

# **GRI 207: Tax -standardin vaikutukset yritysten veroraportointiin**

Yritysjuridiikan  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Iida Laine

Ohjaaja:  
Prof. Reijo Knuutinen

24.5.2022  
Turku

Turun yliopiston laatu järjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

Pro gradu -tutkielma

**Oppiaine:** Yritysjuridiikka

**Tekijä:** Iida Laine

**Otsikko:** GRI 207: Tax -standardin vaikutukset yritysten veroraportointiin

**Ohjaaja:** Prof. Reijo Knuutinen

**Sivumäärä:** 101 sivua

**Päivämäärä:** 24.5.2022

Vastuullisuus on noussut viimeisten vuosikymmenten aikana keskeiseen rooliin kannattavan ja kestävä liiketoiminnan taustalla. Myös veronmaksu on enenevässä määrin liitetty osaksi vastuullisuuskeskustelua, johtuen etenkin monikansallisten suuryritysten aggressiivisista verosuunnitteluista ja niiden vaikutuksista valtioiden verokertymään. Verotuksen avoimuuden ja läpinäkyvyyden kehittäminen on nähty yhtenä vastauksena aggressiivisen verosuunnittelun aikaansaamiin haasteisiin, ja verotietojen julkinen raportointi onkin noussut esille useissa viimeaikaisissa aloitteissa niin kansallisella kuin kansainväliselläkin tasolla. Myös GRI-standardien mukaisessa yritysraportoinnissa vastuullinen veronmaksu on nostettu entistä suurempaan rooliin. GRI:n veroja koskeva raportointistandardi GRI 207: Tax julkaistiin joulukuussa 2019 ja se astui voimaan vuoden 2021 alussa.

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, millaisia vaikutuksia GRI 207: Tax -standardin voimaantulolla on OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöiden veroraportointiin. Tarkastelu kohdistetaan aluksi raportointistandardiin ja sen sisältöön, jotta saadaan kattava ymmärrys standardin raportointivaatimuksista ja -suosituksista. Tutkielman empiirisessä osuudessa tarkastellaan yhtiöiden veroraportoinnin kehitystä valitulla ajanjaksolla ja pyritään aluksi selvittämään, kuinka iso osa yhtiöistä on implementoinut standardin osaksi yritysraportointiaan. Tämän jälkeen yksityiskohtaisempi tarkastelu kohdistetaan yhtiöihin, jotka ovat raportoineet veroistaan GRI 207: Tax -standardia hyödyntäen. Tällä tarkastelulla pyritään vastaamaan tutkielman päätutkimuskysymykseen eli kartoittamaan standardin voimaantulon vaikutuksia tarkasteltavien yhtiöiden veroraportointiin.

Tehtyjen havaintojen pohjalta voidaan todeta, että GRI 207: Tax -standardin soveltaminen OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöiden veroraportoinnissa on vielä toistaiseksi ollut vähäistä ja varsinkin maakohtaista raportointia koskeva tunnusluku 207-4 on useimmissa tapauksissa jätetty raportoinnin ulkopuolelle. Näin ollen myös standardin voimaantulon vaikutukset ovat muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta jääneet vähäisiksi. Standardin soveltaminen on kuitenkin vasta alkuvaiheessa ja tuleva kehitys tulee näyttämään millaiseen rooliin GRI 207: Tax -standardi yhtiöiden veroraportoinnissa asettuu. Suurimpana haasteena standardin käytännön soveltamisessa on pidetty hyvin yksityiskohtaisia ja laajoja raportointivaatimuksia etenkin maakohtaista veroraportointia koskien.

**Avainsanat:** veroraportointi, Global Reporting Initiative, GRI 207, yritysvastuu, yritysraportointi

# SISÄLLYSLUETTELO

<b>Lyhenteet</b>	<b>7</b>
<b>1 Johdanto</b>	<b>9</b>
1.1 Tutkimuksen tausta	9
1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset	11
1.3 Tutkimusmenetelmät, lähdeaineisto ja aikaisemmat tutkimukset	14
1.4 Tutkielman rakenne	15
<b>2 Yritysvastuu ja verot</b>	<b>17</b>
2.1 Yritysvastuun määrittelyä	17
2.2 Yritysvastuun osa-alueet	22
2.2.1 Ekologinen vastuu	22
2.2.2 Sosiaalinen vastuu	23
2.2.3 Taloudellinen vastuu	25
2.3 Verokysymykset osana yritysvastuuta	28
<b>3 Veroraportointi</b>	<b>38</b>
3.1 Yritysvastuuraportointi ja sen motiivit	38
3.2 Yleistä veroraportoinnista	42
3.3 Veroraportointia koskeva sääntely ja ohjeistukset	44
3.3.1 Kansainväliset aloitteet	44
3.3.2 Veroraportointi Suomessa	46
<b>4 GRI 207: Tax -standardi</b>	<b>48</b>
4.1 Global Reporting Initiative	48
4.2 GRI-standardit	52
4.2.1 GRI-standardien rakenne	52
4.2.2 GRI-standardien soveltaminen ja GRI-sisältöindeksi	56
4.2.3 Keskeiset uudistukset GRI Standards 2021 -versiossa	58
4.3 GRI 207: Tax -standardin rakenne ja sisältö	62
4.3.1 Standardin tausta ja tavoitteet	62
4.3.2 Johtamiskäytäntöjen tunnusluvut	64
4.3.3 Verotuksen maakohtainen raportointi	71
<b>5 Veroraportointi OMX Helsinki 25 -yhtiöissä</b>	<b>76</b>

<b>5.1 Tutkimusaineisto ja tutkimusprosessi</b>	<b>76</b>
<b>5.2 Yleisiä havaintoja veroraportoinnista</b>	<b>79</b>
<b>5.3 GRI 207: Tax -standardin vaikutukset</b>	<b>82</b>
<b>6 Yhteenveto</b>	<b>90</b>
<b>Lähteet</b>	<b>93</b>

## KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. GRI-standardien rakenne	53
Kuvio 2. GRI-standardit 2021	59
Kuvio 3 Tunnusluku 207-1	65
Kuvio 4 Tunnusluku 207-2	67
Kuvio 5 Tunnusluku 207-3	69
Kuvio 6 Tunnusluku 207-4	72
Kuvio 7 OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöt	76

## Lyhenteet

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-Country Reporting
CR	Corporate responsibility
CSR	Corporate social responsibility
GRI	Global Reporting Initiative
ESG	Environmental, Social and Governance
IR	Integrated reporting
KPL	Kirjanpitolaki (1336/1997)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OYL	Osakeyhtiölaki (624/2006)
SASB	Sustainability Accounting Standards Board
TBL	Triple bottom line (myös 3BL)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VNK	Valtioneuvoston kanslia





# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen tausta

Vastuullisilla toimintatavoilla on jatkuvasti kasvava rooli nykypäivän liiketoiminnassa. Erilaiset globaalit haasteet, kuten ilmastonmuutos, luonnonvarojen hupeneminen ja nopea väestönkasvu vaikuttavat merkittäväällä tavalla niin yritysten kuin yksittäisten ihmistenkin toimintamahdollisuuksiin nyt ja tulevaisuudessa. Erityisesti yrityksiin kohdistuu merkittäviä vastuullisuusodotuksia yritystoiminnan laaja-alaisten vaikutusten vuoksi. Perinteisen voitontuottamistavoitteen rinnalla on keskeistä pohtia, millä keinoin voittoa tuotetaan ja millaisia positiivisia ja negatiivisia vaikutuksia toiminnalla on ympäröivälle yhteiskunnalle. Sidosryhmien kasvaneet odotukset ovat johtaneet siihen, etteivät yritykset enää voi täysin sivuuttaa vastuullisuuskysymyksiä toiminnassaan, vaan yritysvastuun kantamisesta on ainakin jossain määrin tullut perusedellytys kannattavalle ja kestäväälle liiketoiminnalle.

Vastuullisuuskeskustelu on terminologialtaan moninaista ja määritelmät ovat myös eläneet ajasta ja lähteestä riippuen. Yritysvastuulla tai yrityksen yhteiskuntavastuulla viitataan kuitenkin vakiintuneesti lainsäädännön minimivaatimukset ylittävään vastuullisuuteen, jossa huomioidaan liiketoiminnan taloudelliset, sosiaaliset ja ekologiset vaikutukset yhteiskunnalle ja organisaation sidosryhmille.<sup>1</sup> Kyse on siis nimenomaan joistakin vapaaehtoisista, lainsäädännön vaatimuksia pidemmälle menevistä toimista yhteiskunnan hyväksi. Yritysvastuuta kohtaan esitetty kritiikki on usein kohdistunut vastuullisuusvaatimusten ja osakkeenomistajan arvonmaksimoinnin väliseen ristiriitaan. On kuitenkin havaittu, että vastuulliset yritykset suoriutuvat pitkällä tähtäimellä myös taloudellisesti paremmin kuin yritysvastuuta heikommin toteuttavat kilpailijat.<sup>2</sup> Sen sijaan, että vastuullisuus nähtäisiin ainoastaan osakkeenomistajan tuottoja pienentävänä kulueränä, tulisi ehdottomasti huomioida sen potentiaali uudenlaisten liiketoimintamahdollisuuksien ja kilpailukyvyn edistämisen näkökulmasta.

Veronmaksu on noussut aktiivisesti osaksi vastuullisuuskeskustelua viimeisen vuosikymmenen aikana. Talouden globalisoituminen, liiketoiminnan digitalisoituminen ja kansain-

---

<sup>1</sup> Ks. esim. Juutinen 2016, s. 25–26 ja Liappis ym. 2019, s. 7.

<sup>2</sup> Liappis ym. 2019, s. 25, 34–35.

välisen suuryritysten monimutkaiset konsernirakenteet ovat mahdollistaneet voitonsiirtelyn ja kansallisten lainsäädäntöjen väliin jäävien aukkojen ja epäjatkuvuuskohtien hyödyntämisen. On perustellusti herännyt huoli siitä, maksavatko yritykset veronsa oikean määräisinä ja oikeaan paikkaan. Erityisesti suurten monikansallisten yritysten aggressiiviset verosuunnittelutoimet ja niihin kohdistunut mediahuomio<sup>3</sup> ovat toimineet vastuullisuuskeskustelun vauhdittajina ja lisänneet kiinnostusta verovastuullisuutta kohtaan. Laajan mediahuomion kohteeksi nousivat myös esimerkiksi Panaman paperit ja LuxLeaks -skandaalit, jotka paljastivat julkisuuteen laajasti erilaisia verotuksellisia epäkohtia, kuten suuryritysten ja yksityishenkilöiden veroparatiisilyhteyksiä ja salaisia verosopimusjärjestelyjä.<sup>4</sup>

Liiketoiminnan globaali ympäristö asettaa haasteensa verovälttelytoimien estämiseen yksinomaan lainsäädännöllisin keinoin, sillä sovellettavat lait ovat pääasiassa kansallisia. Eri valtioiden kansallisten verojärjestelmien väliin jää vääjäämättä aukkoja, joita on mahdollista hyödyntää maksettavien verojen minimoimiseksi. Tämän lisäksi toimintaympäristö ja verovelvollisten keinovalikoima muuttuvat huomattavasti lainsäädäntötoimia nopeammalla tahdilla, joten kaiken kattavan ja täydellisen verojärjestelmän luominen on täysin mahdotonta. Vastuullisuuskeskusteluun onkin vakiintunut vaatimus lain kirjaimen ohella myös lain hengen eli tarkoituksen noudattamisesta. Vastuullinen yritys huomioi siis aktiivisesti lain tarkoituksen, eikä pyri hyödyntämään kirjoitetun kielen aukollisuutta verosuunnittelussaan. Näin ollen verovastuullisuudessa onkin siis enemmän kyse tästä lain tarkoituksen mukaisesta toiminnasta eikä niinkään lainsäädännön vaatimuksia ylittävistä toimista.<sup>5</sup>

Verotuksen läpinäkyvyyden ja avoimuuden kehittäminen on nähty yhtenä vastauksena aggressiivisen verosuunnittelun aikaansaamiin haasteisiin. Veroraportointi ja erityisesti verotuksen maakohtainen raportointi on ollut esillä useissa kansallisissa ja kansainvälisissä hankkeissa. Kansallisella tasolla valtion enemmistöomisteisilta yrityksiltä on tilikaudelta 2014 alkaen edellytetty julkista maakohtaista veroraportointia valtioneuvoston kanslian (VNK) ohjeistuksen mukaisesti.<sup>6</sup> Maakohtainen veroraportointi oli esillä myös

---

<sup>3</sup> Esimerkiksi Google, Starbucks ja Amazon ovat olleet laajasti otsikoissa verojärjestelyistään.

<sup>4</sup> Finnwatch 2017, s. 4–5.

<sup>5</sup> Gribnau 2015, s. 235, 239.

<sup>6</sup> Valtioneuvoston kanslia 2014.

OECD:n ja G20 valtioiden BEPS-hankkeessa ja sen pohjalta säädetyssä Euroopan neuvoston direktiivissä 2016/881/EU.<sup>7</sup> Direktiivin edellyttämä raportointi tapahtuu kuitenkin vain veroviranomaisten tarpeisiin, eikä julkiseen veroraportointiin ole vielä toistaiseksi lainsäädännöllistä velvoitetta. Euroopan komission direktiiviehdotus julkisesta maakohtaisesta raportoinnista annettiin jo vuonna 2016, mutta yhteisymmärrykseen pääseminen on ottanut aikansa ja näin ollen direktiivin vaikutukset tulevat näkymään vasta tulevaisuudessa.<sup>8</sup>

Verotuksen avoimuutta ja läpinäkyvyyttä on siis pyritty edistämään lainsäädännön keinoin, mutta kehitystyö on ollut suhteellisen hidasta. Veroraportoinnin viimeaikainen kehitys onkin hyvin pitkälti pohjautunut vapaaehtoisen veroraportoinnin yleistymiseen. Sidosryhmien kasvaneet odotukset ja julkinen paine ovat ohjanneet yrityksiä raportoimaan veroistaan esimerkiksi yritysvastuuraportin yhteydessä. Yrityksen keskeisillä sidosryhmillä kuten sijoittajilla, rahoittajilla, asiakkailta ja yhteistyökumppaneilla on merkittävä rooli yrityksen liiketoiminnan kannattavuuden ja kestävyuden näkökulmasta, joten sidosryhmien odotuksiin ja vaatimuksiin on syytä kiinnittää huomiota. Esimerkiksi Norjan valtion eläkerahasto on asettanut sijoituskohteilleen vaatimuksia verovastuullisuutta ja verotuksen läpinäkyvyyttä kohtaan. Vuoden 2021 alussa ilmoitettiin, että se on luopunut seitsemästä sijoituksestaan kohdeyhtiöiden aggressiivisten verosuunnittelutoimien ja informaation puutteellisuuden vuoksi.<sup>9</sup> Norjan valtion eläkerahaston avaus on sinänsä tulevan kehityksen kannalta merkittävä, sillä se yhtenä maailman suurimmista institutionaalisista sijoittajista tulee varmasti esimerkillään ohjaamaan myös muiden sijoittajien toimintaa.

## 1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset

Tutkielman tarkoituksena on tarkastella, millaisia vaikutuksia GRI 207: Tax -standardilla on yritysten veroraportointiin. Vuoden 2021 alussa voimaan tullut standardi tarjoaa yrityksille raportointiviitekehyksen, johon nojautua vapaaehtoisessa yritysvastuuraportoinnissaan. GRI 207: Tax -standardi on ensimmäinen maailmanlaajuinen erityisesti verotuksen läpinäkyvyyttä edistävä raportointistandardi, joka yhdistää organisaation verostrategian ja hallintotavan esittelyn sekä maakohtaisen raportoinnin (CbCR, *Country-by-*

---

<sup>7</sup> Euroopan neuvoston direktiivi 2016/881/EU.

<sup>8</sup> Fingo 2022, s. 14–15.

<sup>9</sup> Fouche 2021.

*country reporting*) tuloista, veroista ja liiketoimista organisaation toiminta-alueilla.<sup>10</sup> Standardin tavoitteena on parantaa ymmärrystä ja edistää kommunikaatiota organisaation verotoiminnoista sen ulkoisille sidosryhmille.<sup>11</sup>

Ennen syvällisempää perehtymistä tutkimuksen kohteena olevaan raportointistandardiin, on olennaista tarkastella verotuksen ja yritysvastuun keskinäistä suhdetta. Veronmaksun rooli osana yritysvastuukeskustelua on aikaisemman tutkimuksen ja kirjallisuuden valossa kiistanalainen ja mielipiteitä herättävä. Aiheen teoreettinen tarkastelu tuo esiin, min-kälaisen argumentaation pohjalta verot on tuotu osaksi yritysvastuuraportointia ja mitä teemoja on pidetty olennaisina aiheeseen liittyvää raportointiviitekehystä rakennettaessa.

Tutkielma rakentuu neljän tutkimuskysymyksen pohjalta. Tutkielman kantavana teemana on GRI 207: Tax -standardin sisältö ja standardin käyttöönotto suomalaisissa pörssi-yhtiöissä. Kaikki tutkimuskysymykset nivoutuvat tiiviisti tämän teeman ympärille. Ensimmäinen tutkimuskysymys liittyy itse standardiin ja sen rakenteeseen:

*1. Millainen GRI 207: Tax -standardi on sisällöltään ja millaisia vaatimuksia se asettaa veroraportoinnille?*

Tutkielman kohteena oleva raportointistandardi on uusi ja soveltamiskäytäntöä on vielä verrattain vähän. Tutkielman empiirisen osuuden pohjaksi on tärkeää rakentaa kattava ymmärrys standardin sisällöstä ja rakenteesta. Tavoitteena on siis selvittää, millaisista osista GRI 207: Tax -standardi rakentuu, millaisia teemoja standardin mukaisessa veroraportoinnissa tulee nostaa esille ja mitä asioita sen käytännön soveltamisessa on otettava huomioon.

Tutkielman empiirisessä osassa tarkastellaan OMX Helsinki 25 -indeksiin kuuluvien yhtiöiden yritysvastuuraportointia veronmaksun osalta. Kaksi seuraavaa tutkimuskysymystä nojautuvatkin tähän yritysvastuuraportteista saatavaan informaatioon:

*2. Kuinka iso osa OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöistä hyödyntää yritysvastuuraportoinnissaan GRI-viitekehystä ja nyt voimaan tullutta GRI 207: Tax -standardia?*

---

<sup>10</sup> GRI: Topic Standard Project for Tax ja OECD 2020.

<sup>11</sup> GRI 2019, s. 4.

3. *Millaisia vaikutuksia GRI 207: Tax -standardilla on ollut tarkasteltavien yhtiöiden veroraportointiin?*

OMX Helsinki 25 -indeksi koostuu 25 vaihdetuimmasta osakkeesta Helsingin pörssissä.<sup>12</sup> indeksi tarjoaa tutkimuksen kannalta sopivan kokoisen tarkastelujoukon yhtiöitä eri toimialoilta. Tavoitteena on selvittää, missä määrin yhtiöt hyödyntävät yritysraportoinnissaan GRI-raportointiviitekehystä ja miten suuri osa yhtiöistä on ottanut uuden GRI 207: Tax -standardin käyttöönsä vuoden 2021 alusta alkaen. Kaksi ensimmäistä tutkimuskysymystä ovat pitkälti tutkielman pääasiallista tutkimuskysymystä pohjustavia. Tutkielman päätavoitteena on selvittää kolmannen tutkimuskysymyksen mukaisesti sitä, miten GRI 207: Tax -standardin käyttöönotto on vaikuttanut veroraportointiin tarkasteltavissa yhtiöissä. Yritysvastuuraporteissaan veroista raportoivien yhtiöiden kohdalla tarkastellaan, millä tavoin veroraportointi on ollut raporteissa osana muita yritys vastuun teemoja ennen standardin voimaantuloa ja millaiseen suuntaan standardin soveltaminen on veroraportointia vienyt.

Tutkimuksen pääasiallisen tutkimusongelman tarkastelun jälkeen pyritään vielä kartoittamaan muutamien alan asiantuntijoiden näkemyksiä uudesta GRI-standardista ja sen soveltamisen alkuvaiheista. Standardin käyttökelpoisuuden ja sovellettavuuden näkökulmasta on kiinnostavaa selvittää, miten standardiin on raportoivissa yhtiöissä suhtauduttu ja millaisena veroraportoinnin parissa työskentelevät asiantuntijat näkevät GRI 207: Tax -standardin. Neljäs tutkimuskysymys on siis seuraava:

4. *Miten raportoivissa organisaatioissa ja alan asiantuntijoiden keskuudessa on suhtauduttu uuteen GRI 207: Tax -standardiin?*

Näiden neljän tutkimuskysymyksen kautta saadaan kattava kuva GRI 207: Tax -standardin soveltamisen nykytilasta suomalaisissa pörssiyhtiöissä ja standardin voimaan tulon jälkeisistä vaikutuksista yritysten veroraportointiin. Tutkielmassa keskitytään nimenomaan GRI-viitekehysten mukaiseen veroraportointiin ja sivuutetaan pitkälti muut veroraportointia koskevat sääntelyehdotukset ja aloitteet.

---

<sup>12</sup> Nasdaq 2021.

### 1.3 Tutkimusmenetelmät, lähteaineisto ja aikaisemmat tutkimukset

Tutkimus on aihepiiriltään monitieteinen, jonka vuoksi tutkimuksessa käytetään rinnakkain eri tutkimusmenetelmiä. Oikeustieteelliseltä tutkimusmenetelmiltään tutkielma on lähimpänä veropoliittista tutkimusta, mutta siinä on myös piirteitä liikeloustieteellisestä tutkimuksesta. Positiivinen veropoliittinen tutkimus tarkastelee sitä, millaisia vaikutuksia säädettyillä tai säädettäväksi aiotuilla verovaihtoehtoilla on.<sup>13</sup> Lähtökohdiltaan tässä tutkimuksessa haetaan vastaavalla tavalla tietoa voimaan tulleen standardin vaikutuksista, mutta sitovan lainsäädännön sijaan kyse on vapaaehtoista raportointia koskevasta raportointiviitekehuksesta. Ilmiön tarkasteluun ei siis tästä syystä sovellu puhtaasti veropoliittinen tutkimusote.

Yritysten vastuulliseen toimintaan ja yritysvastuuseen liittyvät moraalikysymykset sekä niiden yhdistäminen lainsäädännöllisiin velvoitteisiin eivät ole perinteisimpiä tutkimusalueita juridisen tutkimuksen näkökulmasta. Ilmiö vaatiikin tarkastelua useammasta eri tulokulmasta ja eri tieteenalojen näkökulmasta. Tutkielman teoreettinen viitekehys rakentuu pitkälti yritysvastuuseen ja yritysvastuuraportointiin sekä vastuulliseen verokäyttäytymiseen liittyvän kirjallisuuden pohjalta. Teoriaosion keskeisiä lähteitä ovat ajankohtaiset GRI 207: Tax -standardia käsittelevät artikkelit sekä yritysvastuun ja verojen suhdetta tarkasteleva kirjallisuus. Lisäksi itse GRI 207: Tax -standardi sekä muu GRI:n julkaisema materiaali ovat olennaisessa osassa tutkielman teoriaosaa. Empiirisessä osassa keskeisiä lähteitä ovat OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöiden julkaisemat yritysvastuuraportit sekä ilmiötä taustoittavat asiantuntijoiden haastattelut.

