkeli/2019/04/03/panaman-paperien-avulla-keratty-miljardi-euroa-maailmalla-suomen-verottaja-on>
- Knuutinen, R. (2017). Hyvät pahat verot. Jyväskylä: Docendo.
- Knuutinen, R. (2012). Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Alma Talent Verkkokirjahylly. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/JAJBBXXTBFAEE#kohta:i>
- Knuutinen, R. (2014). Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Knuutinen, R. (2020). Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent Verkkokirjahylly. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.jyu.fi/teos/DAHBIXDTEB#/kohta:Esipuhe\(20\)/piste:b17](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.ezproxy.jyu.fi/teos/DAHBIXDTEB#/kohta:Esipuhe(20)/piste:b17)
- Kosonen, K. (2013). Veroparatiisit, verosuunnittelu ja veronkierto. *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, 109(3), 383–398. Haettu osoitteesta: <https://www.taloustieteellinenyhdistys.fi/wp-content/uploads/2014/09/Kosonen.pdf>.
- Kotimaisten kielten keskus. (2020a). Kielitoimiston sanakirja. *Maine*. Haettu osoitteesta: <https://www.kielitoimistonsanakirja.fi/#/maine>. Luettu: 08.07.2020.
- Kotimaisten kielten keskus. (2020b). Kielitoimiston sanakirja. *Kulmakivi*. Haettu osoitteesta: <https://www.kielitoimistonsanakirja.fi/#/kulmakivi>. Luettu: 06.02.2021.
- KPMG. (28.8.2016). Maakohtainen raportointi mutkistaa compliance-kenttää, mutta tarjoaa myös mahdollisuuksia. Haettu osoitteesta: <https://home.kpmg/fi/fi/home/Pinnalla/2016/08/maakohtainen-raportointi-mutkistaa-compliance-kenttaa-mutta-tarjoaa-myos-mahdollisuuksia.html>.
- Lanis, R. & Richardson, G. (2015). Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439-457. Haettu osoitteesta: <https://search.proquest.com/docview/1660605106?accountid=11774>.
- Lanis, R. & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 75-100. Haettu osoitteesta:

- <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/09513571311285621/full/pdf?title=corporate-social-responsibility-and-tax-aggressiveness-a-test-of-legitimacy-theory>
- Lenz, H. (2018). Aggressive Tax Avoidance by Managers of Multinational Companies as a Violation of Their Moral Duty to Obey the Law: A Kantian Rationale. *Journal of Business Ethics*, 165(4), 681-697. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com.ezproxy.jyu.fi/docview/2158401742?pq-origsite=primo>
- Miles, M. B. & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook* (2nd ed.). Thousand Oaks (Calif.): Sage.
- Metsämuuronen, J. (2008). *Laadullisen tutkimuksen perusteet* (3. uud. p.). Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.
- Middleton, A. & Muttonen, J. (2020). *Multinational enterprises and transparent Tax reporting*. New York: Routledge.
- Mintzberg, H. (1978). Patterns in Strategy Formation. *Management Science*, 24(9), 934-948. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com/docview/205833133?accountid=11774>.
- MTV Uutiset. (16.1.2004). Enronin oikeudenkäynti vihdoin alkuun. Haettu osoitteesta: <https://www.mtvuutiset.fi/artikkeli/enronin-oikeudenkaynti-vihdoin-alkuun/2120864#gs.bi3rh7>
- Murphy, R. (2012). "Closing the European tax Gap", A report for Group of the Progressive Alliance of socialists & democrats in the European Parliament, tax research uk. Haettu osoitteesta: https://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/2019-06/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf
- Murray, K. (2003). Reputation - Managing the single greatest risk facing business today. *Journal of Communication Management*, 8(2), p. 142-149. Haettu osoitteesta: <https://www-emerald-com.ezproxy.jyu.fi/insight/content/doi/10.1108/13632540410807619/full/html>
- O'Callaghan, T. (2007). Disciplining Multinational Enterprises: The Regulatory Power of Reputation Risk. *Global Society: Risk and International Relations: A New Research Agenda?* 21(1), 95-117. Haettu osoitteesta: <https://www-tandfonline-com.ezproxy.jyu.fi/doi/full/10.1080/13600820601116583>
- OECD. Glossary of Tax Terms. "Avoidance". Haettu osoitteesta: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>.
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Haettu osoitteesta: <http://www.oecd.org.ezproxy.jyu.fi/ctp/BEPSActionPlan.pdf>
- OECD. (2011). *Corporate loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*. OECD Publishing. Haettu osoitteesta: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119222-en>.
- OECD. (2000). *Towards global tax co-operation report to the 2000 Ministerial Council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affairs; progress in identifying and eliminating harmful tax practices*. Haettu

- osoitteesta: <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/towards-global-tax-cooperation-progress.pdf>
- OECD. (1998). Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Haettu osoitteesta: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page24
- Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624, 5 §: Toiminnan tarkoitus. Viitattu 12.08.2020. Haettu osoitteesta: <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624#a624-2006>
- Panadés, J. (2004). Tax Evasion and Relative Tax Contribution. *Public Finance Review*, 32(2), 183–195. Haettu osoitteesta: <https://journals-sagepub-com.ezproxy.jyu.fi/doi/pdf/10.1177/1091142103261674>
- Pasanen, V. (17.10.2014). "Onko Suomi menettämässä ison siivun verotuloistaan?" Elinkeinoelämän keskusliitto. Haettu osoitteesta: <https://ek.fi/ajankohtaista/blogit/onko-suomi-menettamassa-ison-siivun-verotulojaan/>
- Phillips, N. & Hardy, C. (2002). *Discourse analysis: Investigating processes of social construction*. Thousand Oaks, [Calif.]; London: SAGE. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: <http://methods.sagepub.com.ezproxy.jyu.fi/book/discourse-analysis>
- Pietikäinen, S. & Mäntynen, A. (2009). *Kurssi kohti diskurssia*. Tampere: Vastapaino. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: <https://www.eliblibrary.com/fi/bookshelf>
- Potter, J. (1996). *Representing reality: Discourse, rhetoric and social construction*. London: SAGE. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: <http://sk.sagepub.com.ezproxy.jyu.fi/books/representing-reality/n4.xml?Page-Num=77>
- Puusa, A. & Juuti, P. (2020). *Laadullisen tutkimuksen näkökulmat ja menetelmät*. Tallinna: Gaudeamus.
- Pwc. (2014). *Fit for the future Capitalising on global trends*. 17th Annual Global CEO Survey. Haettu osoitteesta: <https://www.pwc.com/gx/en/ceo-survey/2014/assets/pwc-17th-annual-global-ceo-survey-jan-2014.pdf>
- Pynnönen, A. (2013). *Diskurssianalyysi: Tapa tutkia, tulkita ja olla kriittinen*. Working paper, N:o 379/2013. Jyväskylä: University of Jyväskylä. Haettu osoitteesta: <https://jyx.jyu.fi/bitstream/handle/123456789/42412/978-951-39-5471-0.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Remes, L. (2006). *Diskurssianalyysin perusteet*. Teoksessa J. Metsämuuronen. (toim.), *Laadullisen tutkimuksen käsikirja* (s. 288–374). Jyväskylä: Gummerus.
- Remes, L. (2003). *Yrittäjyyskasvatuksen kolme diskurssia*. Jyväskylän yliopisto. Haettu osoitteesta: <https://jyx.jyu.fi/bitstream/handle/123456789/13332/9513914267.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Rikoslaki (19.12.1997/1228, 1§): Veropetos. Viitattu 15.05.2020. Haettu osoitteesta: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1889/18890039001#L29>
- Rikoslaki (24.8.1990/769, 2 §): Törkeä veropetos. Viitattu: 15.05.2020.