Sidosryhmien kasvaneet vaatimukset yritysten toiminnan vastuullisuutta kohtaan näkyvät myös aihetta koskevan tutkimuksen laajentumisena. Yritysvastuun perinteisemmät teemat ovat herättäneet kiinnostusta tutkimuksen kohteena jo pidemmän aikaa, mutta verojen ja yritysvastuun suhde on noussut laajemman tutkimuksen kohteeksi vasta viime vuosikymmenen aikana. Aihetta on tutkittu myös Turun kauppakorkeakoulussa pro gradu -tutkielmissa. Lähimpänä tämän tutkimuksen tutkimusaihetta on Ville Selkeen vuonna 2019 julkaistu yritys juridiikan pro gradu -tutkielma ”Vastuullisuutta veronmaksulla: Miten pörssiyritykset näkevät veronmaksun osana yhteiskuntavastuuta?”. Tutkimuksessa tarkastellaan 35 suurimman Helsingin pörssiin listatun yhtiön veroraportoinnin kehitystä

---

<sup>13</sup> Määttä 2007, s. 7–8.

vuosien 2014 ja 2017 välillä. Asetelma on siis hyvin vastaava kuin tässä tutkimuksessa, mutta uutta näkökulmaa ja tarvetta tutkimukselle tuo tutkittavan GRI-standardin voimaantulo, joka saattaa osaltaan vaikuttaa veroraportoinnin kehitykseen. Turun kauppakorkeakoulussa aihetta on tutkinut aikaisemmin myös Mia Virtanen laskentatoimen ja rahoituksen pro gradu -tutkielmassaan ”Verojalanjälki osana yritysraportointia”.

Yritysvastuun ja verojen suhdetta on tarkasteltu vuonna 2021 Turun yliopistossa valmistuneessa Linda Inkisen oikeustieteen pro gradu -tutkielmassa ”Yritysten yhteiskuntavastuu verosuunnittelun kontekstissa” sekä Jyväskylän yliopiston kauppakorkeakoulussa valmistuneessa Vilma Aaltosen pro gradu -tutkielmassa ”Yritysvastuu ja verot - yrityksen ja sidosryhmien näkemyksiä”. Aaltonen nostaa tutkimuksessaan esille jatkotutkimusehdotuksena GRI 207: Tax -standardin voimaantulon jälkeiset vaikutukset yritysten veroraportointiin. Aikaisemman tutkimuksen pohjalta voidaan havaita, että yritysraportointiin ja verojen osalta tutkimusta on jo tehty eri näkökulmista ja erilaisin tutkimusmetodein, mutta ajankohtainen raportoinnin sääntelyn muutos tuo uutuusarvoa käsillä olevaan tutkimukseen.

#### **1.4 Tutkielman rakenne**

Tutkielma koostuu kuudesta pääluvusta. Tutkielman ensimmäinen luku toimii johdantona, jossa esitellään tutkimuksen aihepiiriä yleisellä tasolla ja määritellään tutkimuksen tavoitteet. Tämän lisäksi käydään läpi tutkimusmenetelmät ja keskeistä lähdeaineistoa sekä tarkastellaan aikaisempaa aiheeseen liittyvää tutkimusta. Tutkielman toisessa luvussa määritellään yritysraportointia käsitteitä ja tarkastellaan yritysraportointia jaottelua ekologisen, sosiaalisen ja taloudellisen vastuun osa-alueisiin. Tämä luo tarvittavan teoreettisen pohjan verojen ja yritysraportointia keskinäisen suhteen tarkastelulle. Luvun keskeisenä tavoitteena onkin ymmärtää, mitkä näkökulmat puhuvat sen puolesta, että veronmaksu kuuluu yritysraportointia agendalle ja toisaalta minkälaisia haasteita veronmaksun ja yritysraportointia yhteensovittamiseen liittyy.

Tutkielman kolmannessa pääluvussa tarkastellaan ensin yleisellä tasolla yritysraportointia ja sen taustalla vaikuttavia motiiveja. Yksityiskohtaisempi tarkastelu kohdistetaan veroraportointia käytänteisiin sekä veroraportointia määrittävään sääntelyyn ja

ohjeistuksiin. Kolmannen luvun tavoitteena on tuoda esiin ero vapaaehtoisen veroraportoinnin ja toisaalta lainsäädännön edellyttämän pakollisen veroraportoinnin välillä. Tutkielman neljännessä pääluvussa siirrytään tarkastelemaan GRI-raportointia. Aluksi käydään lyhyesti läpi GRI:n taustaa ja GRI-raportoinnin pääperiaatteita. Tämän pohjalta tarkastellaan yksityiskohtaisemmin uutta GRI 207: Tax -standardia. Tavoitteena on vastata ensimmäiseen tutkimuskysymykseen koskien GRI 207: Tax -standardin sisältöä ja raportointivaatimuksia.

Viides luku muodostaa tutkielman empiirisen osuuden. Luvussa tarkastellaan OMX Helsinki 25 -indeksiin kuuluvien yhtiöiden yritysvastuuraportointia ja pyritään selvittämään millaisia vaikutuksia GRI 207: Tax -standardilla on ollut veroraportointiin standardin soveltamisen alkuvaiheessa. Lisäksi pyritään haastatteluiden kautta saamaan lisätietoja siitä, miten standardiin ja sen käytettävyyteen on käytännössä suhtauduttu. Tutkielman viimeisessä pääluvussa esitetään yhteenveto keskeisimmistä tutkielmassa käsitellyistä aiheista ja empiirisen tarkastelun kautta tehdyistä havainnoista.



## 2 Yritysvastuu ja verot

### 2.1 Yritysvastuun määrittelyä

Yritysvastuun ympärillä käytävä keskustelu on edelleen terminologialtaan ja määritelmiltään moninaista ja jokseenkin vakiintumatonta. Yritysvastuuta vastaavassa merkityksessä saatetaan käyttää esimerkiksi käsitettä yrityksen yhteiskuntavastuu. Näiden käytön välillä voidaan nähdä olevan pieni sävyero, mutta käytännössä termeillä tarkoitetaan lähes samaa asiaa.<sup>14</sup> Lisäksi keskusteluissa nousevat esiin muun muassa käsitteet vastuullisuus, vastuullinen liiketoiminta, kestävä kehitys ja hyvä yrityskansalaisuus. Englanninkielisessä kirjallisuudessa ja tutkimuksessa on ollut tapana käyttää käsitettä *corporate social responsibility* (CSR) tai lyhyemmin *corporate responsibility* (CR). Vastuullisen sijoittamisen yhteydessä käytetään usein ESG-lyhennettä (*environmental, social and governance*).<sup>15</sup>

Kestävä kehitys voidaan nähdä eräänlaisena vastuullisen toiminnan yläkäsitteenä, johon sisältyy yritysten toiminnan ohella myös kansalaisjärjestöjen, valtioiden hallitusten sekä muun julkisen sektorin toimet.<sup>16</sup> Kestävällä kehityksellä viitataan sellaiseen kehitykseen, joka tyydyttää nykyhetken tarpeet viemättä tulevilta sukupolvilta mahdollisuutta tyydyttää omat tarpeensa.<sup>17</sup> Kestävä kehitys voidaan siis ajatella yritysvastuun taustalla vaikuttavaksi yleiseksi päämääräksi. Yritysvastuuta kantava yritys huomioi ja toteuttaa kestävä kehitystä omassa toiminnassaan.<sup>18</sup> Kestävä kehitys linkittyy usein varsinkin yleiskielessä ympäristönsuojeluun ja ympäristöä koskevaan vastuullisuuteen. Kestävän kehityksen tavoitteiden täyttyminen edellyttää kuitenkin myös taloudellisen ja sosiaalisen vastuun kantamista. Esimerkiksi veroparatiisien hyödyntämien ja muu aggressiivinen verosuunnittelu murentavat valtioiden rahoituspohjaa ja kaventavat näin tulevien sukupolvien toimintaedellytyksiä.<sup>19</sup> Yritysvastuuta kantavilta yrityksiltä odotetaan tämän kaltaisten teemojen huomioimista osana liiketoiminnan strategista päätöksentekoa.

---

<sup>14</sup> Knuutinen 2014, s. 21.

<sup>15</sup> Liappis ym. 2019, s. 6.

<sup>16</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 20.

<sup>17</sup> Kestävän kehityksen käsite julkaistiin ensimmäistä kertaa vuonna 1987 Gro Harlem Brundtlandin johtaman komission raportissa, ks. Ympäristön ja kehityksen maailmankomission raportti 1988, s. 26.

<sup>18</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 20.

<sup>19</sup> Knuutinen 2014, s. 158–159.

Yrityksen erilaisista kestäväen kehityksen tavoitteisiin pyrkivistä toimista voidaan siis puhua kontekstista riippuen joko yritys vastuuna tai yrityksen yhteiskuntavastuuna. Käsitteet vastaavat hyvin pitkälti toisiaan ja myös käytännössä niitä sovelletaan usein samassa merkityksessä. Yritysvastuu-käsitteellä pyritään kuvaamaan sitä, että yritys ottaa vastuun omista toimistaan, mutta se ei kuitenkaan ota kantaakseen laajempaa yhteiskunnalle kuuluvaa vastuuta.<sup>20</sup> Yhteiskuntavastuu voidaan käsittää hieman yritys vastuuta laajemmaksi käsitteeksi, mutta on myös tapauskohtaista, millainen sisältö näille käsitteille käytännössä annetaan. Olennaista onkin johdonmukaisuus valittujen käsitteiden soveltamisessa ja avoimuus niiden sisällöstä niin organisaation sisäisessä kuin ulkoisessakin viestinnässä. Tässä tutkielmassa aiheeseen viitataan jatkossa käsitteellä yritys vastuun. Se on luonteva valinta yritys vastuuraportointia tarkasteltaessa ja lisäksi se on kirjoitusasultaan selkeä ja ymmärrettävä.

Yritysvastuulla viitataan vakiintuneesti yrityksen pyrkimykseen ottaa huomioon sen liiketoiminnan taloudelliset, sosiaaliset ja ekologiset vaikutukset sidosryhmille ja ympäröivälle yhteiskunnalle.<sup>21</sup> Keskeistä on toiminnan aikaansaamien negatiivisten vaikutusten minimointi ja toisaalta pyrkimys positiivisten vaikutusten maksimointiin.<sup>22</sup> Yritysvastuun perusidea on siis sinänsä selkeä, mutta aihepiiri on moniulotteinen, eikä mitään täysin tyhjentävää tai yleisesti hyväksyttyä määritelmää ole olemassa. Historiallisesti tarkasteltuna yritys vastuun käsite on muovautunut merkittävien yhteiskunnallisten kehityskäytäntöjen rinnalla ja määritely ajasta ja paikasta riippuen hieman eri tavoin. Esimerkiksi teollistuminen, globalisaatio ja ympäristötietoisuuden kasvu ovat vaikuttaneet siihen, mitä teemoja käsitteiden määrittelyssä on kulloinkin painotettu.<sup>23</sup> Erilaiset yritysten vastuullisuuteen liittyvät kysymykset ovat olleet esillä keskusteluissa jo 1800-luvun lopulta alkaen, mutta aihetta koskeva akateeminen kirjallisuus ja tutkimus on muodostunut pääasiassa 1950-luvun jälkeen.<sup>24</sup>

Euroopan komission määritelmän mukaan yritys vastuulla viitataan siihen, että yritykset vapaaehtoisesti yhdistävät sosiaaliset ja ekologiset huolenaiheensa osaksi liiketoimintaa

---

<sup>20</sup> Juutinen 2016, s. 24–25.

<sup>21</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 21.

<sup>22</sup> Koipijärvi – Kuvaja 2020, s. 21.

<sup>23</sup> Ks. yritys vastuun historiallisesta kehityksestä esim. Harmaala – Jallinoja 2012, s. 24–27.

<sup>24</sup> Carroll 1999, s. 291–292: Yritys vastuun käsitteen on nyky muodossaan nähty kehittyneen 1950-luvulta alkaen ja eräänlaisena yritys vastuun isänä pidetään Howard Bowenin, jonka teos *Social Responsibilities of the Businessman* julkaistiin vuonna 1953.

ja vuorovaikutusta sidosryhmien kanssa. Lisäksi komissio nostaa esiin tavoitteen osakkeenomistajien, muiden sidosryhmien ja laajasti koko yhteiskunnan saaman lisäarvon maksimoinnista ja toisaalta erilaisten haittavaikutusten tunnistamisesta, ennaltaehkäisystä ja lieventämisestä. Tiivistetysti yritysvastuu määritellään Euroopan komission tiedonannossa vastuuksi yrityksen oman toiminnan yhteiskunnallisista vaikutuksista.<sup>25</sup> Samat piirteet toistuvat eri tahojen antamissa määritelmissä ja ydinsisältö on hyvin pitkälti vakiintunut vaikka täysin yksiselitteistä ja kaiken kattavaa määritelmää ei olekaan saavutettu. Määritelmien pohjalta voidaan kuitenkin todeta, että yritys vastuussa keskeistä on erityisesti sen vapaaehtoisuus, liiketoimintaan kytkeytyminen ja sidosryhmälähtöisyys.

Aikaisemmin vastuullisena toimintana on saatettu pitää sitä, että yritys noudattaa voimassa olevaa lainsäädäntöä ja huomioi keskeisimmän sidosryhmänsä eli yrityksen omistajat. Nykyään yritys vastuulla viitataan kuitenkin yleisesti lainsäädännön noudattamisen ohella lain vaatimukset ylittävään vapaaehtoiseen vastuullisuuteen.<sup>26</sup> Yrityksen tulisi siis lainsäädännön ohella huomioida myös olennaisten sidosryhmien perustellut odotukset hyväksyttävänä pidetyistä toimintatavoista.<sup>27</sup> Oletuksena yritys vastuun taustalla on tietysti lainsäädännön noudattaminen, mutta vielä se ei tee yrityksestä erityisen vastuullista toimijaa. Yritys vastuun määritelmän täytyminen edellyttää jonkinlaisia vapaaehtoisia lain minimitasoa ylittäviä toimenpiteitä. Asia voidaan siis yksinkertaistettuna esittää niin, että aito yritys vastuu alkaa siitä, mihin lainsäädännössä asetetut rajat päättyvät.<sup>28</sup>

Vapaaehtoisuuden ohella yritys vastuun määritelmissä olennaista on tiivis yhteys yrityksen liiketoimintaan. Yritys vastuussa ei ole kyse irrallisista hyväntekeväisyystoimista tai kertaluonteisista projekteista, vaan yritys vastuulla tarkoitetaan nimenomaan liiketoiminnan vastuullisuutta.<sup>29</sup> Yritys vastuuta ei siis tulisi nähdä liiketoiminnan ohella hyödynnettävänä työkaluna, vaan tapana harjoittaa liiketoimintaa.<sup>30</sup> Tarkastelu kohdistuu näin ollen esimerkiksi yrityksen hankintaketjujen ympäristövaikutuksiin, työntekijöiden hyvinvointiin ja alihankkijoiden oloihin. Mikään ei tietenkään estä yritystä tekemästä hyvänteke-

---

<sup>25</sup> KOM 2011, s. 4, 7.

<sup>26</sup> Liappis ym. 2019, s. 6–7.

<sup>27</sup> Juutinen 2016, s. 29.

<sup>28</sup> Knuutinen 2014, s. 95–96.

<sup>29</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 22.

<sup>30</sup> Ks. van Eijnsden 2013, s. 57 viitaten David F. Williams, *Tax and Corporate Social Responsibility*.

väisyyttä ja lahjoittamasta rahaa hyviin tarkoituksiin, mutta se ei tee toiminnasta vastuullista, mikäli liiketoiminta itsessään aiheuttaa sidosryhmille ja yhteiskunnalle negatiivisia vaikutuksia.

Yritysvastuukeskustelun ytimessä on sidosryhmien kasvanut kiinnostus yritysten liiketoimintaa kohtaan. Perinteisesti on ajateltu, että yrityksen tulee päätöksissään huomioida pääasiassa kahden keskeisimmän sidosryhmän, omistajien ja asiakkaiden, tarpeet.<sup>31</sup> Vastuullisuuskeskustelun voimistuminen on kuitenkin johtanut siihen, että yhä useampia tahoja kiinnostaa muun muassa se, millaisin keinoin voittoa tuotetaan ja mitä arvoa yritys luo ympäröivälle yhteiskunnalle. Yritykset eivät toimi tyhjiössä, ympäröivästä yhteiskunnasta eristyksissä, vaan niiden valitsemilla toimintatavoilla on aina jonkinlaisia ulkoisvaikutuksia.<sup>32</sup> Yrityksen sidosryhmiä ovat kaikki ne tahot, joihin yrityksen toiminnalla on tai voi olla vaikutuksia ja vastaavasti ne tahot, jotka omalla toiminnallaan vaikuttavat tai voivat vaikuttaa yrityksen toimintaan suoraan tai epäsuorasti. Yrityksen omistajien ja asiakkaiden lisäksi olennaisia sidosryhmiä ovat yrityksestä riippuen esimerkiksi alihankkijat, media, valtio ja yrityksen työntekijät.<sup>33</sup>

Sidosryhmien kasvaneiden vastuullisuusvaatimusten taustalla vaikuttavat erityisesti suuret globaalit ongelmat ja muutokset, kuten ilmastonmuutos, luonnonvarojen ehtyminen ja globaali väestönkasvu. Ne ovat saaneet aikaan uudenlaisia uhkia ihmisille ympäri maailman.<sup>34</sup> Myös vuonna 2008 alkanut maailmanlaajuinen finanssikriisi ja monikansallisten suuryritysten merkityksen kasvu ovat omalta osaltaan vaikuttaneet yritystoimintaan kohdistuvien vaatimusten lisääntymiseen.<sup>35</sup> Yleiset kaikkia koskettavat ympäristömuutokset ja muut kestävyysaasteet ovat tuoneet yritysten toimintaan uusia liiketoimintariskejä ja tämän lisäksi yrityksiltä odotetaan yhä enenevässä määrin aktiivista osallistumista kestävyysongelmien ratkaisemiseen. Yritysvastuun keskeisenä tavoitteena onkin osallistaa yritykset yhteiskunnalliseen vastuunkantoon.<sup>36</sup> Vaikka yritysvastuun yhteydessä vakiintuneesti painotetaan sen vapaaehtoisuutta, ei yritysvastuun kantaminen enää tosiasias-  
sa ole

---

<sup>31</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 19.

<sup>32</sup> Ks. Liappis ym. 2019, s. 1–3.

<sup>33</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 65.

<sup>34</sup> Liappis ym. 2019, s. 1.

<sup>35</sup> Sjäfjell – Richardson 2015, s. 2.

<sup>36</sup> Liappis ym. 2019, s. 1–4.

yrityksille täysin vapaaehtoinen valinta. Yritykset eivät voi toimia yhteiskunnastaan erityyksissä ja ummistaa silmiään ulkoisilta vaatimuksilta, vaan sidosryhmien odotuksiin vastaaminen on nykypäivänä taloudellisesti kestävä liiketoiminnan edellytys.<sup>37</sup>

Yritystoiminnan vaikutukset ympäröivään yhteiskuntaan ja yrityksen omaan toimintaympäristöön vaihtelevat laajasti. Esimerkiksi yrityksen koko, toimiala, yritysmuoto ja toiminnan kansainvälisyys vaikuttavat yksittäisen yrityksen kohdalla sen yritys vastuun laajuuteen ja sisältöön.<sup>38</sup> Paikallisesti toimivan palveluyrityksen kohdalla korostuvat hyvin erilaiset teemat kuin esimerkiksi monikansallisen valmistavan yrityksen liiketoiminnassa. Yrityksen tulee siis kiinnittää huomiota nimenomaan siihen, millaisia odotuksia yrityksen omilla sidosryhmillä on sen toimintaa kohtaan ja millaisia olennaisia vaikutuksia yritystoiminnalla on ympäröivälle yhteiskunnalle. Yritysvastuun laaja-alaisuus saattaa varsinkin pienemmissä yrityksissä tuottaa haasteita käytännön soveltamisen näkökulmasta. Keskeistä on kuitenkin priorisoida tarkastelua niihin aiheisiin, joihin yritys voi konkreettisesti toiminnallaan vaikuttaa.<sup>39</sup>

Suhtautuminen yritys vastuuseen on ollut vaihtelevaa ja osittain hyvin kriittistäkin. Yritysvastuu on saatettu nähdä yrityksissä ylimääräisenä kustannuseränä ja lisätyönä ilman merkittäviä hyötyjä. Viimeisten vuosikymmenten aikana suhtautuminen on kuitenkin yleisellä tasolla muuttunut ja yritys vastuun hyödyt on tunnistettu sekä käytännön kokemuksen kautta että myös erilaisissa tutkimuksissa ja selvityksissä. On huomattu, että pitkällä tähtäimellä vastuullisesti toimivat yritykset suoriutuvat taloudellisesti paremmin kuin yritys vastuuta heikommin toteuttavat kilpailijat.<sup>40</sup> Yritysvastuu on yhä useammissa yrityksissä merkittävässä roolissa osana kannattavaa ja kestävä liiketoimintaa, ja tarjoaa myös uudenlaisia liiketoimintamahdollisuuksia. Tämän lisäksi yritys vastuun voidaan nähdä yrityksissä riskienhallintakeinona, jolla hallitaan organisaation maineriskejä sekä toiminnan taloudellisia ja juridisia riskejä.<sup>41</sup>

Yritysvastuu on perinteisesti jaoteltu kolmeen eri osa-alueeseen: taloudelliseen, sosiaaliseen ja ekologiseen vastuuseen.<sup>42</sup> Kolmijakoon viitataan usein käsitteellä *triple bottom*

---

<sup>37</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 19.

<sup>38</sup> Lautjärvi 2019, s. 431.

<sup>39</sup> Liappis ym. 2019, s. 10.

<sup>40</sup> Liappis ym. 2019, s. 25, 34–35.

<sup>41</sup> Pentikäinen 2019, s. 569.

<sup>42</sup> Niskala ym. 2019, s. 21.

*line*<sup>43</sup> (myös TBL tai 3BL), joka voidaan suomentaa lähteestä riippuen esimerkiksi kolmen pilarin malliksi tai kolmoistilin päätökseksi. Yritysvastuun osa-alueisiin saatetaan viitata myös 3P:n mallilla: *People, Planet and Profit*.<sup>44</sup> Verokysymykset sijoittuvat yritysvastuun kolmijaossa pääasiallisesti taloudellisen vastuun alueelle, mutta niillä on ehdottomasti kytköksiä myös sosiaalisen ja ekologisen vastuun teemoihin. Vastuullinen veronmaksu on välillisesti vaikuttamassa sosiaaliseen kehitykseen etenkin kehittyvissä talouksissa, ja toisaalta verot myös vaikuttavat monilla tavoin ekologisen vastuun toteutumiseen. Verotuksen vuoksi yrityksissä saatetaan esimerkiksi toimia tavalla, joka ei ympäristön näkökulmasta ole optimaalista.<sup>45</sup> Toisaalta verotulot yhteiskunnan toiminnan rahoittajana myös mahdollistavat yleisen kehittymisen kaikilla kestävän kehityksen osa-alueilla. Yritysvastuun osa-alueet siis kietoutuvat monella tapaa toisiinsa, eikä niiden täsmällinen rajaaminen aina ole kovinkaan mielekäästä. Kolmijako auttaa kuitenkin jäsentämään jossain määrin monitulkintaista yritysvastuun käsitettä ja ymmärtämään, millaisia asioita organisaation tulee yritysvastuun näkökulmasta ottaa toiminnassaan huomioon. Seuraavassa alaluvussa tarkastellaan yksityiskohtaisemmin jokaista yritysvastuun kolmesta osa-alueesta.

## 2.2 Yritysvastuun osa-alueet

### 2.2.1 Ekologinen vastuu

Ekologinen vastuu eli ympäristövastuu liittyy yrityksen pyrkimyksiin huomioida liiketoimintansa vaikutukset ympäristöön ja luonnonvaroihin, sekä toimia parhaalla mahdollisella tavalla ympäristön näkökulmasta. Ympäristövastuu käsittää muun muassa energian, materiaalien ja veden säästeliään käytön, päästöjen minimoimisen ja ilmastonmuutoksen torjunnan.<sup>46</sup> Ympäristön näkökulmasta vastuullisen yrityksen tulee olla selvillä oman liiketoimintansa ympäristövaikutuksista, tuntea ajankohtainen lainsäädäntö ja pyrkiä jatku-

---

<sup>43</sup> John Elkingtonin vuonna 1994 esittelemä malli, jossa vastuullisuus rakentuu taloudellisesta, sosiaalisesta ja ekologisesta vastuusta. Sen mukaan yrityksen toimintaa ei siis tarkastella ainoastaan perinteisten taloudellisten tunnuslukujen avulla vaan tulee myös huomioida yrityksen toiminnan vaikutukset ihmisiin ja ympäristöön. ks. esim. Liappis ym. 2019, s. 8 ja laajemmin Elkington 1998.