- Haettu osoitteesta: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1889/18890039001#L29>.
- Rikoslaki (24.8.1990/769, 3 §): Lievä veropetos. Viitattu: 15.05.2020. Haettu Osoitteesta: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1889/18890039001#L29>)
- Rikoslaki (24.8.1990/769, 4 §): Verorikkomus. Viitattu 15.05.2020. Haettu osoitteesta: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1889/18890039001#L29>.
- Russell, H. & Brock, G. (2016). Abusive Tax Avoidance and Responsibilities of Tax Professionals. *Journal of Human Development and Capabilities*, 17(2), 278-294. Haettu osoitteesta: <https://www-tandfonline-com.ezproxy.jyu.fi/doi/full/10.1080/19452829.2015.1091810>
- Schneider, F., Buehn, A. & Montenegro, C. E. (2010). New Estimates for the Shadow Economies all over the World. *International Economic Journal: Special Issue on Shadow Economy*, 24(4), 443-461. Haettu osoitteesta: <https://www-tandfonline-com.ezproxy.jyu.fi/doi/pdf/10.1080/10168737.2010.525974?needAccess=true&>
- Schneider, F., Raczkowski, K. & Mróz, B. (2015). Shadow economy and tax evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 34-51. Haettu osoitteesta: <https://www-emerald-com.ezproxy.jyu.fi/insight/content/doi/10.1108/JMLC-09-2014-0027/full/html>
- Scholes, M.S., Wolfson, M.A., Erickson, M., Hanlon, M., Maydew, E.L. & Shevlin, T. (2015). *Taxes and Business Strategy. A Planning Approach*. Fifth edition. New Jersey: Pearson Education.
- Seppälä, P. (4.9.2015). Veroraportointi ei poista ongelmia tai tuo kasvua. PWC uutishuone. [blogikirjoitus]. Haettu osoitteesta: <https://uutishuone.pwc.fi/veroraportointi-ei-poista-ongelmia-tai-tuo-kasvua/>.
- Shaxson, N. (2019). TACKLING TAX HAVENS. *Finance & Development*, 56(3), 6-10. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com.ezproxy.jyu.fi/docview/2284968341?pq-origsite=primo>
- Slemrod, J. (2004). The Economics of Corporate Tax Selfishness. *National Tax Journal*, 57(4), 877-899. Haettu osoitteesta: <http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.jyu.fi/ehost/detail/detail?vid=0&sid=e739f5da-e16d-41d8-9ee0-6f1297ee6f8b%40pdc-v-sessmgr06&bdata=JnN-pdGU9ZWWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=15636976&db=bsh>
- Stake, R. E. (2010). *Qualitative research: Studying how things work*. New York: Guilford Press.
- Stiglingh, M., Venter, E. R., Penning, I., Smit, A., Schoeman, A. & Steyn, T. L. (2017). Tax transparency reporting by the top 50 JSE-listed firms. *South African Journal of Accounting Research*, 31(2), 151-168. Haettu osoitteesta: <https://www-tandfonline-com.ezproxy.jyu.fi/doi/full/10.1080/10291954.2016.1160196>
- Stiglitz, J. E. (1985). The general theory of tax avoidance. *National*

- Tax Journal (Pre-1986), 38(3), 325. Haettu osoitteesta: <https://search-proquest-com.ezproxy.jyu.fi/docview/207250739/fulltextPDF/8375BE64E2A84A30PQ/1?accountid=11774>
- SustainAbility. (2006). Taxing issues: Responsible business and tax. Sustainability Ltd 2006. Haettu osoitteesta: https://sustainability.com/wp-content/uploads/2016/09/sustainability_taxing_issues.pdf
- Tax justice Network. (2007). Identifying tax Havens and offshore Financial Centres. Briefing paper. Haettu osoitteesta: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf
- Tax Justice Network. (2012). The Price of Offshore revisited. New estimates for “missing” global private wealth, income, inequality, and lost taxes. Haettu osoitteesta: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf
- Teather, D. (14.2.2003). Scandal of crashed company's tax evasion. The Guardian. Haettu osoitteesta: <https://www.theguardian.com/business/2003/feb/14/corporatefraud.enron1>
- Telkki. (2015). Valtioenemmistöisten yhtiöiden veroraportit. Maakohtaiset tiedot edelleen avaamatta. Finnwatch. 07/2015. Haettu osoitteesta: <https://finnwatch.org/images/pdf/Valtionyhtioidenveroraportit.pdf>
- Tonge, A., Greer, L. & Lawton, A. (2003). The Enron story: You can fool some of the people some of the time Business Ethics: A European Review, 12(1), 4-22. Haettu osoitteesta: <http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.jyu.fi/ehost/detail/detail?vid=0&sid=2fe351ff-1e01-4e84-b94e-8b43c53d8ff5%40pdc-v-sess-mgr06&bdata=jnN-pdGU9ZWWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=8989310&db=bsh>
- Torkkel, T. (12/2013a). Jättääkö yrityksesi vastuullisen verojalanjäljen? KPMG Suomi. Haettu osoitteesta: <https://suuntakavuun.kpmg.fi/2013/12/18/jattaako-yrityksesi-vastuullisen-verojalanjaljen/>
- Torkkel, T. (2013b). Miten isot listayhtiöt raportoivat verojalanjäljestä? Balanssi: raportointi & hyvä hallinto, 3, s. 60–62.
- Torkkel, T. (2013c). Yritysten verojalanjälki -mistä on kysymys? Balanssi: raportointi & hyvä hallinto, 3, s. 80–82.
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. (2009). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi (5. uud. p.). Helsinki: Tammi.
- Tuovinen, J. (2020) Yleisin talousrikos on veropetos. Sisäministeriö. Haettu osoitteesta: <https://intermin.fi/poliisiasiat/talousrikollisuus-ja-harmaatalous>.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. (2015a). Yhteiskuntavastuu ja lainsäädäntö. Katsaus yritysten yhteiskuntavastuuseen liittyviin lainsäädäntökehityskuluihin eri puolilla maailmaa Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. TEM-raportteja 57/2015. Haettu osoitteesta:

- http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/75061/TEM-rap_57_2015_web_01102015.pdf?sequence=1
- Työ- ja elinkeinoministeriö. (2015b). Verojalanjälki. Epävirallisen työryhmän muistio. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja. TEM-raportteja 48/2015. Haettu osoitteesta: <https://tem.fi/documents/1410877/2869440/Verojalanj%C3%A4rkiraportointi.pdf/1ab816f3-e373-4913-be77-b5430ad8505a/Verojalanj%C3%A4rkiraportointi.pdf.pdf>
- Valli, R. (2015). Johdatus tilastolliseen tutkimukseen (2. uud. p.). PS-kustannus. [E-kirja]. Haettu osoitteesta: <https://www.ellibslibrary.com/book/9789524516761>
- Valtioneuvoston kanslia. (1.10.2014). Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin. VNK/1256/50/2014. Haettu osoitteesta: <https://vnk.fi/documents/10616/358621/Ohjeistus++valtion+enemmist%C3%B6omisteisille+yhti%C3%B6ille+maakohtaisten+verojen+raportointiin+2014/69e63ff6-3db9-439f-93ea-4110abd752a3/Ohjeistus++valtion+enemmist%C3%B6omisteisille+yhti%C3%B6ille+maakohtaisten+verojen+raportointiin+2014.pdf>
- Valtioneuvoston kanslia. (7.9.2020). Enemmistöomisteiset ja vähemmistöomisteiset yhtiöt. Haettu osoitteesta: <https://vnk.fi/omistaja-ohjaus/enemmisto-vahemmisto-yhtiot>
- Verohallinnon ohje verotuksen maakohtaisen raportin antamiseen (A71/200/2018). Viitattu 2.12.2019. Haettu osoitteesta: https://www.edilex.fi/verohallinnon_ohjeet/2018_0501.html
- Virtanen, J. (2006). Fenomenologia laadullisen tutkimuksen lähtökohtana. Teoksessa J. Metsämuuronen. (toim.), *Laadullisen tutkimuksen käsikirja* (s.155–213). Jyväskylä: Gummerus.
- West, A. (2018). Multinational Tax Avoidance: Virtue Ethics and the Role of Accountants. *Journal of Business Ethics*, 153(4), 1143-1156. Haettu osoitteesta: <https://link-springer-com.ezproxy.jyu.fi/article/10.1007%2Fs10551-016-3428-8>
- Wilde, J. H. & Wilson, R. J. (2018). Perspectives on Corporate Tax Planning: Observations from the Past Decade. *Journal of the American Taxation Association*, 40(2), 63-81. Haettu osoitteesta: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=2&sid=9fad743b-92f8-4ba3-bd23-6d1012177736%40sdc-v-sessmgr03>
- YLE. (15.1.2004). Enronin rahoitusjohtaja vankeuteen. Haettu osoitteesta: <https://yle.fi/uutiset/3-5153124>
- YLE. (3.6.2020). Syyttäjä vaatii neljälle ehdotonta vankeutta vuosikymmenen suurimmaksi kuvatusta rakennusalan rikosvyyhdistä – tappiot valtiolle miljoonia. Haettu osoitteesta: <https://yle.fi/uutiset/3-11383697>.