<sup>44</sup> Liappis ym. 2019, s. 8.

<sup>45</sup> Knuutinen 2020, s. 379–380.

<sup>46</sup> Liappis ym. 2019, s. 8.

vasti kehittämään toimintaansa entistä parempaan suuntaan. Jokaisella yrityksellä on välitön vastuu oman liiketoimintansa ympäristövaikutuksista, ja vastuu näyttää ajan saatossa laajentuneen kattamaan myös välilliset, koko tuotteen elinkaaren aikaansaamat ympäristövaikutukset.<sup>47</sup>

Yritystoiminnan haitallisia ympäristövaikutuksia on pyritty rajoittamaan muun muassa verotuksen ja lainsäädännön keinoin.<sup>48</sup> Lainsäädännön avulla asetetaan kuitenkin yritysten ympäristövastuulle vain minimitaso, joka kaikkien yritysten tulee saavuttaa. Kuten muidenkin yritys vastuun teemojen kohdalla, varsinaisen ympäristövastuun voidaan ajatella alkavan vasta kun lainsäädännön minimitaso on saavutettu ja yritys toteuttaa vapaaehtoisia toimia liiketoimintansa haitallisten ympäristövaikutusten minimoimiseksi.<sup>49</sup> Yleisen ympäristötietoisuuden kasvaessa kuluttajien ja muiden sidosryhmien odotukset ja vaatimukset yritysten ympäristövastuun kantamiselle ovat laajentuneet. Ympäristövastuusta on samalla myös muodostunut varteenotettava kilpailukeino yrityksille.<sup>50</sup>

Ympäristövastuu näyttäytyy erilaisessa roolissa riippuen siitä, minkä tyyppistä liiketoimintaa yritys harjoittaa. Käytännössä yrityksen ympäristövaikutukset liittyvät kuitenkin usein myytävään tuotteeseen tai palveluun ja sen raaka-aineisiin ja tuotantoprosessiin. Huomiota tulee kiinnittää myös kuljetuksiin toimitusketjussa ja yrityksen toimitilojen energiankulutukseen.<sup>51</sup> Olennaista on siis pyrkiä huomioimaan tuotteiden ja palveluiden ympäristövaikutukset koko elinkaaren ajalta ja sitoutua aktiivisesti kehittämään liiketoimintaa vastaamaan sidosryhmien kasvavia vastuullisuusodotuksia.

### 2.2.2 Sosiaalinen vastuu

Sosiaalisella vastuulla tarkoitetaan yrityksen vastuuta sen toiminnan vaikutuksista ihmisiin. Perinteisesti sosiaalisen vastuun on ajateltu kohdistuvan ensisijaisesti yrityksen hen-

---

<sup>47</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 22.

<sup>48</sup> Knuutinen 2014, s. 98.

<sup>49</sup> Liappis ym. 2019, s. 99–100.

<sup>50</sup> Knuutinen 2014, s. 98.

<sup>51</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 22.

kilöstöön, mutta ajan kuluessa näkökulma on laajentunut kattamaan myös ulkoisiin sidosryhmiin kohdistuvat vaikutukset.<sup>52</sup> Yrityksen toiminnan vaikutukset ulottuvat työntekijöiden ohella yrityksen asiakkaisiin, yhteistyökumppaneihin, alihankkijoihin, lähialueiden asukkaisiin ja varsinkin isompien monikansallisten yritysten kohdalla myös ihmisiin ympäri maailman. Sosiaalisen vastuun kokonaisuus on moniulotteinen ja laaja, mutta yksinkertaisimmillaan voidaan ajatella, että sosiaalisen vastuun kantaminen on ihmisten arvostamista, huomioimista ja hyvää kohtelua.<sup>53</sup> Käytännössä se nousee esiin yrityksissä muun muassa henkilöstön työhyvinvoinnin, tuoteturvallisuuden, vastuullisten hankintaketjujen ja reilujen yhteistyösopimusten kautta.

Yritysvastuun sosiaalisen ulottuvuuden perustana on yrityksen ihmisoikeusvastuu, jonka avulla voidaan määrittää sosiaalisen vastuun minimiodotukset ja ydinsisältö.<sup>54</sup> Ihmisoikeuskysymyksiä nousee esiin varsinkin yritysten laajoissa hankintaketjuissa ja kumppaniverkostoissa. Yrityksen tekemillä valinnoilla saattaa olla välillisesti vaikutuksia esimerkiksi raaka-aineiden tuottajiin tai alihankkijoiden työolosuhteisiin. Näitä vaikutuksia tulisi pyrkiä mahdollisuuksien mukaan hallitsemaan ja ottamaan huomioon liitetoimintapäätöksissä.<sup>55</sup> Sosiaalinen vastuu nojautuu ihmisoikeuksien ohella muihinkin yleismaailmallisiin periaatteisiin, kuten työelämän perusoikeuksiin ja lapsityövoiman sekä pakko-työn kieltoon. Sosiaalista vastuuta toiminnassaan kantava yritys ymmärtää näiden periaatteiden sisällön ja sitoutuu noudattamaan niitä toiminnassaan sijaintimaan yhteiskunnallisesta tilanteesta ja lainsäädännön vaatimuksista riippumatta.<sup>56</sup> Ihmisoikeusvastuun kantaminen ja muiden periaatteiden noudattaminen itsessään eivät vielä tee yrityksestä erityisen vastuullista toimijaa, mutta ne ovat välttämätön pohja vastuullisen yritystoiminnan rakentamiselle.

Sosiaalisen vastuun ytimessä on siis ihmisoikeuksiin pohjautuva yrityksen vastuu ihmisistä ja tämän päälle rakentuvat muut sosiaalisen vastuun elementit. Länsimaisissa hyvinvointivaltioissa sosiaaliseen vastuuseen luetaan muun muassa henkilöstön hyvinvoinnin ja työturvallisuuden kehittäminen sekä henkilöstön kouluttaminen. Sosiaalista vastuuta kantavien yritysten odotetaan toimivan työllistymisen edistäjinä ja välttävän mahdollisuuksien mukaan työpaikkojen vähentämistä esimerkiksi yhteistoimintaneuvotteluiden

---

<sup>52</sup> Jussila 2010, s. 16.

<sup>53</sup> Liappis ym. 2019, s. 128.

<sup>54</sup> Liappis ym. 2019, s. 128–129.

<sup>55</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 20 ja Niskala ym. 2019, s. 21.

<sup>56</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 24.



tai ulkoistamisen kautta.<sup>57</sup> Yrityksen yhteistyökumppaneihin ja alihankkijoihin nähden vastuullinen toiminta käsittää ainakin sen, että yritys noudattaa reiluja toimintatapoja sopimusprosessissa sekä hoitaa omat velvollisuutensa ja maksaa ostetut tuotteet ja palvelut ajallaan.<sup>58</sup>

Asiakassuhteissa vastuullisen yrityksen odotetaan kiinnittävän huomiota asiakaspalveluun ja korkean asiakastyytyväisyyden ylläpitoon. Keskeistä on myös tuoteturvallisuudesta ja kuluttajansuojasta huolehtiminen sekä vastuullinen toiminta markkinoinnin ja viestinnän yhteydessä.<sup>59</sup> Sosiaaliseen vastuuseen liittyvät kysymykset vaihtelevat siis siitä riippuen, minkä sidosryhmän näkökulmasta vaikutuksia tarkastellaan. Moninaisuutta keskusteluun tuo myös se, että sosiaalista vastuuta tarkasteltaessa eri valtiot ja alueet ovat keskenään hyvin erilaisessa asemassa. Länsimaisissa hyvinvointivaltioissa, kuten Suomessa, keskustelu painottuu pitkälti työhyvinvointiin ja työssä jaksamiseen sekä vastuullisuuden ulkoisessa viestinnässä ja asiakassuhteissa. Monet sosiaalisen vastuun elementit on implementoitu lainsäädäntöön, toisin kuin kehitysmaissa, joissa keskustelua käydään huomattavasti perustavanlaatuisempiin ongelmiin, kuten lapsityövoiman käyttöön liittyen.<sup>60</sup> Yrityksen liiketoimintakokonaisuus ja toimintaympäristö määrittävät siis hyvin pitkälti sen, millaisia sosiaalisen vastuun kysymyksiä tulee ratkaistavaksi, ja mitä sosiaalisesti vastuullisella liiketoiminnalla tarkoitetaan.

### 2.2.3 Taloudellinen vastuu

Taloudellisen vastuun näkökulmasta yritysten edellytetään toimivan taloudellisesti kestäväällä tavalla, pitkän aikavälin toimintakyky huomioiden. Keskiössä on yrityksen toiminnan kannattavuus, kilpailukyky, tehokkuus ja omistajien tuotto-odotuksiin vastaaminen. Pohjimmiltaan yrityksen tavoitteena on toimia taloudellisesti kannattavalla tavalla ja tuottaa taloudellista lisäarvoa ensisijaisesti sen omistajille, mutta myös muille sidosryhmille.<sup>61</sup> Taloudellisesti vastuullinen toiminta luo edellytykset sosiaalisen ja ekologisen vastuun kantamiselle.<sup>62</sup> Vain taloudellisen menestyksen kautta organisaatio voi tuottaa

---

<sup>57</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 20.

<sup>58</sup> Liappis ym. 2019, s. 130.

<sup>59</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 21.

<sup>60</sup> Ks. esim. Knuutinen 2014, 99 ja Harmaala – Jallinoja 2012, s. 20–21.

<sup>61</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 18.

<sup>62</sup> Pentikäinen 2019, s. 569.

taloudellista hyvinvointia myös ympäröivälle yhteiskunnalle muun muassa verojen ja työpaikkojen muodossa.

Taloudellisen vastuun pohja on pitkälti lainsäädännössä ja lain asettamassa määritelmässä yrityksen toiminnan tarkoitukselle. Osakeyhtiölain (OYL 1:5) mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa sen osakkeenomistajille. Taloudellisen vastuun kantaminen voidaankin siis kapeimmillaan käsittää niin, että yritys on taloudellisesti vastuussa vain sen osakkeenomistajille. Lainkohdan perusteluissa on kuitenkin tuotu esiin se, ettei säännös tarkoita velvollisuutta tuottaa lyhyellä aikavälillä mahdollisimman paljon voitonjakokelpoisia varoja vaan tarkastelu tapahtuu pidemmän ajan kuluessa. Perusteluissa korostetaan myös sitä, että voiton tuottaminen pitkällä tähtäimellä ja yrityksen arvon kasvattaminen edellyttävät usein yhteiskunnallisesti hyväksyttävien menettelytapojen noudattamista myös silloin, kun lainsäädäntö ei siihen pakota. Yrityksen valitsemilla menettelytavoilla ja niiden aikaansaamalla julkisella kuvalla voi olla merkittäviäkin vaikutuksia yritystoimintaan ja yhtiön arvoon.<sup>63</sup> Yritystoiminnan lähtökohtana on siis ehdottomasti lainsäädännön näkökulmasta taloudellisesti kannattava toiminta osakkeenomistajien odotukset huomioiden, mutta lainsäätäjän mukaan kannattavuus tulee rakentaa kestävästi ja pitkäjänteisesti yhteiskunnan ja sidosryhmien hyväksymällä tavalla. Voidaan siis huomata, että yritysvastuuajattelu on jossain määrin lainsäädäntöön sisäänrakennettu elementti ja vastuullisen toiminnan merkitys on tunnistettu osana voiton tuottamista ja yhtiön arvon kehittämistä pitkällä tähtäimellä.

Tarkastelua on syytä laajentaa voiton tuottamisen ohella myös siihen, millaisia taloudellisia vaikutuksia yrityksellä on yhteiskuntaan ja yrityksen muihin sidosryhmiin. Taloudellisesti kannattava toiminta tietysti luo mahdollisuuden tuottaa taloudellista hyvinvointia myös yrityksen ulkopuolelle, mutta huomiota tulee tässä yhteydessä kiinnittää siihen, missä määrin ja millä tavoin organisaatio tätä päättää toteuttaa. Taloudellisen vastuun agendalle kuuluvat muun muassa oikeudenmukaiset suoritukset työntekijöille ja alihankkijoille, korruption sekä lahjonnan vastainen toiminta, vastuullinen veronmaksu ja harmaan talouden torjunta.<sup>64</sup> Taloudellista vastuuta kantava yritys keskittyy siis voiton tuottamisen ohella luomaan taloudellista hyvinvointia toimintaympäristöissään esimerkiksi verotulojen kasvattamisen sekä työpaikkojen luomisen ja säilyttämisen kautta.

---

<sup>63</sup> HE 109/2005 vp, s. 38–39.

<sup>64</sup> Liappis ym. 2019, s. 73–74.

Yritystoimintaan liittyy usein olennaisella tavalla tasapainoilu ristiriitaisten intressien ja tavoitteiden välillä. Päätöksiä joudutaan tekemään esimerkiksi siitä, tavoitellaanko mahdollisimman korkeaa tulosta lyhyellä aikavälillä vai investoidaanko hankkeisiin, jotka tuottavat lisäarvoa mahdollisesti vasta vuosien päästä.<sup>65</sup> Osa yrityksen taloudellisen toiminnan kestävyyttä ja tehokkuutta tukevista päätöksistä voi olla varsinkin lyhyellä aikavälillä huonosti sovitettavissa yhteen vastuullisuuden muiden osa-alueiden kanssa. Esimerkiksi yrityksen päätös siirtää valmistustoiminta Suomen ulkopuolelle ja lakkauttaa paikallinen tehdas saattaa nostaa julkisen keskustelun toiminnan vastuuttomuudesta. Yritykselle päätös voi kuitenkin olla keino kantaa taloudellista vastuuta ja varmistaa pitkän aikavälin toimintaedellytykset ja sitä kautta myös edellytykset muulle yritysvastuun kantamiselle tulevaisuudessa.<sup>66</sup> Taloudellisen menestyksen, tehokkuuden ja kannattavuuden korostaminen taloudellisen vastuun yhteydessä saattaa siis johtaa yrityksissä toimenpiteisiin, joiden vastuullisuutta voidaan muista näkökulmista kyseenalaistaa. Voiton maksimointi ja taloudellisen kannattavuuden kehittäminen keinolla millä hyvänsä ei ole taloudellisen vastuun tarkoitus, vaan on pyrittävä löytämään yrityksen näkökulmasta sopiva tasapaino näiden jossain määrin ristiriitaisten tavoitteiden välille.

Taloudellisen vastuun toimintatapoja määritellään yrityksissä useissa sisäisissä periaatteissa. Taloudellisen vastuun käsite linkittyy tiiviisti yhteen organisaation hyvän hallintotavan (*corporate governance*) kanssa ja teemat ovatkin kehittyneet rinnakkain, osin toisiaan vastaaviksi. Hyvälle hallintotavalle ei ole täysin yksiselitteistä määritelmää, mutta siihen sisällytetään usein muun muassa hallituksen riippumattomuus ja moninaisuus, vastuullinen veronmaksu, johdon palkitseminen ja lahjonnan estäminen. Taloudellinen vastuu ja hyvä hallinto voidaan siis nähdä yhtenäisenä kokonaisuutena, jolla voidaan hahmottaa organisaation välittömiä ja välillisiä vaikutuksia sen sisäisiin ja ulkoisiin sidosryhmiin sekä ympäröivään yhteiskuntaan.<sup>67</sup> Hallintoperiaatteiden lisäksi organisaatiot voivat määritellä taloudellisen vastuun toimintatapoja esimerkiksi riskienhallintaa, sijoitussuunnitelmia ja hinnoittelu- sekä ostopolitiikkaa koskevissa periaatteissa.<sup>68</sup>

---

<sup>65</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 18.

<sup>66</sup> Knuutinen 2014, s. 100.

<sup>67</sup> Liappis ym. 2019, s. 73.

<sup>68</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 20.

Yhteenvedona taloudellinen vastuu voidaan siis käsittää yrityksen vastuuksi tavoitella taloudellisesti kestävä, kannattavaa ja tehokasta liiketoimintaa sekä pyrkiä turvaamaan liiketoiminnan jatkuvuus. Vain näillä keinoin yritys pystyy tuottamaan taloudellista hyötyä myös ympäröivälle yhteiskunnalle. Taloudellinen vastuu kohdistuu myös siihen, millä tavoin yrityksessä käytetään rahaa, muuta varallisuutta ja valtaa.<sup>69</sup> Yrityksiltä peräänkullutetaan voiton tavoittelun rinnalla yhteiskunnallisesti hyväksyttäviä toimintatapoja. Taloudellisen vastuun rooli osana yritysvastuun kolmikenttää on esitetty pelkistään myös niin, että ekologinen ja sosiaalinen vastuu kertovat siitä, miten yritys toimii. Taloudellisen vastuun keskiössä taas on se, miten yrityksen toiminnan tuottama lisäarvo jakautuu.<sup>70</sup>

### 2.3 Verokysymykset osana yritysvastuuta

Yritysvastuun merkittävä rooli osana kannattavaa ja jatkuvaa liiketoimintaa on siis jo hyvin laajasti tunnistettu. Vastuullisen veronmaksun kuuluminen yritysvastuun agendalle on kuitenkin kysymys, joka jakaa mielipiteitä niin aihetta koskevassa kirjallisuudessa ja tutkimuksessa kuin myös käytännön yritysmaailmassa. Veronmaksun ja yritysvastuun keskinäinen suhde on noussut laajan keskustelun kohteeksi viimeisen vuosikymmenen aikana sekä Suomessa että kansainvälisesti. Erityisesti monikansallisten yritysten kasvanut merkitys sekä niiden verokäytäntöjen saama mediahuomio ovat nostaneet yleisiä odotuksia vastuullisuudesta myös veronmaksua koskien. Veronmaksu on konkreettinen osoitus yrityksen luomasta taloudellisesta hyvinvoinnista sen toiminta-alueilla, jonka vuoksi siitä on viime vuosina tullut entistä vahvemmin vastuullisuuskysymys ja osoitus taloudellisen vastuun toteutumisesta.<sup>71</sup> Täysin ongelmatonta verotukseen liitettävä vastuullisuuskeskustelu ei kuitenkaan ole, muun muassa verotuksen taustalla vaikuttavan vahvan legaliteettiperiaatteen ja osakeyhtiölain vaatimusten vuoksi.<sup>72</sup>

Veronmaksun ja yritysvastuun keskinäistä suhdetta tarkasteltaessa on hyvä kiinnittää huomiota veronmaksun jossain määrin kaksijakoiseen luonteeseen. Lähtökohtaisesti suhtautuminen veroihin on usein negatiivissävytteistä, ja maksettavia veroja pyritään ainakin

---

<sup>69</sup> Liappis ym. 2019, s. 8.

<sup>70</sup> Knuutinen 2014, s. 101.

<sup>71</sup> Ks. Liappis ym. 2019, s. 90.

<sup>72</sup> Knuutinen 2019, s. 504–505.

jollakin tasolla minimoimaan. Toisaalta ymmärrämme myös, ettei hyvinvointiyhteiskuntaa ja julkisia palveluita pystytä ylläpitämään ilman verotuloja. Mikäli yritykset ja yksityiset ihmiset minimoivat kaikin mahdollisin tavoin maksettavia verojaan, kaventuvat myös valtioiden resurssit hoitaa niille asetettuja tehtäviä.<sup>73</sup> On itsestään selvää, että yksityiset ihmiset hyötyvät monin tavoin hyvinvointiyhteiskunnan tarjoamista palveluista. Yhteiskunta ja sen julkiset organisaatiot tuottavat kuitenkin myös paljon sellaisia toimintoja, jotka ovat olennaisia yritysten liiketoiminnan kannalta. Yritykset hyötyvät monin tavoin esimerkiksi yhteiskunnan tarjoamasta infrastruktuurista, koulutetuista työntekijöistä, yleisestä turvallisuudesta ja säännellyistä markkinoista.<sup>74</sup> Vaikka valtioiden verojärjestelmät ovat laajoja ja monimutkaisia kokonaisuuksia, joiden taustalla vaikuttaa vaihtelevia tavoitteita, voidaan yksinkertaistaen ajatella, että kyse on eräänlaisesta vastuunjaosta eri tahojen välillä. Myös yritysten odotetaan omalta osaltaan kantavan vastuuta yhteiskunnan ylläpitämisestä, sillä ne tarvitsevat toimintansa taustalle yhteiskunnallisia rakenteita ja palveluita. Tämä ei kuitenkaan vielä tarjoa suoraa vastausta siihen, mikä on oikeudenmukainen verotuksen taso tai siihen, tulisiko yrityksen kantaa jonkinlaista verolainsäädännön ylittävää vastuullisuutta toiminnassaan.

Veroja käsitellään useissa yrityksissä pitkälti vain kustannuksina yrityksen muiden kustannusten joukossa.<sup>75</sup> Yritysjohdon keskeisiin tehtäviin kuuluu omistaja-arvon maksimointi ja voiton tuottaminen, jonka vuoksi olennaista on pyrkiä minimoimaan maksettavia veroja, kuten muitakin kustannuksia. Tämä kustannuskeskeinen näkökulma johtaakin usein siihen, että yrityksen verostrategia ei linkity kovinkaan tiiviisti yrityksen vastuukysymyksiin, vaikka yritys vastuuta vakiintuneesti muilla osa-alueilla kannettaisiinkin. Kustannuskeskeisen ajattelutavan rinnalle on kuitenkin noussut viime vuosikymmenten aikana myös ajatus veroista voitonjaon luonteisina erinä. Voidaan ajatella, että yrityksen osakkeenomistajien panosten ohella myös muut sidosryhmät investoivat eri tavoin yrityksen liiketoimintaan ja näin ollen ei voida seurata ainoastaan omistajien tuottovaatimuksia päätöksenteon taustalla, vaan myös muilla sidosryhmillä on perusteltuja odotuksia yritystä kohtaan.<sup>76</sup> Kuten edellä mainittiin, yhteiskunta tarjoaa puitteet liiketoiminnan harjoittamiselle muun muassa infrastruktuurin ja koulutetun työvoiman kautta. Verot voidaan siis kustannusten sijaan nähdä eräänlaisina vastasuorituksina tai tuottoina näistä

---

<sup>73</sup> Avi-Yonah 2009, s. 4.

<sup>74</sup> Harmaala – Jallinoja 2012, s. 13.

<sup>75</sup> Van Eijnsden 2013, s. 56.

<sup>76</sup> Ks. Van Eijnsden 2013, s. 58.

yrittäjien hyödyntämistä yhteiskunnallisista investoinneista. Mikäli veronmaksu rinnastetaan yrityksessä ainakin jossain määrin voitonjaon luonteiseksi toiminnaksi, linkittyä se myös luonnollisemmin osaksi yrityksen vastuukysymyksiä.