Verojalanjätkiraportit

- Altia Oyj. (2020). Verostrategia & verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://altiagroup.com/fi/sijoittajat/taloudellista-tietoa/verostrategia-ja-verojalanjalki>
- Finnair Oyj. (2020) Vastuullisuusraportti 2019: Verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://investors.finnair.com/~media/Files/F/Finnair-IR/documents/fi/reports-and-presentation/2020/finnair-vastuullisuusraportti-2019.pdf>
- Fortum Oyj. (2020). Verojalanjätki 2019. Haettu osoitteesta:
https://www.fortum.fi/sites/default/files/investordocuments/fortum_verojalanjalki_2019.pdf.
- Elisa Oyj. (2020). Vastuullisuus 2019. Taloudellinen vastuu: työllistämme ja maksamme veromme Suomeen. Haettu osoitteesta: https://corporate.elisa.fi/attachment/elisa-oyj/annual-report-2019/Elisa_Vastuullisuusraportti_2019.pdf
- Kemira Oyj. (2020). Tax footprint 2019. Haettu osoitteesta:
<https://www.kemira.com/app/uploads/2020/03/Kemira-tax-footprint-2019.pdf>
- Kesko Oyj. (2020). Keskon vuosiraportti 2019. Kestävä kehitys: Olemme merkittävä veronmaksaja. Haettu osoitteesta: https://www.kesko.fi/globalassets/03-sijoittaja/raporttikeskus/2020/q1/kesko_vsk_2019_kestava_kehitys.pdf
- Konecranes Oyj. (2020). Vastuullisuusraportti 2019: Verojalanjätki. Haettu osoitteesta: https://investors.konecranes.com/sites/default/files/2020-04/vastuullisuusraportti_2019.pdf
- Neste Oyj. (2020). Verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
https://www.neste.fi/sites/neste.fi/files/Nesteen_verojalanjalki_2019.pdf
- Ponsse Oyj. (2020). Vuosikertomus 2019. Veropolitiikka ja verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://pim.ponsse.com/media/ponsse-pim-api/api/content/get-file/16231572.pdf>
- Sampo Group. (2020). Verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://www.sampo.com/fi/vastuullisuus/vastuullisuus-yhteisoissa/verojalanjalki/>
- Suominen Oyj. (2020). Yrityskansalaisuus: verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://www.suominen.fi/fi/yritysvastuu/hallinto-ja-taloudellinen-vastuu/>
- Terveystalo Oyj. (2020). Verostrategia & verojalanjätki. Haettu osoitteesta:
<https://www.terveystalo.com/fi/Yritystietoa/Vastuu/Verostrategia-ja-verojalanjalki/>

LITTEET

Liite 1. The world's tax havens and offshore financial centres. (Tax Justice Network, 2007, s. 8–9)