Kuten tutkielman luvussa 2.2.3 esitettiin, vastuukysymysten yhteydessä nostetaan usein esille osakeyhtiölain määritelmä yhtiön toiminnan tarkoitukselle. Osakeyhtiölain (OYL 1:5) mukaan yhtiön toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Osakeyhtiöoikeudellinen yhtiön toiminnan tarkoitus merkitsee siis käytännössä sitä, että liiketoiminnasta mahdollisesti kertyvät voittovarot kuuluvat omistajille, ja osakkeenomistajien etu tulee huomioida liiketoimintapäätösten taustalla.<sup>77</sup> Äärimuodossaan tähän suhtaudutaan niin, että yhtiö on taloudellisesti vastuussa vain ja ainoastaan sen omistajille. Omistaja-arvon maksimointiin tähtäävän *shareholder value* -ajattelutavan näkökulmasta myös esimerkiksi verot ovat siten vain osakkeenomistajien tuottoja pienentäviä kustannuksia. Muiden sidosryhmien odotuksiin vastaaminen tai esimerkiksi yritysvastuun kantaminen on perusteltua vain silloin, jos lainsäädäntö näin edellyttää tai toisaalta jos sen voidaan katsoa ainakin jollakin aikavälillä nostavan osakkeenomistajien varallisuutta.<sup>78</sup> Osakeyhtiölain 1 luvun 5 §:n perusteluissa todetaan kuitenkin, ettei säännös tarkoita velvollisuutta tuottaa mahdollisimman suurta määrää voitonjakokelpoisia varoja lyhyellä aikavälillä, vaan voiton tuottamista tarkastellaan pidemmän ajan kuluessa. Perusteluissa tuodaan esille myös se, että voiton tuottaminen pitkällä aikavälillä ja osakkeen arvon kasvattaminen edellyttävät usein yhteiskunnallisesti hyväksyttävien menettelytapojen noudattamista sellaisissakin tilanteissa, joissa lainsäädäntö ei siihen pakota. Lainkohdan perusteluissa korostetaan sitä, että yhtiön julkisella kuvalla saattaa olla suuri merkitys yritystoiminnan ja yhtiön osakkeiden arvon kannalta.<sup>79</sup>

Liian kapea katsantotapa yhtiön toiminnan tarkoitukseen ja lyhyen aikavälin omistaja-arvon maksimointi saattaa yrityksissä johtaa siihen, että veroja minimoidaan kaikin mahdollisin keinoin, ja vastuullisen verokäyttäytymisen epäsuorat vaikutukset yhtiön liiketoimintaan unohdetaan. Yhä enenevässä määrin on kuitenkin nostettu esiin sitä, että yrityksen kilpailukykyä säilyttäminen edellyttää jossain määrin luopumista perinteisestä osakkeenomistajan voiton maksimoinnista.<sup>80</sup> Entisestään kasvavien sidosryhmäodotusten

---

<sup>77</sup> Aitta 2018, s. 273.

<sup>78</sup> Knuutinen 2014, s. 58–59.

<sup>79</sup> HE 109/2005 vp, s. 38–39.

<sup>80</sup> Toiviainen 2004, s. 432–433.

ja vastuulliseen veronmaksuun kohdistuvan mediahuomion johdosta on ehdottomasti kiinnitettävä huomiota valittujen toimintatapojen hyväksyttävyyteen muidenkin sidosryhmien kuin osakkeenomistajien näkökulmasta. Edellä esitetyn lainkohdan perusteluista on huomattavissa, että tämä on ollut myös lainsäätäjän ajatus yhtiön toiminnan tarkoituksen taustalla.

Veronmaksuun liitettävää yritysvastuuta vastaan on siis argumentoitu muun muassa osakeyhtiölain yhtiön määritelmän ja osakkeenomistajan ensisijaisen aseman kautta. Keskustelun ydin on siinä, millä tavoin yhtiön voitontuottamistarkoitus ja osakkeenomistajan asema ymmärretään, ja millä aikavälillä voitontuottamista tarkastellaan. Toisaalta tarkasteluun yhdistyy myös keskustelu siitä, nähdäänkö verot vain minimoitavina kustannuksina vai vastavuoroisena suorituksena yhteiskunnalle, jolle yrityksen voidaan nähdä olevan jossain määrin velkaa olemassaolostaan ja toimintansa puitteista. Tämän lisäksi veronmaksun liittäminen osaksi yritysvastuukeskustelua on kritisoitu legaliteettiperiaatteeseen nojautuen. Legaliteettiperiaatetta pidetään vero-oikeuden tärkeimpänä oikeusperiaatteena.<sup>81</sup> Suomessa ja useassa muussakin valtiossa se nojaa perustuslakiin<sup>82</sup>, jonka mukaan veroista tulee aina säätää lailla ja veroja maksetaan sen mukaan kuin laissa on säädetty.

Yritysvastuun on esitetty tarkoittavan nimenomaan lainsäädännön ylittävää vapaaehtoista vastuullisuutta. Veronmaksuvelvollisuus on kuitenkin sidottu edellä esitetyllä tavalla juuri lainsäädännön vaatimukseen. Tämä on saanut aikaan sen, että aggressiivisiakin verosuunnittelutoimia on puolustettu siltä kannalta, että kaikki lainsäädännön edellyttämät verot on maksettu eikä legaliteettiperiaatteen nojalla voi asettaa lainsäädännön ylittäviä veronmaksuvelvoitteita. Tässä kohtaa nousee kuitenkin esiin kysymys lain kirjaimen ohella myös sen taustalla vaikuttavan lain tarkoituksen eli hengen noudattamisesta. Lainsäädäntö on aina jossain määrin aukollinen ja epätäydellinen jo kansallisellakin tasolla, ja lisähaastetta lainsäätäjille tuovat kansainväliset tilanteet. Verokontekstissa yritysvastuussa on ehkä pikemminkin kyse juuri tästä lain tarkoituksen aktiivisesta noudattamisesta, eikä niinkään erityisesti lainsäädäntöä ylittävistä toimista. Vastuu toimivan vero-

---

<sup>81</sup> Knuutinen 2015, s. 813–814.

<sup>82</sup> Suomessa legaliteettiperiaate nojaa perustuslain (731/1999, PL) 81.1 §:ään.

järjestelmän rakentamisesta on tietysti ensisijaisesti lainsäätäjällä, mutta täydellisen kaiken kattavan lainsäädännön luominen ei ole mahdollista.<sup>83</sup> Tämä eittämättä siirtää vastuun osittain myös verovelvollisille. Vastuullisen veronmaksun yhteydessä voidaankin pohtia sitä, missä määrin lainsäädännön aukkojen ja epäjatkuvuuskohtien hyödyntäminen on verovelvollisen näkökulmasta hyväksyttävää ja kuinka laajasti verovelvollisen oletetaan ottavan selvää lain taustalla vaikuttavista tavoitteista.

Veronmaksuun liitettävän yritysvastuun voisi siis tiivistää sidosryhmien odotuksiksi siitä, että yritykset lain kirjaimen ohella huomioivat myös taustalla vaikuttavan lain hengen. Osa yrityksistä kuitenkin näkee, että lain noudattamisella viitataan nimenomaan lain kirjaimen seuraamiseen ja olemassa olevien vaatimusten laajentaminen vaatii näin ollen aina lainsäädännöllisiä toimia.<sup>84</sup> Lainsäädäntöprosessi on kokonaisuudessaan kuitenkin työläs sekä aikaa vievä ja mukautuu näin ollen huonosti nopeasti muuttuviin tarpeisiin. Lisäksi sanamuodoiltaan yksityiskohtainen ja tarkka lainsäädäntötekniikka paisuttaa helposti kokonaisuuden käytettävyydeltään liian suureksi ja monimutkaiseksi. Mitä yksityiskohtaisempaa sääntely on, sitä useammin sitä joudutaan muuttamaan, eikä myöskään aukollisuudelta voida ikinä täysin välttyä.<sup>85</sup> Verosäännökset ovatkin usein kielellisesti ilmaistu hyvin yleisellä tasolla, jotta ne soveltuvat mahdollisimman hyvin myös sellaisiin tilanteisiin, joista lainsäädäntöhetkellä ei vielä ole tietoa. Yleisellä tasolla laaditut säännökset jättävät kuitenkin tilanteisiin hyvin paljon enemmän tulkinnanvaraisuutta. Tämä aikaansaa tilanteen, jossa myös verovelvollisen tulee ymmärtää kielellisen ilmaisun rajallisuus ja kohtuullisissa määrin ottaa selvää lainsäätäjän tavoitteista.

OECD:n ohjeistuksissa esitetään, että yritys noudattaa verolakien henkeä, mikäli se ryhtyy kohtuullisiin toimenpiteisiin lainsäätäjän tarkoituksien määrittämiseksi ja tulkitsee verosäännöksiä yhdenmukaisesti näiden tarkoituksien kanssa, ottaen huomioon lakikie- len ja asiaan liittyvän rinnakkaisen historian.<sup>86</sup> Jotta yksittäisiltä yrityksiltä voidaan vaatia lain kirjaimen ohella myös sen hengen noudattamista, tulee tämän olla selkeästi ymmärrettävissä ja löydettävissä. On olennaista, että lainsäätäjän tavoite käy jollakin tavalla ilmi

---

<sup>83</sup> Gribnau 2015, s. 235, 239.

<sup>84</sup> Baudot ym. 2020, s. 206–208.

<sup>85</sup> Ks. Knuutinen 2014, s. 169–171.

<sup>86</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö (2012), s. 45 (Käännös julkaisusta OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition).



esimerkiksi lainvalmisteluaineistosta, jotta verovelvolliselta voidaan olettaa tämän huomioimista osana päätöksentekoaan.<sup>87</sup> Esimerkiksi edellä esitetty osakeyhtiölain määritelmä yhtiön toiminnan tarkoitukselle saa huomattavasti laajemman muodon, kun säännöksen rinnalla kiinnitetään huomiota myös lainkohdan perusteluihin lakia koskevassa hallituksen esityksessä. Yritysten odotetaan siis tarkastelevan saatavilla olevaa aineistoa kokonaisuutena ja pyrkivän sitä kautta saamaan jonkinlaisen ymmärryksen lainsäädännön tavoitteista. Lain henki ei välttämättä aina ole kovinkaan selkeästi pääteltävissä, sillä lainsäädännössä joudutaan usein turvautumaan talouden peruslainalaisuuksien vastaisesti erilaisiin luokitteluihin, aikarajoihin ja muihin distinktioihin. Tämä saattaa siten joissakin tilanteissa rajoittaa verovelvollisen vastuuta lain kirjaimen taustalla vaikuttavien tavoitteiden selvittämisestä.<sup>88</sup>

Yritystä ei suoraan tulisi tuomita vastuuttomaksi, mikäli se hyötyy taloudellisesti tietyistä valinnoista, joita ei ole lailla kielletty tai määritetty verotettavaksi.<sup>89</sup> On täysin sallittua ja suotavaakin, että yrityksissä ainakin jollain tasolla suunnitellaan ja hallinnoidaan maksettavia veroja. Useissa yrityksissä verosuunnittelu onkin osa päivittäistä ja jatkuvaa taloudenhallintaa. On siis huomioitava, ettei yritysvastuukeskustelun tarkoituksena ole rajoittaa tätä tavanomaista lainsäädännön puitteissa tapahtuvaa verotuksen optimoimista, vaan kiinnostuksen kohteena ovat keinotekoiset, pääasiassa tai kokonaan verotussyistä toteutetut toimet. Tässä kohtaa on hyvä tarkastella lyhyesti, miten rajanvetoa tehdään erilaisten verojen minimointiin tähtäävien keinojen osalta niin rikosoikeuden, vero-oikeuden kuin yhteiskuntavastuullisuudenkin näkökulmasta. Tämän tarkastelun kautta on helpompi ymmärtää myös yritysvastuun rooli verolainsäädännön rinnalla.

Verovilpillä viitataan toimintaan, joka on rikoslainsäädännön vastaista. Rikoslain 29 luvussa säädetään julkista taloutta vastaan tehdyistä rikoksista, jotka voivat olla muun muassa veropetoksia tai verorikkomuksia.<sup>90</sup> Esimerkiksi veropetoksella viitataan väärin tietojen antamiseen, tietojen salaamiseen, muunlaiseen laiminlyöntiin veron välttämistarkoituksessa tai muuhun petolliseen toimintaan. Vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävää, mutta kuitenkin kriminalisoimatonta toimintaa, on veron kiertäminen. Veron kiertämisen

---

<sup>87</sup> Knuutinen 2019, s. 505.

<sup>88</sup> Calderón Carrero – Quintas Seara (2016), s. 209–211 ja Knuutinen 2020, s. 395.

<sup>89</sup> Panayi 2015, s. 544.

<sup>90</sup> Veropetoksista säädetään RL 29:1-3§:ssä ja verorikkomuksista RL 29:4§:ssä.

käsite määritellään verotusmenettelystä annetussa laissa (VML 28 §). Kyseessä on toiminta, jolle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta. Veropetoksessa siis operoidaan väärillä tiedoilla tai tietojen salaamisella, kun taas veron kiertämisessä kyse on verotuksen perusteena olevien toimien keinotekoisuudesta tai varsinaisten liiketoiminnallisten syiden puuttumisesta. Veron kiertämisellä tavoitellaan hyötyjä, jotka ovat lain tarkoituksen vastaisia, mutta kyseessä ei ole varsinaisesti laissa kielletty toiminta veropetosten tapaan. Veron kiertämiseksi luokiteltuja toimia tai toimilla tavoiteltuja vaikutuksia ei huomioida ja hyväksytävä verotuksessa.<sup>91</sup> OECD määrittää veron kiertämisen toimiksi tai järjestelyiksi, joilla pyritään vähentämään verojen määrää, ja vaikka valitut järjestelyt olisivat muodollisesti lainmukaisia, niiden voidaan katsoa olevan lain tarkoituksen vastaisia.<sup>92</sup>

On siis suhteellisen helppoa ymmärtää ero rikoslainsäädännön vastaisen verovilpin ja vero-oikeudellisesti ei-hyväksyttävän veron kiertämisen välillä. Huomattavasti vaikeampaa on tehdä vero-oikeudellista rajanvetoa hyväksyttävän verosuunnittelun ja toisaalta veron kiertämisen välillä. Verosuunnittelussa kyse on verotustekijöiden huomioimisesta osana taloudellista päätöksentekoa ja verojen minimoinnista vero-oikeudellisesti hyväksyttävällä tavalla. Verosuunnittelussa nojaututaan veron kiertämisen tapaan erilaisiin lainsäädännön epäjatkuvuuskohtiin ja distinktioihin, sekä pyritään mahdollisimman pienen verorasitukseen. Verosuunnittelussa hyödynnettävät järjestelyt ovat kuitenkin lainsäätäjän tarkoittamia ja hyväksymiä, kun taas veron kiertämisestä puhutaan silloin, kun saavutetut vaikutukset ovat lainsäätäjän tarkoitusta edullisempia.<sup>93</sup> Veron kiertämisessä kyse on siis usein jossain määrin keinotekoisista toimista, joiden taustalta ei voida löytää aitoja liiketoiminnallisia syitä vaan ne on tehty ainakin pääasiassa maksettavien verojen minimoimiseksi. Verosuunnittelussa taas huomioidaan lain kirjaimen ohella myös sen taustalla vaikuttavat tavoitteet ja haetaan verosäästöjä lainsäätäjän tarjoamilla vaihtoehdoilla.

Edellä esitetyn kolmijaon lisäksi keskusteluissa on yleistynyt myös aggressiivisen verosuunnittelun käsite. Sitä voidaan tilanteesta ja käyttöyhteydestä riippuen hyödyntää hie-man vaihtelevassa merkityksessä, mutta käsitteen voidaan ajatella sijoittuvan verosuun-

---

<sup>91</sup> Knuutinen 2013, s. 179–180.

<sup>92</sup> OECD: Glossary of Tax Terms.

<sup>93</sup> Knuutinen 2013, s. 180.

nittelun ja veron kiertämisen välimaastoon. Yritysvastuukeskustelun yhteydessä aggressiivisella verosuunnittelulla viitataan usein sellaisiin toimiin, jotka toteutetaan kyllä vero-oikeudellisten normien puitteissa, mutta joita ei voida pitää hyväksyttävänä yrityksen sidosryhmien perusteltujen odotusten näkökulmasta.<sup>94</sup> Aggressiivinen verosuunnittelu käsittää siis toimet, jotka eivät välttämättä ylitä vero-oikeudellisessa määrittelyssä veron kiertämisen rajaa, mutta joista vastuullisen yrityksen tulisi kuitenkin pidättäytyä. Kuten tutkielmassa on aikaisemmin käynyt ilmi, yritysvastuulla viitataan vakiintuneesti siihen, että yritys lain asettamista vaatimuksista riippumatta huomioi liiketoiminnassaan osakkeenomistajien edun lisäksi myös muiden sidosryhmien perustellut ekologiset, sosiaaliset ja taloudelliset odotukset. Veronmaksuun kohdistuvan vastuullisuuskeskustelun voimistuessa yritykset eivät siis enää voi huomioida ainoastaan lainsäädännön asettamia vaatimuksia, vaan verosuunnittelutoimissa tulee ottaa huomioon myös niiden hyväksyttävyys sidosryhmien näkökulmasta.

Aggressiivinen verosuunnittelu kohdistuu erityisesti rajat ylittäviin tilanteisiin ja eri valtioiden lainsäädäntöjen väliin jääviin aukkoihin. Liiketoiminnan kansainvälistyminen onkin tarjonnut yrityksille entistä laajemmat mahdollisuudet järjestää toimintansa niin, että verot maksetaan siellä, missä se on edullisinta, eikä siellä, missä lisäarvon voidaan todellisuudessa nähdä syntyneen. Yritysten monimutkaiset konsernirakenteet ja esimerkiksi aineettoman omaisuuden merkityksen kasvu, ovat avanneet yrityksille uusia mahdollisuuksia verosuunnittelun saralla. Yksi käytetyimmistä keinoista maksettavien verojen minimointiin kansainvälisissä tilanteissa on siirtohinnoittelu ja sen väärinkäyttö. Käytettävät hinnat ja konsernin sisäisten kauppojen ajoitus vaikuttavat huomattavalla tavalla siihen, minkä verran kukin konserniyhtiö tekee voittoa tai tappiota, ja missä valtiossa verot näin ollen maksetaan.<sup>95</sup> Rajat ylittävissä tilanteissa vastuullisella veronmaksulla viitataan usein erityisesti siihen, että tulo tulisi näyttää verotettavaksi siellä, missä sen tosiasiaassa voidaan nähdä muodostuneen. Yrityksiltä odotetaan muun muassa reaalista toimintaa vastaavia konsernirakenteita, veroparatiisien välttämistä, puolueetonta siirtohinnoittelua ja neutraaleja pääomarakenteita.<sup>96</sup>

---

<sup>94</sup> Knuutinen 2020, s. 40–41.

<sup>95</sup> Simola – Ylönen 2011, s. 122–125.

<sup>96</sup> Knuutinen 2013, s. 189–190.

Aggressiivisilla verosuunnittelutoimilla on merkittäviä vaikutuksia valtioiden verotuloihin. Eräiden arvioiden mukaan Suomi menettää vuosittain 430-1400 miljoonaa euroa yhteisöverotuloja monikansallisten yritysten aggressiivisen verosuunnittelun vuoksi. Maailmanlaajuisesti OECD on arvioinut menetysten olevan kaiken kaikkiaan 75-180 miljardia euroa.<sup>97</sup> Verotulojen väheneminen vaikuttaakin hyvin merkittävällä tavalla valtioiden kykyyn hoitaa niille osoitettuja tehtäviä nyt ja tulevaisuudessa. Menetettyjen verotulojen lisäksi aggressiivisen verosuunnittelun haittapuolena voidaan nähdä sen vaikutukset monikansallisten ja kansallisella tasolla toimivien yritysten väliseen kilpailuun. Yhden valtion sisällä toimivalla yrityksellä ei ole vastaavaa keinovalikoimaa käytössään verojen minimointiin, joten kilpailuasetelma saattaa osoittautua epärealistiseksi samalla alalla toimiviin monikansallisiin yrityksiin nähden.<sup>98</sup> Yleisestikin kilpailussa mukana pysyminen saattaa monen yrityksen kohdalla olla merkittävä tekijä erilaisia verosuunnittelukeinoja puntaroidessa. Yritysten aggressiiviset verosuunnittelutoimet näin ollen ikään kuin ruokkivat vastaavanlaista käyttäytymistä myös kilpailevien yritysten keskuudessa. Motivaatio toimia lain kirjaimen ohella myös sen hengen mukaisesti ja pidättäytyä aggressiivisesta verosuunnittelusta eittämättä rakoilee, jos kilpailijatkaan eivät huomioi lain henkeä liiketoimintapäätöksissään.<sup>99</sup>

Aggressiiviseen verosuunnitteluun on haastavaa puuttua yksinomaan verolainsäädännön keinoin, sillä kyse on usein kansallisten lainsäädäntöjen väliin jäävien aukkojen ja epäjatkuvuuskohtien hyödyntämisestä. Sitova lainsäädäntö kaipaakin aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisyssä rinnalleen *soft law* -tyyppisiä mekanismeja<sup>100</sup>, joihin verotuksen läpinäkyvyyttä edistävien hankkeiden kuten GRI 207: Tax -standardin voidaan nähdä kuuluvan.<sup>101</sup> Verotoimintojen läpinäkyvyys antaa sidosryhmille paremman mahdollisuuden arvioida yrityksen verokäyttäytymisen hyväksyttävyyttä ja kannustaa näin ollen myös yrityksiä yleisesti hyväksyttävien toimintamallien noudattamiseen. Tavoitteena on, että tietoisuuden ja ymmärryksen kasvaessa myös yleinen ilmapiiri ja asenteet veronmaksua kohtaan muuttuvat. Julkisen kiinnostuksen ja kasvavien läpinäkyvyyden vaatimusten kautta eettisesti kyseenalaiset toimintatavat menettävät taloudellista merkitystään, kun

---

<sup>97</sup> Finnwatch 2016, s. 21, 30.

<sup>98</sup> Klaassen – Bobeldijk 2019, 1057.

<sup>99</sup> Bird – Davis-Nozemack (2018), s. 1010, 1015.

<sup>100</sup> Soft law -käsitteellä viitataan erilaisiin ohjeistuksiin, eettisiin ohjeisiin ja toimintaohjelmiin, jotka eivät sellaisenaan ole juridisesti sitovia vaan ne voidaan nähdä itsesääntelytyyppisinä normistoina.

<sup>101</sup> Ks. Schnitger ym. 2021, s. 705.

niiden avulla ei pystytä hankkimaan tavoiteltua kilpailuetua vaan seuraukset ovat jopa negatiivisia.

Vaikka veronmaksun kuuluminen yritys vastuun agendalle on herättänyt kriittistäkin keskustelua ja vasta-argumentointia, eivät varsinkaan suuret monikansalliset yritykset voi enää välttyä veronmaksuun kohdistuvilta vastuullisuusodotuksilta. Tämän vuoksi yritysten on olennaista ymmärtää, mitä yritys vastuulla veronmaksun yhteydessä tarkoitetaan ja millaisia vaikutuksia vastuullisella veronmaksulla tai toisaalta aggressiivisella verosuunnittelulla voi liiketoiminnan näkökulmasta olla. Aktiivinen sidosryhmäviestintä on olennaisessa roolissa yritys vastuun hyötyjen konkretisoitumisessa. Vaikka yritys vastuussa on ensisijaisesti kyse itse toiminnan ja tehtyjen valintojen vastuullisuudesta, ei niinkään kerran vuodessa laadittavasta vastuullisuusraportista, raportointi ja avoin viestintä ovat monin tavoin näyttäytyneet vastuullisen toiminnan edistäjinä ja yritys vastuukeskustelun vauhdittajina. Tutkielman seuraavassa luvussa kohdistetaan huomio yritys vastuuraportointiin ja sen taustalla vaikuttaviin motiiveihin, sekä tarkemmin veroraportointiin ja sitä koskevaan sääntelykokonaisuuteen.

### 3 Veroraportointi

#### 3.1 Yritysvastuuraportointi ja sen motiivit

Yritysten vastuullisuustoimintaan liittyy kiinteästi viestintä valituista toimintatavoista, toiminnan tavoitteista ja saavutetuista tuloksista. Viestintä on keskeisessä roolissa yrityksen toiminnan avoimuuden ja läpinäkyvyyden kannalta. Vastuullisuusviestintä voidaan nähdä jatkuvana ympärivuotisena toimintana, mutta useimmiten merkittävä osa viestintää on kerran vuodessa julkaistava yritysraportti.<sup>102</sup> Yritysvastuun kantamisen ja vastuullisuusviestinnän voidaan nähdä olevan saman kolikon kaksi eri puolta. Yritysvastuusta viestimisen edellytykset ovat konkreettiset vastuullisuustoimet ja -tavoitteet, mutta toisaalta ilman näkyvää vastuullisuusviestintää, yritysraportti jäävät monilta osin saavuttamatta.<sup>103</sup>

Vastuullisuusviestinnän tavoitteena on antaa kattava ja tasapainoinen kuva yrityksen vastuullisuudesta sekä yritysraportoinnin tavoitteista ja tuloksista. Tasapainoisella kuvalla viitataan siihen, että viestinnässä kerrotaan avoimesti niin onnistumisista kuin kohdatuista haasteista ja epäonnistumisistakin.<sup>104</sup> Vapaaehtoisuuteen pohjautuvat raportointikäytännöt saattavat joissakin yrityksissä johtaa siihen, että yritysraportti ja muu vastuullisuusviestintä on rakennettu ensisijaisesti markkinointikampanjaksi, eikä niinkään rehelliseksi kuvaukseksi yritystoiminnan vaikutuksista ympäröivälle yhteiskunnalle. Yritysraportointiin kohdistuva kritiikki koskeekin usein standardoimattoman raportoinnin tarjoamaa mahdollisuutta viherpesuun (*greenwashing*) eli vastuullisuustekojen liioitteluun. Yritykset saattavat siis käyttää raportointia keinona vaikuttaa sidosryhmien näkemyksiin ilman, että ne todellisuudessa kovinkaan laajasti huomioivat vastuullisuusnäkökohtia toiminnassaan.<sup>105</sup>

Tasapainoisuuden lisäksi keskeinen yritysraportointia ohjaava periaate on olennaisuus. Raportoivan organisaation tulisi siis ensinnäkin tunnistaa viestinnän kohteena ole-

---

<sup>102</sup> Juutinen 2016, s. 241–242.