Table 1: The world's tax havens and offshore financial centres				
Jurisdiction	COUNT RY CODE	OECD	FSF-IMF 2000	TJN 2005
1. Andorra	AD	■	■	■
2. Anguilla	AI	■	■	■
3. Antigua & Barbuda	AG	■	■	■
4. Aruba	AW	■	■	■
5. Australia	AU	□		
6. Austria	AT	□		
7. Bahamas	BS	■	■	■
8. Bahrain	BH	■	■	■
9. Barbados	BB	■	■	■
10. Belgium	BE	□		■
11. Belize	BZ	■	■	■
12. Bermuda	BM	■	■	■
13. British Virgin Islands	VG	■	■	■
14. Canada	CA	□		
15. Cayman Islands	KY	■	■	■
16. Cook Islands	CK	■	■	■
17. Costa Rica	CR		■	■
18. Cyprus	CY	■	■	■
19. Dominica	DM	■	■	■
20. Dubai	AE			■
21. Finland (Åland)	FI	□		
22. France	FR	□		
23. Germany (Frankfurt)	DE	□		■
24. Gibraltar	GI	■	■	■
25. Greece	GR	□		
26. Grenada	GD	■	■	■
27. Guernsey, Sark & Alderney	GG	■	■	■
28. Hong Kong	HK		■	■
29. Hungary	HU	□		■
30. Iceland	IS	□		■
31. Ireland	IE	□	■	■
32. Isle of Man	IM	■	■	■
33. Israel (Tel Aviv)	IL			■
34. Italy (Campione d'Italia & Trieste)	IT	□		■
35. Jersey	JE	■	■	■
36. Korea	KR	□		
37. Latvia	LV			
38. Lebanon	LB		■	■
39. Liberia	LR	■		■
40. Liechtenstein	LI	■	■	■
41. Luxembourg	LU	□	■	■
42. Macao	MO		■	■
43. Malaysia (Labuan)	MY		■	■
44. Maldives	MV	■		■
45. Malta	MT	■	■	■
46. Marshall Islands	MH	■	■	■

Jurisdiction	COUNTRY CODE	OECD	FSF-IMF 2000	TJN 2005
47. Mauritius	MU	■	■	■
48. Monaco	MC	■	■	■
49. Montserrat	MS	■	■	■
50. Nauru	NR	■	■	■
51. Netherlands	NL	□		■
52. Netherlands Antilles	AN	■	■	■
53. Niue	NU	■	■	■
54. Northern Mariana Islands	MP			■
55. Palau			■	
56. Panama	PA	■	■	■
57. Portugal (Madeira)	PT	□		■
58. Russia (Ingushetia)	RU			■
59. Saint Kitts & Nevis	KN	■	■	■
60. Saint Lucia	LC	■	■	■
61. Saint Vincent & the Grenadines	VC	■	■	■
62. Samoa	WS	■	■	■
63. San Marino	SM	■		
64. São Tomé e Príncipe	ST			■
65. Seychelles	SC	■	■	■
66. Singapore	SG		■	■
67. Somalia	SO			■
68. South Africa	ZA			■
69. Spain (Melilla)	ES	□		■
70. Sweden	SE	□		
71. Switzerland	CH	□	■	■
72. Taiwan (Taipei)	TW			■
73. Tonga	TO	■		■
74. Turkey (Istanbul)	TR	□		
75. Turkish Rep. of Northern Cyprus				■
76. Turks & Caicos Islands	TC	■	■	■
77. United Kingdom (City of London)	UK			■
78. Uruguay	UY			■
79. US Virgin Islands	VI	■		■
80. USA (New York)	US	□		■
81. Vanuatu	VU	■	■	■
■	Tax Haven OECD, TJN 2007 / Offshore Financial Centre FSF/IMF 2000			
□	OECD member country with potentially harmful preferential tax regime as distinguished by OECD 2000			
■	No longer regarded a tax haven according to the OECD 2006			