<sup>103</sup> Liappis ym. 2019, s. 226.

<sup>104</sup> Liappis ym. 2019, s. 222–226.

<sup>105</sup> Papoutsi - Sodhi 2020, s. 1.

vat sidosryhmät ja sen jälkeen arvioida raportoitavia tietoja näiden sidosryhmien näkökulmasta.<sup>106</sup> Tarkoituksena ei ole raportoida kaikkea saatavilla olevaa tietoa, vaan olenaisuusarvioinnin avulla kartoittaa yritystoiminnan keskeisimmät vaikutukset sekä toisaalta sidosryhmien odotukset raportoivaa organisaatiota kohtaan.<sup>107</sup> Yritysvastuuraportoinnilla vastataan sekä sisäisten että ulkoisten sidosryhmien tarpeisiin. Sidosryhmien vaihtelevat tarpeet on huomioitava sisällön lisäksi myös tiedon esittämisessä ja raportin muotoilussa. Yritysvastuuraportti on kokonaisuudessaan siis hyvin yrityskohtainen ja heijastaa myös aina tietyn ajankohdan haasteita ja vaatimuksia.<sup>108</sup>

Yrityksillä voi olla monenlaisia motiiveja ja lähtökohtia yritysvastuuraportoinnin taustalla. Yritysvastuuraportoinnin yleistymiseen on kuitenkin vaikuttanut merkittäväällä tavalla yritysten ulkopuolelta tuleva julkinen paine.<sup>109</sup> Kuten edellisessä luvussa esitettiin, yritysvastuun hyödyt liittyvät usein maineen ja riskien hallintaan, sekä yrityksen kilpailukyvyyn ja toimintaedellytysten turvaamiseen. Keskeisenä tarkoituksena on vastata sidosryhmien kasvaviin vaatimuksiin ja kasvattaa näin luottamusta sekä vahvistaa yrityksen brändiä ja julkista kuvaa. Ulkoisten vaatimusten lisäksi yritysvastuuraportointi tuottaa kuitenkin hyödyllistä tietoa myös sisäisiin tarpeisiin ja johtamisen tueksi. Yritysjohdon näkökulmasta raportointiohjeistot ja sidosryhmien näkemykset toimivat ohjenuorana yleisesti hyväksyttävälle toimintamalleille ja auttavat asettamaan vastuullisuustavoitteita, joiden saavuttaminen taas osaltaan tukee yrityksen liiketoimintaa.<sup>110</sup> Näin ollen yritysvastuuraportointi voidaan nähdä myös sisäisen kehittämisen työkaluna.

Yksi vastuullisuusraportoinnin keskeisistä käyttökohteista on varsinkin samalla toimialalla toimivien yritysten keskinäinen vertailu. Tämän lisäksi olennaista on mahdollisuus ajalliseen vertailuun eli kehityksen seuraamiseen yksittäisen yrityksen kohdalla. Eri-laisten vastuullisuusraportoinnissa hyödynnettävien raportointiohjeistojen tavoitteena on saattaa raportoitavat tiedot mitattavaan muotoon ja edistää informaation vertailukelpoisuutta.<sup>111</sup> Sen lisäksi, että ohjeistot yhdenmukaistavat ja kehittävät yritysvastuuraportointia yleisellä tasolla, ne auttavat myös yksittäisiä organisaatioita määrittelemään raportoin-

---

<sup>106</sup> Juutinen – Steiner 2010, s. 217–218.

<sup>107</sup> Kurittu 2018, s. 31, 45–46.

<sup>108</sup> Liappis ym. 2019, s. 222–226.

<sup>109</sup> Kuisma – Temmes 2011, s.267–270.

<sup>110</sup> Niskala ym. 2019, s. 111.

<sup>111</sup> Jussila 2010, s. 144–145.

nin kannalta olennaiset asiat ja sidosryhmiä kiinnostavat teemat. Koska vastuullisuusraportointi perustuu edelleen hyvin pitkälti vapaaehtoisuuteen, on erilaisilla kansainvälisillä ei-sitovilla ohjeistoilla merkittävä rooli raportoinnin ohjaamisessa ja yritysraporttien sisällön määrittämisessä.

Sekä globaalisti että Suomen tasolla käytetyimpänä ja tunnetuimpana yritysraportointiviitekehyksenä voidaan pitää Global Reporting Initiative (GRI) -standardeja. GRI-viitekehyksen sisältöön ja raportointivaatimukseen syvennyttään tarkemmin luvussa 4. GRI-standardien ohella yritysraportoinnissa nojaututaan myös esimerkiksi Sustainability Accounting Standards Board:n (SASB) kehittämiin toimialakohtaisiin tunnuslukusuosituksiin ja integroidun raportoinnin (IR) viitekehykseen.<sup>112</sup> Myös YK:n Global Compact -aloite, AccountAbility-yhteisön kehittämä AA1000-standardi sekä ISO 14 000 ja ISO 26 000 -standardit ohjaavat ja tukevat yritysraportointia, kehittämistä ja seurantaan. Osa näistä on epämuodollisempia ohjeistuksia ja osa taas virallisia sertifioitavia standardeja, joiden soveltaminen antaa oikeuden käyttää standardin nimeä organisaation viestinnässä.<sup>113</sup>

Hyvin pitkälti vapaaehtoiseen ei-sitovaan normistoon perustuva yritysraportointi mahdollistaa ohjeistojen ja standardien hyödyntämisen organisaation ja sen sidosryhmien tarpeita palvelevalla tavalla. Se kuitenkin myös tekee raportointikäytännöistä kirjavia, eikä takaa lakisääteistä tilinpäätösraportointia vastaavia täysin vakiintuneita käytäntöjä. Vapaaehtoisuudesta huolimatta julkinen paine ja sidosryhmien vaatimukset ovat ajan kuluessa ohjanneet yrityksiä raportoimaan yleisesti hyväksytyjen toimintamallien mukaisesti. Tämä näkyy ensinnäkin julkisen vastuullisuusraportoinnin yleistymisenä, mutta osaltaan myös GRI-standardien mukaisten yritysraporttien entistä suurempana osuutena.<sup>114</sup>

Vaikka yritysraportointi useimmiten perustuu vapaaehtoisuuteen, lainsäädäntö velvoittaa tietyt ehdot täyttäviä yrityksiä raportoimaan yritysraportistaan. Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU eli niin kutsuttu NFI-direktiivi (*non financial reporting directive*) tuli voimaan joulukuussa 2014 ja jäsenvaltioiden oli saatettava se

---

<sup>112</sup> Niskala ym. 2019, s. 108–110.

<sup>113</sup> Jussila 2010, s. 47–50.

<sup>114</sup> The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, s. 9–15.



osaksi lainsäädäntöään joulukuuhun 2016 mennessä. Ensimmäinen NFI-direktiivin mukainen selvitys oli annettava tilikaudelta 2017. Muiden kuin taloudellisten tietojen raportointia koskeva NFI-direktiivi velvoittaa yli 500 henkilöä työllistäviä yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä sisällyttämään toimintakertomukseensa selvityksen muun muassa ihmisoikeuksien kunnioittamisesta, ympäristöasioista, työntekijöiden kohtelusta ja korruption sekä lahjonnan torjuntaan liittyvistä seikoista sekä näihin ilmiöihin liittyvistä riskeistä.<sup>115</sup>

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU implementoitiin Suomessa lainsäädäntöön kirjanpitolain (KPL) muutoksella, joka hyväksyttiin eduskunnassa 29.12.2016. Kirjanpitolakiin lisättiin uusi muiden kuin taloudellisten tietojen selvitystä koskeva luku 3 a.<sup>116</sup> KPL 3 a luvun mukainen raportointivelvoite koskee siis EU:n direktiivin mukaisesti ainoastaan yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä, eli listayhtiöitä, luottolaitoksia ja vakuutusyhtiöitä, joiden työntekijämäärä on tilikauden aikana ollut keskimäärin yli 500 henkilöä. Elinkeinoelämän keskusliitto EK:n mukaan raportointivelvoitteen piiriin kuului direktiivin voimaan tullessa Suomessa noin sata yritystä.<sup>117</sup> Lainsäädännössä vastuullisuusraportointia koskevat velvoitteet on esitetty hyvin yleisellä tasolla. Vaikka tiettyjen tietojen esittämistä edellytetään, on organisaation päätettävissä, missä muodossa tiedot raportoidaan. Aihealueiden osalta ei siis ole tarkennettu, mitä tietoja tai tunnuslukuja tulisi esittää, eikä myöskään ole osoitettu tiettyä raportointiohjetta, jonka mukaan raportointia tulisi toteuttaa. Lain edellyttämä vastuullisuus selvitys voidaan siis toteuttaa esimerkiksi jonkin kansainvälisen raportointiviitekehyksen mukaisena.<sup>118</sup>

KPMG:n vuonna 2020 tekemän tutkimuksen mukaan 96 % maailman 250 suurimman yrityksen listalla olevista yrityksistä raportoi vastuullisuudestaan. Vastaavasti luku oli 80 % 5200 yrityksen joukossa, jotka koostuvat sadasta suurimmasta yrityksestä 52 maassa.<sup>119</sup> Yritysvastuusta raportoitvien yritysten osuus on siis maailmanlaajuisesti nousut varsin korkealle tasolle viimeisten vuosikymmenten aikana. Yritysvastuuraportointia

---

<sup>115</sup> Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU.

<sup>116</sup> HE 208/2016 vp, s. 10–11 ja Laki kirjanpitolain muuttamisesta (1376/2016).

<sup>117</sup> Elinkeinoelämän keskusliitto 2014.

<sup>118</sup> TEM.fi/vastuullisuusraportointi ja Niskala ym. 2019, s. 109.

<sup>119</sup> The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, s. 9.

huomattavasti tuorempi ilmiö on organisaatioiden veroraportointi. Seuraavissa alaluissa kohdistetaan tarkastelu veroraportoinnin nykytilaan ja ajankohtaisiin sääntelyuudistuksiin.

### 3.2 Yleistä veroraportoinnista

Monikansallisten suuryritysten aggressiivisiin verosuunnittelutoimiin ja veronkiertoon on pyritty globaalisti vastaamaan verotuksen läpinäkyvyyttä ja avoimuutta edistävillä hankkeilla. Paine verotietojen avoimuuteen on kasvanut muun muassa merkittävien julkisuuteen paljastuneiden tietovuotojen seurauksena. Esimerkiksi vuosien 2014-2016 välillä Panaman paperit ja LuxLeaks -skandaalit paljastivat julkisuuteen laajasti erilaisia verotuksellisia epäkohtia, kuten suuryritysten ja yksityishenkilöiden veroparatiisiyhteyksiä ja salaisia verosopimusjärjestelyjä.<sup>120</sup> Vastauksena monikansallisten suuryritysten verovälttelytoimiin EU:n komissio antoi vuonna 2016 esityksen julkisesta maakohtaisesta veroraportoinnista (*country-by-country reporting*). EU:n toimielimet pääsivät alustavaan yhteisymmärrykseen maakohtaista raportointia koskevasta direktiivistä kesäkuussa 2021.<sup>121</sup>

Lainsäädännöllisten toimien ohella lisääntynyt julkinen keskustelu on saanut aikaan sen, että yrityksiltä odotetaan enenevässä määrin myös vapaaehtoista raportointia sovellettavista verokäytännöistä ja maksetuista veroista. Tämä voidaan toteuttaa esimerkiksi yritysvastuuraportoinnin yhteydessä. Veroraportoinnin tarkastelussa on siis keskeistä erottaa yritysten vapaaehtoinen veroraportointi ja toisaalta lainsäädännön edellyttämä pakollinen veroraportointi. Vielä toistaiseksi lainsäädännön edellyttämä veroraportointi koskee lähinnä veroviranomaisille annettavia tietoja organisaation maksamista veroista eri valtioissa, mutta tilanne tulee lähitulevaisuudessa muuttumaan uuden EU:n standardin pohjalta. Seuraavassa alaluvussa nostetaan esiin muutamia keskeisiä veroraportointia ohjavia säännöksiä ja ohjeistuksia sekä kansallisessa että kansainvälisessä kontekstissa.

---

<sup>120</sup> Finnwatch 2017, s. 4–5.

<sup>121</sup> Yle-uutiset 2021 ja Fingo 2022, s. 14–15.

Vaikka vain harvalla yrityksellä on toistaiseksi ollut lainsäädännöllistä velvoitetta raportoida julkisesti veroistaan, veroraportointi on yleistynyt nopealla tahdilla.<sup>122</sup> Ilmiö on hyvin vastaavanlainen kuin yritys vastuuraportoinnin osalta on ollut havaittavissa hieman aiemmin. Julkisuuteen nousseet verovälittelytapaukset ovat tuoneet monikansallisten yritysten toimintatavat suuren yleisön tietoisuuteen ja herättäneet huolta oikeudenmukaisen verotuksen toteutumisesta. Veronmaksu on hyvin konkreettinen osoitus yrityksen taloudellisista vaikutuksista yhteiskuntaan sen toiminta-alueilla, joten on luonnollista, että myös sitä on alettu tarkastella vastuullisuuskysymyksenä.<sup>123</sup> Sidosryhmäodotukset ovat siis kasvaneet ensinnäkin konkreettista toimintaa ja sovellettavia verokäytäntöjä kohtaan, kuten tutkielman luvussa 2.3 esitettiin, mutta tämän lisäksi on myös alettu odottaa avointa viestintää valituista toimintatavoista. Julkinen paine onkin johtanut siihen, että vapaaehtoisuus veroraportoinnissa on nykypäivänä jossain määrin näennäistä, sillä varsinkin suurempien yritysten kohdalla vastuullinen veronmaksu näyttää vakiinnuttaneen asemansa osana yritys vastuuraportointia.

Vastuullista veronmaksua ja veroraportointia koskevaan keskusteluun on vakiintunut termi verojalanjälki (*tax footprint*). Sillä viitataan yrityksen toiminnan verokuormaan, eli siihen, kuinka paljon toiminnasta kertyy verotuloja yhteiskunnalle. Verojalanjälki voidaan käsittää suppeasti kattamaan ainoastaan välittömät verot<sup>124</sup> tai laajemman määritelmän mukaisesti myös yrityksen toiminnan välilliset verot<sup>125</sup>. Termi verojalanjälki on johdettu ilmastokeskustelussa käytetystä hiilijalanjälki-termistä.<sup>126</sup> Knuutisen mukaan verojalanjäljen sijaan osuvampi termi voisi kuitenkin olla yrityksen verokontribuutio, sillä hiilijalanjäljen ja verojalanjäljen taustalla vaikuttavat ilmiöt ovat ikään kuin päinvastaiset.

---

<sup>122</sup> PWC on yritys vastuubarometrissään kartoittanut veroraportoinnin yleisyyttä Suomessa. Tutkimuksen otanta on ollut n. 160 yritystä vuosittain. Vuoden 2018 yritys vastuubarometrin mukaan 55 % tarkastelluista yrityksistä raportoi veroistaan tilikaudelta 2017. Tilikaudelta 2012 vastaava luku oli vain 8 %.

<sup>123</sup> Liappis ym. 2019, 90.

<sup>124</sup> Välittömällä veroilla tarkoitetaan verovelvollisen rasitukseksi jääviä veroja, kuten tuloveroa, kiinteistövero, jätevero ja varainsiirtoveroa.

<sup>125</sup> Välilliset verot on tarkoitettu vyörytettäväksi eteenpäin verovelvolliselta muille toimijoille. Välillisiä veroja ovat esimerkiksi arvonlisävero ja valmisteverot. Välillisen veron lopullinen maksaja on siis lopputuotteen tai palvelun käyttäjä.

<sup>126</sup> Torkkel 2013, s. 80.

Hiilijalanjälki on yhteiskunnalle negatiivista ja sitä pyritään minimoimaan kun taas verokertymän kasvu näyttäytyy positiivisena yhteiskunnan näkökulmasta.<sup>127</sup> Käytetystä termistä riippumatta yrityksen verokertymä eri valtioissa on keskeinen lähtökohta veroraportoinnille.

Vastuullista veronmaksua koskeva keskustelu on hyvin pitkälti pyörinyt juuri verojen maakohtaisen raportoinnin ympärillä, ja yrityksiltä on ensisijaisesti toivottu numeerista tietoa maksetuista veroista eri toiminta-alueilla. Jopa alan asiantuntijan on kuitenkin haastavaa pelkän numerodatan avulla ottaa kantaa siihen, onko yritys maksanut veronsa vastuullisesti tai ovatko maksetut verot jakautuneet oikeudenmukaisesti toimintavaltioiden kesken.<sup>128</sup> Kattavampi kuva yrityksen verokäytännöistä ja toimintaan sisältyvistä veroriskeistä saadaan, jos maksettujen verojen lisäksi avataan viestinnässä myös esimerkiksi yrityksen veropolitiikkaa ja periaatteita veroratkaisujen taustalla.<sup>129</sup> Nämä osa-alueet ovatkin nousseet entistä enemmän esille uusimmissa verotuksen läpinäkyvyyttä tavoittelevissa hankkeissa, kuten tutkielman kohteena olevassa GRI 207: Tax -standardissa.

### **3.3 Veroraportointia koskeva sääntely ja ohjeistukset**

#### **3.3.1 Kansainväliset aloitteet**

Kuten edellisessä alaluvussa esitettiin, veroraportoinnin viimeaikainen kehitys pohjautuu hyvin pitkälti vapaaehtoisen raportoinnin yleistymiseen ja sitä ohjaavien raportointiviitekehysten laajentumiseen. Veroraportointiin kohdistuu kuitenkin myös lainsäädännöllisiä velvoitteita sekä kansallisella että kansainvälisellä tasolla. Sääntelyn velvoittavuus on kuitenkin osittain riippuvaista esimerkiksi organisaation koosta, toimialasta ja omistusrakenteesta. Kansainvälisellä tasolla keskeisimpiä veroraportointia ohjaavia säännöksiä ovat BEPS-hankkeen pohjalta säädetty Euroopan neuvoston direktiivi maakohtaisesta raportoinnista ja vielä toistaiseksi työn alla oleva julkista maakohtaista raportointia koskeva EU-direktiivi.

---

<sup>127</sup> Knuutinen 2014, s. 298–299.

<sup>128</sup> Knuutinen 2014, s. 306–307.

<sup>129</sup> Liappis ym. 2019, s. 94.

OECD:n ja G20-valtioiden yhteisen BEPS-hankkeen (*Base Erosion and Profit Shifting*) pohjalta julkaistiin vuonna 2015 toimintasuunnitelma veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen ehkäisemiseksi. BEPS-hankkeen toimenpide 13 koskee siirtohinnoitteludokumentointia ja verotuksen maakohtaista raportointia.<sup>130</sup> Sen tavoitteena on ollut parantaa verovelvollisten toiminnan läpinäkyvyyttä veroviranomaisille ja lisätä näin mahdollisuuksia BEPS-ilmiöön liittyvien riskien arvioimiseen. EU:n tasolla BEPS-hankkeen pohjalta säädettiin Euroopan neuvoston direktiivi 2016/881/EU. Direktiivin avulla BEPS-hankkeen toimenpiteen 13 sisältämä maakohtainen raportti verohallinnoille implementoitiin yhdenmukaisella tavalla EU:ssa. Direktiivi velvoittaa konsernin emoyhtiön toimittamaan asuinvaltiossaan maakohtaisen raportin, joka sisältää maittain tiedot tuloista, voitoista (tappioista), maksetuista ja kertyneistä tuloveroista, oman pääoman kirjanpidollisesta arvosta, kertyneistä voittovaroista, työntekijöiden lukumäärästä sekä muusta aineellisesta omaisuudesta kuin käteisestä tai muista rahavaroista. Velvollisuus maakohtaisen raportin laatimiseen koskee monikansallisia yhtiöitä, joiden liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa.<sup>131</sup> Kyseisen direktiivin pohjalta toteutettava maakohtainen raportointi ei ole julkista, vaan tiedot raportoidaan veroviranomaisille, jotka jakavat tietoja automaattisella tietojenvaihdolla muihin valtioihin, joita kyseiset tiedot koskevat.<sup>132</sup>

Verotuksen maakohtaisen raportoinnin avaamista veroviranomaisten ohella myös muiden sidosryhmien tarpeisiin on pohdittu EU:n tasolla jo useamman vuoden ajan. Euroopan komission ehdotus julkisesta maakohtaisesta raportoinnista julkaistiin jo vuonna 2016, mutta EU:n toimielimet pääsivät vasta kesäkuussa 2021 alustavaan yhteisymmärrykseen direktiiviehdotuksesta. Direktiiviehdotus koskee aikaisemman sääntelyn tavoin monikansallisia yhtiöitä, joiden liikevaihto on yli 750 miljoonaa euroa. Direktiivin pohjalta myös muut kuin eurooppalaiset monikansalliset yhtiöt, joilla on liiketoimintaa EU:ssa tytäryhtiöiden tai sivuliikkeiden kautta, joutuvat samojen raportointivelvoitteiden piiriin kuin EU:n monikansalliset yhtiöt.<sup>133</sup> Direktiiviehdotuksen lopullinen muoto oli kuitenkin jossain määrin pettymys julkista raportointia kannattaville kansalaisjärjestöille. Keskeisenä ongelmana on nähty esimerkiksi raportoinnin maantieteellinen kattavuus, sillä direktiivin mukainen raportointivelvollisuus on rajattu yritysten harjoittamaan toimintaan EU-

---

<sup>130</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13 – 2015 Final Report.

<sup>131</sup> Euroopan neuvoston direktiivi 2016/881/EU.

<sup>132</sup> Valtiovarainministeriö 2017, s. 131–132.

<sup>133</sup> Eurooppa-neuvosto 2021.

maissa ja EU:n yhteistyökyvyttömiksi luokittelemilla alueilla. Tämä rajausta saattaa siis jättää ison osan konsernien toiminnoista raportoinnin ulkopuolelle.<sup>134</sup> Tutkielman kirjoitusprosessin aikana direktiiviehdotus odottaa edelleen Euroopan parlamentin virallista hyväksyntää alustavalle yhteisymmärrykselle. Direktiivin voimaantulon jälkeen se on implementoitava osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä 18 kuukauden kuluessa.<sup>135</sup>

### 3.3.2 Veroraportointi Suomessa

Kansallisella tasolla veroraportoinnin näkökulmasta keskeisiä säännöksiä on sekä kirjanpitoa laissa että verotusmenettelylaissa. Verotuksen maakohtainen raportointi pohjautuu EU:n direktiiviin, joten sääntely on yhdenmukaista jäsenvaltiosta riippumatta. Muiltakin osin veroraportoinnin nykytila on Suomessa hyvin pitkälti EU:n tilannetta vastaava, sääntely on vielä toistaiseksi suppeaa ja laajempi raportointi perustuu lähtökohtaisesti vapaaehtoisuuteen. Poikkeuksen tästä kuitenkin tekevät valtion enemmistöomisteiset yhtiöt, joille julkinen maakohtainen veroraportointi on ollut pakollista valtioneuvoston kanslian (VNK) ohjeistuksen mukaisesti tilikaudelta 2014 alkaen.

Yrityksen veroraportointia koskevat kirjanpitolain (KPL) mukaiset raportointivelvoitteet ovat hyvin suppeat. Kirjanpitovelvollisen on raportoitava ainoastaan tilikauden verotettava tulo ja aikaisempiin tilikausiin perustuvat tuloverot. Muilta osin veroraportointi on vapaaehtoista. Yksittäiselle verovelvolliselle voi kuitenkin muodostua velvollisuus antaa veronmaksua koskevia täydentäviä tietoja esimerkiksi toimintakertomuksen yhteydessä.<sup>136</sup> Listatuilta yhtiöiltä edellytetään kansainvälisten tilinpäätösperiaatteiden (IFRS) mukaista konsernitilinpäätöstä, jonka vuoksi raportointivelvollisuus on hieman kirjanpitolakia laajempi. IFRS-kirjanpitostandardien mukaisessa tilinpäätöksessä on raportoitava koko konsernin maksamat verot maailmanlaajuisesti tai alueellisesti. IFRS ei kuitenkaan velvoita raportoimaan maksettuja veroja valtiokohtaisesti.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Fingo 2022, s. 14–15.

<sup>135</sup> Eurooppa-neuvosto 2021.

<sup>136</sup> KPL 3:1a §.

<sup>137</sup> Knuutinen 2014, s. 116–117.

Kirjapitolainsäädännön ja IFRS:n ohella lainsäädännöllisiä velvoitteita veroraportoinnille tulee verotusmenettelylaista (VML). BEPS-suositukseen pohjautuva maakohtainen raportointi on implementoitu Suomessa lainsäädäntöön Euroopan neuvoston direktiivin 2016/881/EU mukaisesti. Verotuksen maakohtaisesta raportista ja raportin sisällöstä säädetään VML 14 d ja 14 e §:ssä. Lainsäädännön velvoite maakohtaisesta raportista koskee monikansallisia yhtiöitä, joiden konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa. Maakohtainen raportti on edellytysten täytyessä toimitettava emoyhtiön kotivaltiossa veroviranomaisille, mutta raportti ei vielä toistaiseksi ole julkinen. Veroviranomaiset eri valtioissa vaihtavat tietoja keskenään ja näin ollen myös tytäryhtiöiden kotipaikoissa veroviranomaisilla on mahdollisuus saada tietoonsa koko konsernia koskevia tietoja. Verotusmenettelylakiin perustuva verotuksen maakohtainen raportti oli annettava Verohallinnolle ensimmäistä kertaa tilikaudelta 2016.<sup>138</sup>

Valtioneuvoston kanslian ohjeistuksen mukaan valtion enemmistöomisteisten yhtiöiden tulee raportoida veroistaan vuosittain maakohtaisesti. Myös valtion vähemmistöomisteisiä yhtiöitä kannustetaan ohjeistuksen mukaiseen raportointiin. Raportointi voidaan toteuttaa osana yritysvastuuraportointia tai vuosikertomusta, mutta myös näistä erillisenä selvityksenä.<sup>139</sup> VNK:n ohjeistuksen mukaisessa veroraportissa tulee esittää yrityksen strategia ja toimintaperiaatteet sekä tämän lisäksi kvantitatiiviset verotiedot. Lisäksi yritys voi halutessaan raportoida laajemminkin esimerkiksi investoinneista ja hankinnoista maittain tai tarjota vertailutietoja yhdeltä tai useammalta aikaisemmalta vuodelta, mutta raportin laajennus näiltä osin on vapaaehtoista.<sup>140</sup> Tutkielmassa tarkasteltavista yhtiöistä ainoastaan Fortum kuuluu valtion enemmistöomisteisten yhtiöiden joukkoon. Valtion vähemmistöomisteisiä yhtiöitä ovat Outokumpu, Metso Outotec, TietoEVRY, Stora Enso, Kemira, Elisa, Nokian Renkaat, Valmet, Konecranes, Sampo ja Nokia.<sup>141</sup> VNK:n ohjeistus kohdistuu siis isoon osaan tutkielmassa tarkasteltavista yhtiöistä, joko velvoittavana tai suosituksena.

---

<sup>138</sup> Verohallinto 2021.

<sup>139</sup> Valtioneuvoston kanslia 2014.

<sup>140</sup> Työ- ja elinkeinoministeriö 2015, s. 14.

<sup>141</sup> Valtioneuvoston kanslia 2022.

## 4 GRI 207: Tax -standardi

### 4.1 Global Reporting Initiative

GRI (*Global Reporting Initiative*) on itsenäinen kansainvälinen organisaatio, joka on kehittänyt GRI-standardit yritysten ja muiden organisaatioiden vastuullisuusraportoinnin pohjaksi.<sup>142</sup> GRI perustettiin vuonna 1997 Bostonissa, kun yhdysvaltalainen CERES (*Coalition for Environmentally Responsible Economies*) yhteistyössä YK:n ympäristöohjelman (UNEP) kanssa alkoi kehittää ensimmäistä versiota GRI-ohjeistosta. Tavoitteena oli tarjota organisaatioille raportointiväline, jotta voitiin varmistua siitä, että ne noudattavat ympäristön kannalta vastuullisia menettelytapoja. Myöhemmin tavoitteet raportoinnin osalta laajentuivat kattamaan ympäristöteemojen ohella myös sosiaaliset ja hallintoon liittyvät näkökulmat.<sup>143</sup>

GRI on voittoa tavoittelematon säätiö, jonka toimintaa rahoitetaan eri valtioiden, säätiöiden ja yksittäisten yritysten toimesta.<sup>144</sup> Toiminnan taustalla ei siis ole yhtä yksittäistä enemmistöomistajaa tai intressitahoa, vaan monitahoinen rahoitusmalli takaa aidosti riippumattomat raportointiohjeistot. Rahoitus muodostuu muun muassa GRI:n jäsenmaksuista, joiden vastineeksi jäsenyritykset ja -yhteisöt saavat käyttöönsä GRI:n materiaaleja ja palveluita. Lisäksi GRI tarjoaa raportointiin liittyviä tuotteita ja palveluita, kuten koulutuksia, tietojärjestelmiä ja raportointiin käytettäviä työkaluja. Suurin osa rahoituksesta muodostuu näistä kaupallisista elementeistä, mutta toimintaa rahoitetaan osittain myös valtioiden ja säätiöiden avustuksilla.<sup>145</sup>

Alusta alkaen GRI:n pyrkimyksenä on ollut luoda raportointiviitekehys, jonka avulla vapaaehtoisesta yritysvastuun raportoinnista tulisi tilinpäätösraportoinnin tapaan vertailukelpoista ja vakiintunutta. GRI on osallistanut keskeisiä raportoinnin sidosryhmiä, kuten sijoittajia, rahoittajia, viranomaisia, elinkeinoelämän järjestöjä, tutkimuslaitoksia, tilintarkastusyhteisöjä, kansalais- ja ympäristöjärjestöjä sekä muita yhteiskunnallisia toimijoita, raportointiviitekehysten kehittämiseen ja testaamiseen. Tällä on pyritty sekä parantamaan viitekehysten uskottavuutta ja hyväksyttävyyttä sidosryhmien keskuudessa että

---

<sup>142</sup> GRI: About GRI.

<sup>143</sup> GRI: Our mission and history ja ks. myös Kurittu 2018, s. 12.

<sup>144</sup> Kurittu 2018, s. 12.

<sup>145</sup> GRI: How we are funded ja Niskala ym. 2019, s. 119.



saamaan merkityksellistä informaatiota ja parannusehdotuksia niiltä tahoilta, joiden toimintaan yritysraportointi tavalla tai toisella on sidoksissa. Eri sidosryhmätahojen välinen yhteistyö onkin ollut olennaisessa roolissa kaikissa GRI-ohjeiston kehitysvaiheissa.<sup>146</sup> GRI:n organisaation muodostavat sen hallitus ja sidosryhmäneuvosto sekä GSSB (*the Global Sustainability Standards Board*). GSSB on GRI:n itsenäinen standardiensäädäntöelin, joka vastaa sekä olemassa olevien standardien arvioinnista ja kehityksestä että uusien standardien luomisesta.<sup>147</sup>

GRI esittää tavoitteekseen sen, että raportointiviitekehystä voivat soveltaa kaikki organisaatiot niiden koosta, toimialasta tai sijainnista riippumatta. Ottaen huomioon yritystoiminnan monimuotoisuus ja organisaatioiden monet erityispiirteet, on luonnollista, että GRI-ohjeisto kokonaisuudessaan on käyttökelpoisempi perinteiselle kansainväliselle suuryritykselle valmistavassa teollisuudessa kuin pienelle paikalliselle palveluyritykselle. Yritysvastuuseen liittyvät olennaiset kysymykset saattavat poiketa hyvinkin paljon organisaation alasta ja koosta riippuen. Mahdollisuuksien mukaan GRI on kuitenkin pyrkinyt raportointiohjeistojen kehityksessä ottamaan huomioon yritysmaat ja erilaiset tarpeet vastuullisuusraportoinnille. Tässäkin isossa roolissa ovat olleet kehitystyössä mukana olevat sidosryhmät.<sup>148</sup> Yksittäisille toimialoille merkityksellisiä vastuullisuusraportointiin liittyviä teemoja on koottu viitekehysten yhteyteen lisäliitteeksi. Tällaisia kokonaisuuksia on julkaistu muun muassa finanssi-, energia- ja rakennusaloille.<sup>149</sup>

Ensimmäinen versio GRI-ohjeistosta julkaistiin vuonna 2000. G1-ohjeisto oli ensimmäinen kansainvälinen viitekehys yritysraportoinnille. Päivitetty versio raportointiohjeistosta, G2-ohjeisto, julkaistiin vuonna 2002 ja samana vuonna GRI siirsi toimintansa Yhdysvalloista Hollantiin.<sup>150</sup> G2-ohjeiston rakentamisessa keskityttiin erityisesti konkreettisten vastuullisuuden mittaamiseen tarkoitettujen tunnuslukujen kehittämiseen. G2-ohjeistoa pyrittiin kehittämään sidosryhmiltä saadun palautteen perusteella ja yhteistyössä eri alojen asiantuntijoiden kanssa.<sup>151</sup> Yritysraportoinnin tavat ja raporttien sisältö heijastelevat vahvasti aikaansa, ja raportoinnin alkuvuosina tavoitteena oli selkeästi tarjota mahdollisimman paljon tietoa mahdollisimman monesta teemasta. Nykyisen

---

<sup>146</sup> Niskala ym. 2019, s. 118–119 ja GRI: About GRI.

<sup>147</sup> GRI: Standards development ja Niskala 2019, s. 118.

<sup>148</sup> Niskala ym. 2019, s. 119–120.

<sup>149</sup> Kurittu 2018, s. 12.

<sup>150</sup> GRI: Our mission and history.

<sup>151</sup> Niskala ym. 2013, s. 108.

olennaisuuden periaatteen sijasta raportoinnissa korostettiin avoimuutta ja tiedon laajuutta. 2000-luvun alussa julkaistut yritysraportit olivat usein useamman sadan sivun mittaisia ja toiminnan kannalta merkityksellinen informaatio saattoi hukkuu tietomassan sekaan.<sup>152</sup>

Vuonna 2006 julkaistussa GRI G3-ohjeistossa aikaisempia informaatiotulvan aiheuttamia haasteita pyrittiin ratkaisemaan tuomalla olennaisuuden periaate osaksi raportointia. Tavoitteena oli, että raportointiohjeistoa hyödyntävät organisaatiot pyrkisivät nyt tunnistamaan toimintansa kannalta merkitykselliset vaikutukset sekä sidosryhmien tarpeet ja ottaisivat nämä huomioon raporttia laadittaessa. Uusia haasteita tuli kuitenkin eteen, kun vastuullisuusraportteja tiivistettiin olennaisuuden periaatteen nojalla jopa liiaksi. Yritykset keskittyivät lähinnä täysin omassa hallinnassa ja omistuksessa oleviin toimintoihin ja raportoinnin ulkopuolelle jäivät esimerkiksi ulkoistetun toiminnan ja hankintaketjujen vaikutukset. Saattoi olla esimerkiksi niin, että valmistavan toiminnan kokonaan ulkoistanut yritys näytti täysin päästöttömältä, kun olennaisuusarvioinnissa huomioitiin vain hallinnollisen osaston aikaansaamat vaikutukset.<sup>153</sup>

Olennaisuuden periaatteen lisäksi G3-versiossa painotettiin entistä enemmän tunnusluku-  
jen vertailukelpoisuutta ja organisaatioiden välisen vertailun helpottamista. Tähän pyrittiin vaikuttamaan sillä, että kaikille tunnusluvuille luotiin yksityiskohtaiset tiedonkeruu- ja laskentaohjeet helpottamaan vertailukelpoisen informaation tuottamista. Vuonna 2011 G3-ohjeistosta julkaistiin päivitetty versio G3.1, jossa alkuperäistä G3-versiota täydennettiin muun muassa tasa-arvoon, ihmisoikeuksiin ja paikallisyhteisövuorovaikutukseen kohdistuvilla täsmennyksillä ja tunnusluvuilla.<sup>154</sup>

Vuonna 2013 GRI julkaisi odotetun päivityksen raportointiohjeilleen, GRI G4-ohjeiston. Päivityksessä oli jälleen pureuduttu aikaisempiin raportoinnissa esiin nousseisiin ongelmiin, ja GRI nostikin esiin uutena lähestymistapana arvoketjuajattelun. Ajatus oli siis se, että vastuullisuus ei rajaudu ainoastaan oman toimipisteen tai yrityksen sisälle, vaan huomiota tulee kiinnittää toiminnasta aiheutuviin vaikutuksiin koko arvoketjussa. Päivityksessä lisättiin useita tunnuslukuja liittyen toimitusketjun yritys vastuun hallintaan ja määrittämiseen.<sup>155</sup> Huomiota kiinnitettiin taas myös olennaisten teemojen tunnistamiseen ja

---

<sup>152</sup> Kurittu 2018, s. 9-10.

<sup>153</sup> Kurittu 2018, s.10.

<sup>154</sup> Niskala ym. 2013, s. 109.

<sup>155</sup> Kurittu 2018, s. 10.

osa aiemmista raportointivaatimuksista muuttui ohjeistuksiksi, jotta ohjeistossa olisi liikumavaraa yritysten omalle tulkinnalle. Muut G4-version keskeiset uudet raportointielementit liittyivät muun muassa yritysvastuuseen hallitustyöskentelyn ja palkitsemisen yhteydessä, liiketoiminnan eettisten periaatteiden noudattamiseen sekä energiatehokkuudesta ja kasvihuonepäästöistä raportointiin.<sup>156</sup>

Edellinen kattavampi päivitys tapahtui vuonna 2016, kun GRI-ohjeisto muutettiin standardiksi.<sup>157</sup> Vaatimuksiltaan GRI-standardi ei poikkea kovinkaan paljoa edeltäjästään GRI G4-ohjeistosta, vaan suurin ero on luettavuudessa ja standardin tyyliässä. Sekä standardi-nimikkeellä että sisällön tarkemmalla koodinumeroinnilla on pyritty hakemaan vastuullisuusraportoinnille uskottavampaa ja vakiintuneempaa asemaa vertailussa esimerkiksi taloudellisen informaation raportointiin. GRI:n toiminnan alusta alkaen tavoitteena on ollut tehdä vastuullisuusraportoinnista vertailukelpoista ja yhdenmukaista sekä vakavasti otettavaa, ja tämä kehitysaskel selkeästi vie raportointia taas lähemmäs tätä tavoitetta. Raportointiohjeiston muuttaminen standardiksi merkitsee myös käytännössä sitä, että tulevaisuudessa ei enää suunnitella täysin uusia kokonaisuuksia ohjeistuksista, vaan standardia muokataan osa-alueittain tai siihen tehdään yksittäisiä lisäyksiä.<sup>158</sup> Näistä lisäyksistä esimerkkejä ovat tutkielman kohteena oleva 2019 julkaistu GRI 207: Tax -standardi ja vuonna 2020 julkaistu GRI 306: Waste -standardi.<sup>159</sup> Tällaisella yksittäisiin aihepiireihin kohdistuvalla ohjeistusten kehittämällä pyritään vastaamaan muuttuvan maailman aikaansaamiin haasteisiin ja ongelmiin sekä sidosryhmien kehittyviin odotuksiin vastuullisuusraportointia kohtaan.

GRI-standardit ovat tänä päivänä tunnetuin ja käytetyin vastuullisuusraportoinnissa hyödynnettävä raportointiviitekehys. KPMG:n tutkimuksen mukaan vuonna 2020 73 % maailman 250 suurimman yrityksen listalla olevista yrityksistä, jotka raportoivat vastuullisuudesta, tekivät sen GRI-viitekehystä hyödyntäen. Vastaava luku oli 67 % 5200 yrityksen joukossa, jotka koostuvat sadasta suurimmasta yrityksestä 52 maassa.<sup>160</sup> GRI-standardien suosion kasvu tukee tavoitetta yhdenmukaisesta ja vertailukelpoisesta raportoinnista, kun yhä useampi organisaatio niin kansainvälisesti kuin paikallisestikin raportoi samojen raamien mukaan. Yhtenä syynä suosion jatkuvalla kasvulla voidaan pitää sitä,

---

<sup>156</sup> Niskala ym. 2013, s. 110.

<sup>157</sup> GRI: Our mission and history.

<sup>158</sup> Kurittu 2018, s. 11.

<sup>159</sup> GRI: Our mission and history.

<sup>160</sup> The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, s. 15.

että GRI-viitekehys pohjautuu sisältönsä osalta useisiin kansainvälisiin aloitteisiin ja sopimuksiin. Lisäksi GRI on reagoinut uusien aloitteiden julkaisuun hyvin tehokkaasti tarjoamalla ohjeistusta siitä, miten aloitteiden mukainen raportointi onnistuu GRI-viitekehystä hyödyntäen. Ajankohtaisista aloitteista esimerkiksi YK:n Global Compact -aloite ja OECD:n toimintaohje monikansallisille yrityksille nostavat esiin GRI-standardit keinona raportoida omaa edistymistään ja sitoutumistaan kyseisiin periaatteisiin. Tämän lisäksi useiden eri maiden lainsäädännössä sekä ei-taloudellista raportointia säätelevässä EU-direktiivissä viitataan GRI-standardeihin yhtenä vaihtoehtona raportoinnin pohjaksi.<sup>161</sup> GRI-standardit ovat siis ehdottomasti vakiinnuttaneet asemansa kansainvälisesti johtavana yritysvastuun raportointiohjeistona.

Tutkielman kirjoitusprosessin aikana ollaan taas uuden edessä, kun GRI on julkaissut 5.10.2021 päivytyksen GRI-standardille. Standardin kehityksestä vastaava GSSB aloittaa päivitysprojektin kolmen vuoden välein ja uusimmat tulokset ovat nyt nähtävillä GRI Standards 2021 muodossa.<sup>162</sup> Standardin päivitetty versio tulee ottaa käyttöön 1. tammi-kuuta 2023 jälkeen julkaistavissa raporteissa, mutta aikaisempikin soveltaminen on mahdollista ja siihen kannustetaan.<sup>163</sup> Seuraavassa alaluvussa tarkastellaan GRI-standardin eri osa-alueiden perusideaa tutkielman tarkoituksen kannalta olennaisessa laajuudessa ja sivutaan myös tulevia uudistuksia yleisellä tasolla. Tutkimuksessa tarkasteltavat vastuullisuusraportit on kuitenkin laadittu GRI Standards 2016 -viitekehysten mukaan, joten päähuomio kohdistuu vielä tämän tutkielman yhteydessä niihin.

## 4.2 GRI-standardit

### 4.2.1 GRI-standardien rakenne

GRI Standards 2016 -viitekehys koostuu kahdesta isommasta kokonaisuudesta yleisistä standardeista (*Universal Standards*) ja aihekohtaisista standardeista (*Topic-specific Standards*). Yleisten standardien kolme osa-alueetta ovat raportointiperusteet (GRI 101: Foundation), yleiset tunnusluvut (GRI 102: General Disclosures) ja johtamiskäytännöt (GRI

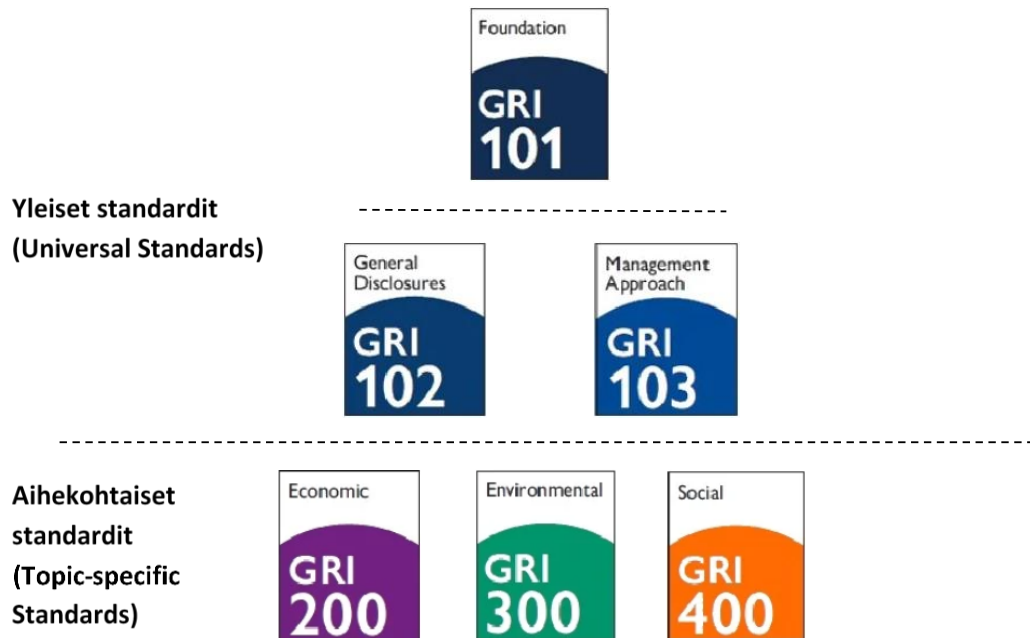
---

<sup>161</sup> Niskala ym. 2019, s. 119–120.

<sup>162</sup> GRI: Standards development.

<sup>163</sup> GRI: Universal standards – Setting a new benchmark for sustainability reporting.

103: Management Approach). Aihekohtaiset standardit taas jakautuvat taloudellisen vastuun standardeihin (GRI 200: Economic Disclosures), ympäristövastuun standardeihin (GRI 300: Environmental Disclosures) ja sosiaalisen vastuun standardeihin (GRI 400: Social Disclosures).<sup>164</sup>



Kuvio 1. GRI-standardien rakenne<sup>165</sup>

Yleisten standardien ensimmäinen osa-alue GRI 101 toimii lähtökohtana GRI-standardien mukaiselle vastuullisuusraportoinnille. GRI 101: Foundation -osio tuo esiin ne vaatimukset, jotka raportoinnilla tulee täyttää, jotta se on GRI-standardien mukaista.<sup>166</sup> Standardissa esitellään raportointiperiaatteet raportin sisällön ja laadun määrittämiseksi. Käytännössä tämä osa-alue siis tarjoaa tukea ja apua raportin laatijalle, kun pohditaan, mitä informaatiota raporttiin sisällytetään ja miten informaation laatu varmistetaan. Keskeisiä raportointiperiaatteita ovat muun muassa olennaisuus, sidosryhmien osallistaminen, selkeys, vertailukelpoisuus ja kattavuus. Lisäksi GRI 101 -standardi käy läpi käytännön prosessin standardien soveltamisesta ja esittelee vaihtoehtoiset tavat ottaa GRI-standardien mukaiset periaatteet osaksi organisaation vastuullisuusraportointia.<sup>167</sup> GRI

<sup>164</sup> GRI 101: Foundation 2016, Introduction B.

<sup>165</sup> Mukailleen GRI 101: Foundation 2016.

<sup>166</sup> GRI 101: Foundation 2016, Introduction B.

<sup>167</sup> GRI 101: Foundation 2016, Introduction C ja Reporting principles.

101 ei siis itsessään sisällä raportoitavia vastuullisuuden tunnuslukuja, vaan ohjaa raportin tekijää siinä mitä ja miten raportoidaan sekä siinä, miten muita GRI-standardeja tulisi soveltaa.

GRI 102: General Disclosures -standardissa esitellään yleisiä tietoja raportoivasta organisaatiosta ja sen vastuullisuusraportointikäytännöistä. Yleisillä tunnusluvuilla tarkoitetaan tässä yhteydessä muun muassa organisaation taustatietoja, kuten nimeä, tuoteportfoliota, sijaintia, markkinan kokoa ja organisaation omistusrakennetta, sekä niiden ohella organisaation strategiaa, liiketoiminnan eettisiä toimintaperiaatteita, hallintoa, sidosryhmissuhteita ja raportointikäytäntöjä.<sup>168</sup> Tämäkään osio ei siis sisällä vielä varsinaisia vastuullisuutta määrittäviä tunnuslukuja, vaan tarkoituksena on taustoittaa sitä, millainen organisaatio on kyseessä ja miten se toimii. Raportoivan organisaation perustietojen esittely parantaa vastuullisuusraporttien vertailukelpoisuutta, sillä sen avulla raportin lukija saa ymmärryksen, minkä kokoisesta ja millä alalla toimivasta yrityksestä on kyse. Ilman näitä perustietoja, raportin tunnuslukujen vertailu sellaisenaan muihin yrityksiin ja aloihin ei olisi mielekästä.<sup>169</sup>

Yleisten standardien kolmas osa-alue on GRI 103: Management Approach, joka nimensä mukaisesti kohdistuu organisaation johtamiskäytäntöjen kuvailuun. Standardia hyödynnetään raportoitaessa siitä, miten vastuullisuutta johdetaan ja miten olennaisiin teemoihin liittyviä taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön liittyviä vaikutuksia hallitaan organisaatiossa.<sup>170</sup> GRI 103 nivoutuu tiiviisti yhteen muiden standardien vastuullisuutta mittaavien tunnuslukujen kanssa, sillä GRI ohjeistaa raportoimaan 103-standardin mukaisesti johtamiskäytännöistä jokaisen olennaisena pidetyn ja raportoitavan teeman yhteydessä. GRI 103 -standardissa esitetyt raportointivaatimukset jakautuvat kolmeen osaan. Ensinnäkin tulee kuvata sitä, miksi tietty raporttiin valittu teema on olennainen ja mikä olennaisuuden laskentaraaja on. Lisäksi organisaation tulee esitellä, miten se johtaa ja hallitsee olennaiseksi määritellyä teemaa ja viimeisenä arvioida, onko kyseinen johtamistapa riittävä.<sup>171</sup> GRI 103 -standardin päällimmäisenä ideana on siis tuoda esiin yhteyttä olennaisuusarvioinnin, raportoitavien vastuullisuuden tunnuslukujen ja johtamistavan välillä sekä kannatella tätä ajatusta koko raportointiprosessin taustalla. Numeerisen datan ohella

---

<sup>168</sup> GRI 102: General Disclosures 2016, About this Standard ja Kurittu 2018, s. 187–188.

<sup>169</sup> Kurittu 2018, s. 78.

<sup>170</sup> GRI 103: Management Approach, Introduction D.

<sup>171</sup> GRI 101: Foundation, Introduction B ja Kurittu 2018, s. 108–109.

esitellään teemoittain, miten asiaa johdetaan ja mitä tavoitteita organisaatiolla sen osalta on. Näin raportista saatava informaatio on konkreettisempaa ja organisaation sekä sen sidosryhmien kannalta hyödyllisempää.

Jokaisen organisaation, joka laatii GRI-standardien mukaisen vastuullisuusraportin, tulee raportoida edellä esiteltyjen yleisten standardien eli ”100-sarjan” mukaiset tiedot raportissaan. Tämän lisäksi organisaatiot sisällyttävät vastuullisuusraporttiinsa organisaation toiminnan ja toimialan kannalta olennaiset aihekohtaiset standardit.<sup>172</sup> Taloudellisen vastuun (GRI 200), ympäristövastuun (GRI 300) ja sosiaalisen vastuun (GRI 400) sarjoihin sisältyvät aihekohtaiset standardit on numeroitu tunnistettavasti sarjan numerolla. Esimerkiksi taloudellisen vastuun standardeihin (GRI 200) kuuluvat taloudelliset tulokset (GRI 201), paikalliset käytännöt (GRI 202), välilliset taloudelliset vaikutukset (GRI 203), hankintakäytännöt (GRI 204), korruptionvastaisuus (GRI 205), kilpailun rajoittaminen (206) ja uusimpana lisäyksenä tutkielman tutkimuskohde verot (GRI 207).<sup>173</sup>

Aihekohtaiset standardit rakentuvat tunnusluvuista, jotka voidaan jakaa standardin sisällä johtamiskäytäntöjen tunnuslukuihin (*Management approach disclosures*) ja aihekohtaisiin tunnuslukuihin (*Topic-specific disclosures*). Johtamiskäytäntöihin liittyvät tunnusluvut eivät ole GRI 103: Management Approach -standardia korvaavia, vaan ennemminkin sitä täydentäviä. Tunnusluvut määrittävät yleistä standardia yksityiskohtaisemmalla tasolla sitä, miten juuri kyseistä olennaista asiaa ja siihen liittyviä vaikutuksia johdetaan sekä hallitaan organisaatiossa.<sup>174</sup> Kaikki standardit eivät sisällä erityisiä johtamiskäytäntöihin liittyviä tunnuslukuja, vaan esimerkiksi GRI 201 Economic Performance -standardissa on ainoastaan viittaus GRI 103 -standardin soveltamiseen osana aihekohtaista standardia.<sup>175</sup> Selkeästi on kuitenkin huomattavissa, että varsinkin uudempiin ja päivitettyihin aihekohtaisiin standardeihin on haluttu sisällyttää standardikohtaisia johtamiskäytäntöjen tunnuslukuja. Sekä vuonna 2019 ilmestyneessä GRI 207: Tax -standardissa että vuonna 2020 julkaistussa GRI 306 Waste -standardissa on molemmissa aihekohtaisten tunnuslukujen rinnalla useampi johtamiskäytäntöjen tunnusluku.<sup>176</sup> Johtamiskäytäntöjen korosta-

---

<sup>172</sup> GRI 102: General Disclosures, Introduction A.

<sup>173</sup> Kurittu 2018, s. 189.

<sup>174</sup> GRI 207: Tax, 1. Management approach disclosures.

<sup>175</sup> GRI 201: Economic Performance, Contents ja Section 1.

<sup>176</sup> GRI 207: Tax, Contents ja GRI 306: Waste, Contents.

minen yksittäisen teeman yhteydessä näyttäyty selkeänä pyrkimyksenä tuoda raportteihin numeerisen datan ohelle myös syvällisempää pohdintaa organisaation vaikutuksista ja niiden hallinnasta.

#### 4.2.2 GRI-standardien soveltaminen ja GRI-sisältöindeksi

Organisaatiot voivat soveltaa GRI-standardeja vastuullisuusraportoinnissaan joko niitä noudattaen (*in accordance with the GRI Standards*) tai hyödyntäen (*GRI-referenced*). Noudattamisella viitataan GRI-standardien kokonaisvaltaisempaan implementointiin osaksi organisaation vastuullisuusraportointia. Hyödyntäminen taas on organisaatiolle vapaampi tapa poimia standardikokoelmasta yksittäisiä standardeja tai tunnuslukuja raportointiaan varten. Lähtökohtaisesti standardit on suunniteltu käytettäväksi kokonaisuutena yritysvastuuraportin laatimiseen, mutta yhtenä vaihtoehtona tuodaan kuitenkin esiin myös viitekehyksen osittainen hyödyntäminen organisaatioiden erilaisiin tarpeisiin. Standardien hyödyntäminen osana raportointiprosessia on toimiva ratkaisu organisaatioille, jotka haluavat viestiä tietyistä toimintansa taloudellisista, ympäristöön kohdistuvista tai sosiaalisista vaikutuksista sidosryhmilleen, mutta tavoitteena ei ole tarjota laajaa kuvaa kaikista toiminnan olennaisista aiheista ja vaikutuksista.<sup>177</sup> GRI-standardien hyödyntäminen tarjoaa mahdollisuuden luoda tiiviimpi ja enemmän organisaation näköinen raportti. Tämä vaihtoehto on houkutteleva varsinkin pienemmille yrityksille, sillä standardien kokonaisvaltaisen noudattamisen mukanaan tuomat vaatimukset saattavat tuntua hallinnollisesti raskailta ja työläiltä sekä liiankin yksityiskohtaisilta.

Mikäli organisaatio raportoi vastuullisuudestaan GRI-standardeja noudattaen, vastuullisuusraportin katsotaan tarjoavan kokonaisvaltaisen ja tasapainoisen kuvan organisaation kannalta olennaisista teemoista ja niiden vaikutuksista sekä siitä, miten näitä vaikutuksia hallitaan. GRI-standardien noudattaminen jaetaan vielä kahdelle erilliselle vaatimustasolle. Organisaatio voi valita noudattavansa perustasoisen raportin (*Core*) tai laajatasoisen raportin (*Comprehensive*) ehtoja.<sup>178</sup> Yleisten standardien mukaiset vaatimukset kos-

---

<sup>177</sup> GRI 101: Foundation, Section 3 ja ks. myös Niskala ym. 2019, s. 121.

<sup>178</sup> GRI 101: Foundation, Section 3.



kevat muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta molempia vaihtoehtoja, mutta aihekohtaisten standardien osalta laajatasoisessa raportissa on huomattavasti perustasoista korkeammat vaatimukset.<sup>179</sup>

Perustasoinen raportti sisältää tarvittavat vähimmäistiedot, joiden avulla voidaan ymmärtää, mitä organisaatio tekee, minkälaisia olennaisia vaikutuksia sen toiminnasta aiheutuu ja miten se hallitsee näitä vaikutuksia.<sup>180</sup> Perustasolla raportoivan organisaation tulee raportoida jokaisesta olennaiseksi arvioidusta aihekohtaisesta standardista kaikki johtamiskäytäntöihin liittyvät tunnusluvut ja vähintään yksi aihekohtainen tunnusluku.<sup>181</sup> Jos siis organisaation toiminnan kannalta nähdään olennaiseksi raportoida esimerkiksi GRI 306 Waste -standardin mukaisesti, organisaation tulee raportoida molemmat standardin johtamiskäytäntöjen tunnusluvuista ja ainakin yksi kolmesta aihekohtaisesta tunnusluvusta. GRI 207: Tax -standardi rakentuu hieman poikkeuksellisesti kolmesta johtamiskäytäntöjen tunnusluvusta ja vain yhdestä aihekohtaisesta tunnusluvusta. Mikäli verot määritellään organisaation näkökulmasta olennaiseksi teemaksi, ei siis ole merkitystä kumpaa vaatimustasoa raportoinnissa noudatetaan, koska raporttiin on joka tapauksessa sisällytettävä kaikki neljä tunnuslukua.

Laajatasoiseen raporttiin tulee sisällyttää edellä mainittujen vaatimusten lisäksi tarkemmat kuvaukset organisaation strategiasta, eettisistä toimintaperiaatteista ja hallintotavoista. Nämä kaikki teemat sisältyvät GRI 102: General Disclosures -standardiin, jonka osalta perustasoiseen raporttiin on tehty kevennyksiä. Lisäksi laajatasoisesta raportista tulee löytyä raportoitavien aihekohtaisten standardien osalta kaikkien johtamiskäytäntöihin liittyvien tunnuslukujen ohella myös kaikki aihekohtaiset tunnusluvut.<sup>182</sup> Kun perustasoisessa raportissa riittää se, että esimerkiksi GRI 306 Waste -standardista raportoidaan yksi kolmesta aihekohtaisesta tunnusluvusta, laajatasoiseen raporttiin tulee sisällyttää kaikki kolme tunnuslukua.

Tärkeää on vielä huomata se, että raportin taso ei sinällään kerro mitään sen laadusta tai luotettavuudesta, vaan ainoastaan siitä, miten laajasti GRI-standardeja on raporttiin sisällytetty. Organisaation ei myöskään tarvitse tavoitella siirtymistä perustasolta laajemman

---

<sup>179</sup> Niskala ym. 2019, s. 146.

<sup>180</sup> Kurittu 2018, s. 102.

<sup>181</sup> GRI 101: Foundation, Section 3.

<sup>182</sup> GRI 101: Foundation, Section 3.

tason raportointiin, vaan se voi vapaasti valita sen vaihtoehdon, joka tukee parhaiten organisaation tarpeita ja sidosryhmien odotuksia.<sup>183</sup> Organisaation tulee tuoda raportissaan ilmi, millä tasolla se GRI-viitekehystä soveltaa. Mikäli kaikki laajatasoisen raportoinnin ehdot täyttyvät, organisaatio ilmaisee sen raportissaan seuraavalla fraasilla: *”This report has been prepared in accordance with the GRI Standards: Comprehensive option”*. Jos taas organisaatio on valinnut raportoida perustasolla, tuodaan se ilmi seuraavalla tavalla: *”This report has been prepared in accordance with the GRI Standards: Core option”*. GRI-standardien vapaavalintaiseen hyödyntämiseen taas viitataan fraasilla: *”GRI-referenced”*. Raporttien läpinäkyvyyden ja vertailukelpoisuuden takaamiseksi on olennaista tuoda lukijan tietoon raportoinnissa noudatetut vaatimukset.<sup>184</sup>

Tasojaottelun lisäksi vastuullisuusraportin lukemista helpottaa GRI-sisältöindeksi. Se on vaatimuksena sekä perustasoista että laajatasoista raportointia noudattavilla organisaatioilla. Sisältöindeksin tarkoituksena on listata kaikki raportissa hyödynnetyt standardit ja tunnusluvut sekä osoittaa lukijalle, mistä osasta vastuullisuusraporttia tai yrityksen muita materiaaleja tieto on löydettävissä. Tämän lisäksi, mikäli GRI-standardin vaatimaa tietoa ei syystä tai toisesta pystytä raportoimaan, tulee syy esittää GRI-indeksissä kyseisen standardin tai tunnusluvun kohdalla.<sup>185</sup> Avoin kommunikaatio myös raportoinnin puutteellisuuden osalta edistää läpinäkyvyyttä ja noudattaa hyvää raportointitapaa.

#### 4.2.3 Keskeiset uudistukset GRI Standards 2021 -versiossa

GRI-standardien päivitystyö on jatkuvasti käynnissä toiminnan taustalla ja sidosryhmien tarpeisiin sekä muuttuvan maailman vaatimuksiin pyritään vastaamaan raportointiviitekehystä päivittämällä ja laajentamalla. GRI:n modulaarinen rakenne tarjoaa mahdollisuuden siihen, että standardeja voidaan päivittää ja yksittäisiä uusia standardeja lisätä ilman, että kokonaisuus luodaan täysin alusta alkaen uudelleen.<sup>186</sup> GRI:n uusin päivitys kohdistuu pitkälti yleisiin standardeihin eli 100-sarjaan ja tuo mukanaan myös kokonaan uuden sarjan toimialakohtaisille erityisstandardeille. Aihekohtaiset standardit pysyvät ennallaan

---

<sup>183</sup> GRI 101: Foundation, Section 3.

<sup>184</sup> GRI 101: Foundation, Section 3.1.

<sup>185</sup> GRI 102: General Disclosures, Disclosure 102-55.

<sup>186</sup> Niskala ym. 2019, s. 121.

aikaisemmin julkaistussa muodossa ja niitä sovelletaan totuttuun tapaan yleisten standardien ja uusien toimialakohtaisten standardien rinnalla.<sup>187</sup> Tutkielman tavoitteen kannalta ei ole tarpeen käydä uudistusta läpi samassa laajuudessa kuin nyt voimassa olevia vuoden 2016 ohjeistuksia. Tavoitetta tukee kuitenkin lyhyt katsaus muutoksen alla oleviin standardeihin, sillä osa raportoivista yrityksistä saattaa hyödyntää niitä jo seuraavissa yritys- vastuuraporteissaan.



Kuvio 2. GRI-standardit 2021<sup>188</sup>

Yleisten standardien osalta päivitys koskee ensinnäkin standardien numerointia. Edellisen version 100-sarjan standardit ovat päivityksen jälkeen numeroitu entistäkin yksinkertaisemmin numeroilla 1, 2 ja 3.<sup>189</sup> GRI 1: Foundation 2021 toimii edelleen lähtökohtana GRI:n mukaiselle yritys vastuuraportoinnille esitellen ne vaatimukset ja raportointiperiaatteet, joita yrityksen tulee noudattaa, jotta raportointi on GRI-standardien mukaista. GRI 1 käy myös läpi GRI-standardien tarkoitusta ja rakennetta, sekä selittää vastuullisuusraportoinnin keskeisiä käsitteitä.<sup>190</sup> GRI 2: General Disclosures 2021 -standardin

<sup>187</sup> GRI: Standards – The global standards for sustainability reporting.

<sup>188</sup> Mukailleen GRI: A Short Introduction to the GRI Standards.

<sup>189</sup> GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs), s. 4.

<sup>190</sup> GR 1: Foundation 2021, Introduction.

pohjalta määritellään edellisen version tapaan ne perustiedot<sup>191</sup>, joita organisaation tulee raportissaan tuoda ilmi, jotta lukija ymmärtää kontekstin tarjotulle informaatiolle sekä pystyy tehokkaasti vertailemaan tietoja organisaatioiden ja toimialojen välillä.<sup>192</sup> GRI 3: Material Topics 2021 -standardi on muihin yleisiin standardeihin verrattuna muuttunut laajemmin sekä nimen että perusidean osalta. Edellisen version GRI 103 -standardi keskittyi organisaation johtamistapojen kuvailuun ja raportointiin siitä, miten vastuullisuutta johdetaan ja organisaation vaikutuksia hallitaan. Päivitetystä versiossa johtamisteemat ovat osana GRI 3 -standardia yhden alastandardin muodossa, mutta päähuomio kohdistuu standardin nimen mukaisesti olennaisten teemojen määrittämiseen. Standardi tarjoaa organisaatiolle käytännön tukea siinä, miten se määrittää raportoinnin kannalta olennaiset teemat ja mitä olennaisuuden käsitteellä yleisesti tarkoitetaan.<sup>193</sup>

GRI-standardeja on päivityksen yhteydessä hiottu muun muassa sanamuotojen ja käsitteiden sekä uudelleenjärjestelyn kautta. Osa muutoksista on lähinnä muodollisia, mutta myös käytännön soveltamiseen vaikuttavia muutoksia on useita. Edellisessä versiossa tarjottiin mahdollisuus standardien noudattamiseen perustasolla (*Core option*) tai laajemmalla tasolla (*Comprehensive option*). Nämä vaihtoehdot ovat päivityksen myötä poistuneet, mutta edelleen organisaatioille tarjotaan mahdollisuus hyödyntää GRI-viitekehystä raportoinnissaan eli poimia yksittäisiä oman toiminnan kannalta olennaisia standardeja osaksi raportointia ilman GRI-raportoinnin kokonaisvaltaisia vaatimuksia.<sup>194</sup> Yleiset standardit vastaavat päivityksen jälkeen muun muassa YK:n yrityksiä ja ihmisoikeuksia koskevien periaatteiden ja OECD:n monikansallisten yritysten toimintaohjeiden ajantasaisiin vaatimuksiin. Olennainen uudistus yhtenäistämisen kannalta on ollut ihmisoikeusperiaatteiden ja huolellisuusvelvoiteprosessin<sup>195</sup> (*due diligence process*) tuominen kattavammin osaksi koko raportointiviitekehystä.<sup>196</sup>

Aihekohtaisia standardeja on päivitetty vastaamaan yleisten standardien muutoksia viitauksien ja vaatimusten osalta. Lisäksi muutama sosiaalisen vastuun alueelle kuuluva,

---

<sup>191</sup> Esimerkiksi organisaation nimi, sijainti, omistusrakenne, markkina-alueet, hallinto, strategia ja raportointiperiaatteet.

<sup>192</sup> GRI 2: General Disclosures 2021, Introduction.

<sup>193</sup> GRI 3: Material Topics 2021, Introduction.

<sup>194</sup> GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs), s. 7

<sup>195</sup> Due diligence -prosessilla tarkoitetaan tässä yhteydessä organisaation prosessia, jolla se pyrkii tunnistamaan todellisia ja mahdollisia organisaation kielteisiä taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön kohdistuvia sekä ihmisoikeuksiin liittyviä vaikutuksia organisaation eri toiminnoissa ja yritys-suhteissa, sekä ehkäisemään ja minimoimaan näitä vaikutuksia.

<sup>196</sup> GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs), s. 7–8.

muun muassa ihmisoikeuksia koskeva, standardi on poistettu, sillä niiden vaatimukset on sisällytetty muualle GRI-viitekehykseen. Päivityksen yhteydessä on poistettu aihekohtaisten standardien jaottelu taloudellisen vastuun, ympäristövastuun ja sosiaalisen vastuun standardeihin ja aihekohtaisten standardien joukko muodostuu nyt 31 itsenäisestä eriteemoja painottavasta standardista. Itse standardit ja niiden soveltaminen pysyvät ennallaan, mutta muodollista rakennetta on uudistettu.<sup>197</sup>

Ulkoisesti GRI-standardien rakenteen kannalta näkyvin muutos on kolmannen sarjan eli toimialakohtaisten standardien lisääminen. Toimialakohtaiset standardit numeroidaan kaksinumeroisilla merkinnöillä, joista ensimmäisenä on julkaistu GRI 11: Oil and Gas Sector 2021 -standardi. GRI:n tavoitteena on julkaista toimialakohtaiset standardit kaiken kaikkiaan 40 alalle, aloittaen niistä, joiden vaikutukset yhteiskunnalle ovat suurimmat.<sup>198</sup> Mikäli organisaatio noudattaa GRI-standardeja vastuullisuusraportoinnissa ja sen toimialaa vastaava erityisstandardi on julkaistu, tulee organisaation noudattaa sitä raportoinnissaan. Toimialakohtaiset standardit auttavat organisaatiota määrittelemään toiminnan kannalta olennaiset teemat ja informaation, jota olennaisista teemoista raportoidaan.<sup>199</sup>

Päivitettyt yleiset standardit ja ensimmäinen toimialakohtainen standardi GRI 11 astuvat voimaan vuoden 2023 alussa. Organisaatiot voivat siis edelleen soveltaa vastuullisuusraportoinnissaan aikaisempaa raportointiviitekehystä, joskin päivitettyjen standardien käyttöönottoon kannustetaan jo siirtymävaiheen aikana.<sup>200</sup> Raportointiviitekehyksen päivittämisellä ei ole merkittäviä vaikutuksia GRI 207: Tax -standardin soveltamiseen. Standardiin tehdyt päivitykset ovat lähinnä ulkoasuun, sanavalintoihin ja käsitteisiin kohdistuvia, kuten muissakin aihekohtaisissa standardeissa.<sup>201</sup> GRI 207: Tax -standardin raportointivaatimukset ovat siis ennallaan, eikä standardin tunnuslukujen käsittelyn kannalta ole juurikaan merkitystä sillä, minkä GRI-version mukaan organisaatio vastuullisuusraportointiaan toteuttaa. Tarkastelu etenee tässä tutkielmassa nykyisen ohjeistuksen puitteissa ja seuraavassa alaluvussa noudatetaan GRI 207: Tax -standardin käsitteiden, sanavalintojen ja GRI-standardien rakenteen osalta GRI Standards 2016 -version periaatteita.

---

<sup>197</sup> GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs), s. 5.

<sup>198</sup> GRI: Sector Program.

<sup>199</sup> GRI 11: Oil and Gas Sector 2021, System of GRI Standards.

<sup>200</sup> GRI: Universal Standards – Setting a new global benchmark for sustainability reporting ja GRI: Sector Standard for Oil and Gas.

<sup>201</sup> GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs), s. 5.

### 4.3 GRI 207: Tax -standardin rakenne ja sisältö

#### 4.3.1 Standardin tausta ja tavoitteet

GRI julkaisi 5. joulukuuta 2019 uuden veroja koskevan GRI 207: Tax -standardin osaksi taloudellisen vastuun standardeja.<sup>202</sup> Taloudellisen vastuun sarjaan kuuluvien standardien tarkoituksena on tuoda esiin organisaation pääomavirtoja eri sidosryhmien suuntaan ja organisaation keskeisimpiä taloudellisia vaikutuksia koko yhteiskunnalle. Verot ovat merkittävä tulonlähde valtioiden toiminnan rahoittamisessa ja verojen kautta myös organisaatiot osallistuvat julkisen talouden edistämiseen omilla toiminta-alueillaan.<sup>203</sup> Viime vuosikymmenen aikana julkista huomiota ja huolta on herättänyt varsinkin suurten monikansallisten yhtiöiden harjoittama aggressiivinen verosuunnittelu ja pyrkimys verojen minimointiin. Veroasioiden merkityksen kasvu on nähtävissä verotuksen läpinäkyvyyttä edistävien hankkeiden yleistymisenä sekä maailmanlaajuisesti että EU:n tasolla.<sup>204</sup> On siis hyvin luontevaa, että myös GRI vastaa tähän kehitykseen nostamalla verot entistä suurempaan rooliin standardin mukaisessa vapaaehtoisessa vastuullisuusraportoinnissa.

Veroraportointi on ollut osana GRI-viitekehystä jo ennen GRI 207: Tax -standardin voimaantuloa, mutta huomattavasti pienemmässä roolissa ja kapeammin määriteltynä. GRI 201 Economic Performance -standardin ensimmäinen tunnusluku 201-1 ”Suoran taloudellisen lisäarvon tuottaminen ja jakautuminen” sisälsi yhtenä osa-alueena organisaation maksamat verot. Tämän tarkemmin ohjeistuksessa ei kuitenkaan pureuduttu organisaation verostrategiaan tai suhtautumiseen verojen maksua kohtaan.<sup>205</sup> Maksettujen verojen yhteismäärä sellaisenaan ei vielä kerro kovinkaan paljon organisaation verokäyttäytymisestä vaan vaatii tuekseen yksityiskohtaisempaa analyysia yrityksen tavoitteista ja toimintamalleista verotuksen osalta. Sidosryhmien kasvaneisiin vaatimuksiin verovastuullisuudesta ja läpinäkyvyydestä on pyritty GRI 207: Tax -standardissa vastaamaan yhdistämällä verojen maakohtaiseen raportointiin organisaation johtamiskäytäntöihin liittyviä näkökohtia.<sup>206</sup>

---

<sup>202</sup> GRI 2019.

<sup>203</sup> GRI 207: Tax, Introduction D.

<sup>204</sup> Van Weeghel 2021, s. 480.

<sup>205</sup> Kurittu 2018, s. 116.

<sup>206</sup> GRI 207: Tax, Introduction D.

Standardin kehitys on edennyt GRI:lle tyypilliseen tapaan yhteistyössä sidosryhmien ja eri alojen asiantuntijoiden kanssa. GSSB aloitti vuonna 2017 hankkeen, jonka pyrkimyksenä oli kehittää uusia vastuullisuuden tunnuslukuja veroihin liittyen ja tätä kautta parantaa läpinäkyvyyttä verokäytännöistä. Vuoden 2018 aikana GSSB:n sidosryhmien edustajista kokoama tekninen komitea sai valmiiksi luonnoksen uudesta standardista. Standardi oli julkisesti kommentoitavana vuoden 2019 alussa, saaden yli 80 vastausta ja kehitysehdotusta olennaisilta sidosryhmiltä. Näiden kommenttien pohjalta valmisteltu lopullinen versio GRI 207: Tax -standardista tuli julkiseksi joulukuussa 2019.<sup>207</sup> Monivaiheisen sidosryhmäyhteistyön taustalla on tavoite siitä, että prosessin tuloksena syntyvä lopullinen standardi on käyttökelpoinen raportoivien organisaatioiden näkökulmasta ja tarjoaa myös raporttia hyödyntäville tahoille tarvittavan informaation. Olennaista on siis osallistaa yhteistyöhön asiantuntijoita monipuolisesti eri sidosryhmistä.<sup>208</sup>

GRI 207: Tax -standardi astui voimaan vuoden 2021 alussa, mutta myös aikaisempi soveltaminen on ollut mahdollista.<sup>209</sup> Käytännössä osa yrityksistä on siis saattanut sisällyttää standardin jo vuodelta 2019 laadittuihin vastuullisuusraportteihin. GRI 207: Tax -standardi on ensimmäinen ja toistaiseksi ainoa globaalisti sovellettava raportointistandardi julkiseen veroraportointiin.<sup>210</sup> Huomionarvoista on nimenomaan raportointi julkisesti kaikkien sidosryhmien tarpeisiin. Kuten tutkielman luvussa 3.3 esiteltiin, aikaisempi sitova sääntely ja ohjeistukset ovat pitkälti kohdistuneet tiedonantoon veroviranomaisille. Selkeä tahtotila on kuitenkin tällä hetkellä tuoda raportointia julkiseksi sekä vapaaehtoisuuteen perustuvien keinoin että sitovan lainsäädännön avulla, kuten esimerkiksi EU:n monikansallisten suuryritysten maakohtaista veroraportointia koskevasta direktiivihankkeesta voidaan havaita.<sup>211</sup>

GRI 207: Tax -standardin soveltamisessa noudatetaan GRI-raportoinnin mukaista olennaisuusarviointia. Standardi tulee siis sisällyttää 1. tammikuuta 2021 jälkeen julkaistuihin vastuullisuusraportteihin, mikäli organisaatio raportoi vastuullisuudestaan GRI-standardeja noudattaen ja verot määritellään olennaiseksi aiheeksi.<sup>212</sup> Olennaisella aiheella viitataan raportoitaviin teemoihin ja tunnuslukuihin, jotka kuvaavat organisaation

---

<sup>207</sup> GRI: Topic Standard Project for Tax.

<sup>208</sup> GRI 2020.

<sup>209</sup> GRI 207: Tax, About this standard.

<sup>210</sup> GRI 2021.

<sup>211</sup> Eurooppa-neuvosto 2021.

<sup>212</sup> GRI 207: Tax, About this standard.

keskeisiä taloudellisia, sosiaalisia ja ympäristöön kohdistuvia vaikutuksia tai jotka voivat olennaisella tavalla vaikuttaa organisaation sidosryhmien tekemiin päätöksiin ja arviointeihin.<sup>213</sup> Uuden standardin käyttöönotto ei siis ole pakollista vaan pohjautuu organisaatiokohtaiseen arviointiin ja määritelyihin olennaisuuden laskentatarajiin.

Standardin neljä tunnuslukua rakentuvat raportointivaatimuksista, -suosituksista ja -ohjeistuksista. Suositukset ja ohjeistukset tarjoavat yleistä taustatietoa ja apua raportin laadintaan, kun taas raportointivaatimukset ovat luonteeltaan pakottavia, mikäli raportti halutaan laatia GRI-standardeja noudattaen.<sup>214</sup> Seuraavissa alaluvuissa tarkastellaan yksityiskohtaisemmin GRI 207: Tax -standardiin sisältyvien tunnuslukujen vaatimuksia ja sisältöä. Johtamiskäytäntöjen tunnusluvut ja aihekohtainen verojen maakohtaista raportointia koskeva tunnusluku on selkeyden vuoksi jaettu kahteen erilliseen alalukuun.

#### 4.3.2 Johtamiskäytäntöjen tunnusluvut

GRI 207: Tax -standardi rakentuu kolmesta johtamiskäytäntöjen tunnusluvusta ja yhdestä aihekohtaisesta tunnusluvusta. Johtamiskäytäntöjen tunnusluvut tuovat esiin tietoa siitä, miten organisaatio hallitsee ja johtaa tiettyä olennaista teemaa ja sen vaikutuksia, eli tässä yhteydessä veroja.<sup>215</sup> GRI 207: Tax -standardin johtamiskäytäntöjen tunnusluvut ovat seuraavat:

207-1 Lähestymistapa veroihin

207-2 Verojen hallinto, valvonta ja riskienhallinta

207-3 Sidosryhmäyhteistyö ja verotukseen liittyvien huolenaiheiden hallinta

Ensimmäinen tunnusluku kattaa yleisen kuvauksen organisaation suhtautumisesta veroihin ja verosäännösten noudattamiseen. Keskiössä on organisaation verostrategia, veroasioiden hallintoa ja säännösten noudattamista koskeva lähestymistapa sekä organisaation

---

<sup>213</sup> GRI 207: Tax, Glossary.

<sup>214</sup> GRI 207: Tax, Introduction C.

<sup>215</sup> GRI 207: Tax, Section 1.



näkemyks ver-, liiketoiminta- ja kestävä kehityksen strategioiden linkittymisestä toisiinsa.<sup>216</sup> Alla olevassa kuviossa on eritelty vaiheittain tunnusluvun 207-1 raportointivaatimukset.

---

207-1 Lähestymistapa veroihin

---

- |   |  |
|---|--|
| <p>a. Kuvaus organisaation lähestymistavasta veroihin, sisältäen:</p> | <p>i. onko organisaatiolla verostrategiaa, mikäli on niin linkki strategiaan, jos julkisesti saatavilla</p> <p>ii. organisaation hallintoelin tai johtotaso, joka arvioi ja hyväksyy verostrategian sekä määrittää strategian arvioinnin tiheyden</p> <p>iii. lähestymistapa sääntelyn/lakien noudattamiseen</p> <p>iv. miten organisaation lähestymistapa veroihin kytkeytyy organisaation liiketoiminta- ja kestävä kehityksen strategioihin</p> |
|---|--|
- 

Kuvio 3 Tunnusluku 207-1<sup>217</sup>

Kirjalliseen muotoon laadittu verostrategia saattaa usein sisällöltään riittää kattamaan ison osan ensimmäisen tunnusluvun raportointivaatimuksista. Organisaatio voi vastuullisuusraportin yhteydessä ohjata lukijan erillisen verostrategian pariin liittämällä raporttiin suoran linkin julkisessa jaossa olevaan strategiaan. Mikäli verostrategia ei ole julkisesti saatavilla, organisaatio voi myös laatia tiivistelmän strategian sisällöstä.<sup>218</sup> Raportointiohjeistuksissaan GRI kehottaa organisaatioita avaamaan suhtautumistaan veroihin erilaisten esimerkkien kautta. Organisaation asenne verosuunnitteluun ja riskinottoon, yhteistyö veroviranomaisten kanssa sekä yleiset periaatteet veronmaksun suhteen saavat konkreettisen muodon, kun organisaatio tuo esiin esimerkkejä verokäyttäytymisestään. Organisaatio voi esimerkiksi raportoida yhteyksistään veroparatiisivaltioihin sekä kertoa siirtohinnoitteluperiaatteistaan ja hyödyntämistään verokannustimista ja vähennyksistä.<sup>219</sup> Esimerkkien kautta lukija saa jonkinlaisen käsityksen siitä, millaista toimintaa organisaatiossa pidetään hyväksyttävänä verokäyttäytymisenä ja millainen organisaatio on riskinottohalukkuudeltaan.

---

<sup>216</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-1.

<sup>217</sup> Mukailleen GRI 207: Tax, Disclosure 207-1.

<sup>218</sup> Schnitger ym. 2021, s. 705–706.

<sup>219</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-1-a.

Organisaation lähestymistavalla lakien noudattamiseen viitataan erityisesti kysymykseen siitä, pyrkiikö organisaatio noudattamaan lain kirjaimen ohella myös sen henkeä. Organisaatio voi vastuullisuusraportissaan tuoda esiin, millä tavoin se pyrkii selvittämään lain todellista tarkoitusta ja tavoitetta ja toimimaan sen mukaisesti omilla toiminta-alueillaan.<sup>220</sup> Kysymys aktiivisesta lain tarkoituksen etsimisestä ja noudattamisesta on jossain määrin kiistanalainen, mutta kytkeytyy vahvasti yritysvastuun ja verotuksen keskinäiseen suhteeseen. Lähtökohtaisesti verotuksen tulee aina perustua legaliteettiperiaatteen nojalla lakiin, mutta lait ovat usein epätasällisia ja aukollisia ja tämä korostuu varsinkin kansainvälisissä tilanteissa. Voidaan katsoa, että vastuullisesti toimiva organisaatio huomioi verosuunnittelussaan lain kirjaimen ohella myös sen perimmäisen tarkoituksen eikä pyri tätä tarkoitusta vasten hyötymään lain mahdollisesta aukollisuudesta.<sup>221</sup> Lain perimmäisen tarkoituksen ymmärtäminen ei kaikissa tilanteissa ole lain tulkitsijan näkökulmasta yksinkertaista tai välttämättä lainkaan mahdollista. Tämä onkin herättänyt keskustelua siitä, missä määrin vastuu lain tarkoituksen etsimisestä voidaan vierittää veronmaksajan harteille.<sup>222</sup> Aiheeseen sisältyy siis paljon tulkinnanvaraisuutta ja rajanvetoa, mutta tarkastelussa olevaa tunnuslukua hyödyntämällä organisaatio voi avata omaa suhtautumistaan lain noudattamiseen ja tuoda esiin tulkintojaan organisaation verokäyttäytymisen hyväksyttävyydestä.

Ensimmäinen tunnusluku sisältää myös raportointivaatimuksen verostrategian yhteydestä organisaation liiketoimintastrategiaan ja kestävän kehityksen tavoitteisiin. Organisaatio voi tässä yhteydessä kertoa, miten verostrategiaa rakennettaessa huomioidaan pitkän aikavälin taloudelliset tavoitteet sekä toiminnan taloudelliset ja sosiaaliset vaikutukset organisaation toiminta-alueilla.<sup>223</sup> Vastuullisuusnäkökulmien huomiointi verostrategiaa muodostettaessa tarkoittaa esimerkiksi YK:n kestävän kehityksen tavoitteisiin sitoutumista ja näiden näkökohtien tarkastelua organisaation verovalintojen rinnalla. Veroilla on merkittävä rooli yhteiskunnan toiminnan rahoittamisessa ja näin ollen niiden vaikutukset ulottuvat myös valtioiden kykyyn toimia kestävän kehityksen tavoitteiden mukaisesti. Toisaalta verot nähdään usein organisaation näkökulmasta taloudelliseen tulokseen nega-

---

<sup>220</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-1-a-iii.

<sup>221</sup> Knuutinen 2020, s. 395–396.

<sup>222</sup> Schnitger ym. 2021, s. 706.

<sup>223</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-1-a-iv.

tiivisesti vaikuttavina kuluina, joiden minimointi on osakkeenomistajien kannalta tavoiteltavaa.<sup>224</sup> Verostrategiaa ei siis voida rakentaa liiketoiminnallisista tavoitteista ja vastuullisuusnäkökohdista irrallisena kokonaisuutena, vaan tärkeää on huomioida näiden keskinäiset vaikutussuhteet ja erilaisten valintojen seuraukset. Tunnusluku antaa organisaatiolle mahdollisuuden pohtia ja tuoda esiin sen sisäisiä prosesseja, joiden kautta vero-temat tuodaan osaksi organisaation strategista päätöksentekoa.

Tunnusluku 207-2 kohdistaa huomion siihen, millä tavoin verostrategian mukainen toiminta on sisäänrakennettu organisaatioon ja millaiset valvonta-, hallinto- ja riskienhallintamekanismit strategian tueksi on kehitetty. GRI painottaa ohjeistuksissaan sitä, että näiden käytännön toimintatapojen olemassaolo viestii sidosryhmille organisaation sitoutumisesta sen esittelemän strategian implementointiin ja valvontaan. Tunnusluvun avulla organisaatio voi kuvata veroihin liittyvää hallinto- ja valvontajärjestelmää kokonaisuudessaan, mutta GRI kehottaa myös esittelemään yksittäisiä konkreettisia käytännön esimerkkejä organisaation toimintatavoista.<sup>225</sup> Kuvioista 4 käy ilmi tunnusluvun 207-2 raportointivaatimukset kokonaisuudessaan.

---

#### 207-2 Verojen hallinto, valvonta ja riskienhallinta

---

- |  |  |
|--|--|
| <p>a. Kuvaus verojen hallinto- ja valvontaviitekehyksestä, sisältäen:</p>  | <p>i. verostrategian noudattamisesta vastuussa oleva hallintoelin tai johtotaso</p> <p>ii. miten lähestymistapa veroihin on sisäänrakennettu organisaatioon</p> <p>iii. lähestymistapa veroriskeihin, sisältäen riskien tunnistamisen, hallinnan ja seurannan</p> <p>iv. miten verojen hallinto- ja valvontaviitekehyksen noudattamista arvioidaan</p> |
| <p>b. Kuvaus mekanismeista, joilla voidaan raportoida huolenaiheista koskien epäeettistä tai laitonta käyttäytymistä ja organisaation rehellisyyttä veroasioiden suhteen</p> |  |
| <p>c. Kuvaus veroja koskevien tunnuslukujen varmennusprosessista ja jos mahdollista viittaus varmennusraporttiin, lausuntoon tai arvioon</p>                                 |  |
- 

Kuvio 4 Tunnusluku 207-2<sup>226</sup>

---

<sup>224</sup> Schnitger ym. 2021, s. 707.

<sup>225</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-2.

<sup>226</sup> Mukailleen GRI 207: Tax, Disclosure 207-2.

Tunnusluku ohjaa siis raportoimaan muun muassa siitä, minkä tahon vastuulla strategian implementointi ja valvonta ovat, miten lähestymistapa veroihin näkyy käytännön toiminnassa ja miten erilaisiin veroriskeihin suhtaudutaan. Kun tarkastellaan verostrategian implementointia ja sitä, miten lähestymistapa veroihin näkyy organisaation toiminnassa, voidaan esitellä erilaisia prosesseja ja aloitteita, joiden avulla strategian noudattamista pyritään edistämään päivittäisessä toiminnassa. Organisaatio voi kertoa esimerkiksi siitä, miten työntekijöitä koulutetaan ja ohjataan verostrategian, liiketoiminnallisten tavoitteiden ja kestäväen kehityksen tavoitteiden yhteensovittamisessa.<sup>227</sup>

Veroriskeillä viitataan organisaation verokäytäntöjen sisältämiin riskeihin, jotka saattavat realisoituessaan johtaa negatiivisiin vaikutuksiin organisaation taloudellisen tilanteen, liiketoiminnallisten tavoitteiden tai maineen näkökulmasta. Riskejä saattaa tulla esiin ensinnäkin lain noudattamatta jättämiseen, epävarmaan veroasemaan ja lakimuutoksiin liittyen.<sup>228</sup> Organisaation tahallinen lainvastainen toiminta tai perehtymättömyys ajantasaiseen lainsäädäntöön saattaa johtaa taloudellisiin menetyksiin ja sanktioihin. Veroriskinä voidaan pitää myös lainvastaisen toiminnan tai esimerkiksi aggressiivisen verosuunnittelun aikaansaamia negatiivisia vaikutuksia organisaation maineelle. Muutokset organisaation maineessa voivat vaikuttaa radikaalistikin asiakkaiden ostokäyttäytymiseen ja tätä kautta organisaation myyntituottoihin, joten tästäkin näkökulmasta tarkasteltuna vaikutukset ovat viime kädessä taloudellisia.<sup>229</sup> GRI ohjeistaa raportoivia organisaatioita kuvailemaan yleisellä tasolla riskinottohalukkuuttaan ja esittelemään tässäkin yhteydessä muutamia konkreettisia esimerkkejä valituista toimintatavoista.<sup>230</sup> Esimerkkien kautta lukija saa jonkinlaisen käsityksen toiminnan sisältämistä veroriskeistä, kun organisaatio voi kertoa millaisiin toimiin se on ryhtynyt ja mitä toimintatapoja toisaalta välttänyt verostrategiaansa nojaten.

Näiden teemojen lisäksi tunnusluvun 207-2 vaatimukseen sisältyy muun muassa kuvaus organisaation sisäisistä prosesseista, joilla tehdään mahdolliseksi epäeettisestä tai lainvastaisesta käyttäytymisestä raportoiminen ja väärinkäytösten esiintuominen.<sup>231</sup> Tunnusluku keskittyy siis kokonaisuudessaan organisaation toimintamalleihin ja mekanismeihin

---

<sup>227</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-2-a-ii.

<sup>228</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-2-a-iii.

<sup>229</sup> Schnitger ym. 2021, s. 708.

<sup>230</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-2-a-iii.

<sup>231</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-2-b.

verostrategian implementointia, valvontaa ja arviointia koskien. Tunnusluvun vaatimukset on esitetty melko yleisellä tasolla ja käsitteiden tarkempi määrittely on jätetty raportoivan organisaation vastuulle, joten raportointia voidaan mukauttaa organisaation tarpeiden mukaiseksi. Olennaista on kuitenkin rakentaa jatkuvuutta tunnuslukujen välille ja kuvata organisaation prosesseja edellisen tunnusluvun yhteydessä esitettyyn informaatioon nojautuen.

Kolmas ja viimeinen johtamiskäytäntöjen tunnusluku siirtää huomion sidosryhmien kanssa tehtävään yhteistyöhön ja sidosryhmien verotukseen liittyvien huolenaiheiden hallintaan. Tarkastelun keskiössä on organisaation yhteistyö erityisesti ulkoisten sidosryhmien, kuten veroviranomaisten kanssa ja organisaation aktiivisuus veroja koskevan poliittisen päätöksenteon edistämisessä.<sup>232</sup> Tunnusluvun 207-3 raportointivaatimukset on esitetty kuviossa 5.

---

#### 207-3 Sidosryhmäyhteistyö ja verotukseen liittyvien huolenaiheiden hallinta

---

- |  |  |
|--|--|
| <p>a. Kuvaus organisaation lähestymistavasta sidosryhmäyhteistyöhön ja sidosryhmien veroihin liittyvien huolenaiheiden hallinnasta, sisältäen:</p> | <p>i. lähestymistapa vuorovaikutukseen veroviranomaisten kanssa</p> <p>ii. lähestymistapa veroja koskevan poliittisen päätöksenteon edistämiseen</p> <p>iii. prosessit sidosryhmien (myös ulkoisten sidosryhmien) näkemysten ja huolenaiheiden keräämiseksi sekä huomiointiseksi</p> |
|--|--|
- 

Kuvio 5 Tunnusluku 207-3<sup>233</sup>

Organisaation verokäyttäytyminen ja suhtautuminen veronmaksuun herättää kiinnostusta myös organisaation ulkopuolella. Avoin kommunikaatio ja yhteistyö ulkoisten sidosryhmien suuntaan saattaa vaikuttaa positiivisella tavalla organisaation maineeseen ja luottamukseen näiden tahojen keskuudessa. Organisaatio saa sidosryhmäyhteistyön kautta myös ajantasaista informaatiota sidosryhmien odotuksista veronmaksua ja verokäyttäytymistä kohtaan. Tiivis yhteistyö sidosryhmien kanssa saattaa tarjota organisaatiolle tietoa tulevista muutoksista verolainsäädännössä ja verojärjestelmissä ja pienentää näin

---

<sup>232</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-3.

<sup>233</sup> Mukailleen GRI 207: Tax, Disclosure 207-3.

muutoksiin kohdistuvia veroriskejä.<sup>234</sup> Tunnusluvun tarkoituksena on kartoittaa, millä tavoin organisaatio ensinnäkin suhtautuu sidosryhmäyhteistyöhön ja toisaalta millaisia prosesseja se on kehittänyt sidosryhmien osallistamiseen ja yhteistyön kehittämiseen

Tunnusluvun 207-3 ensimmäisenä vaatimuksena on esitellä sitä, millä tavoin organisaatio suhtautuu yhteistyöhön veroviranomaisten kanssa ja miten tätä yhteistyötä käytännössä toteutetaan. Etenkin isot monikansalliset yritykset saattavat tehdä veroviranomaisten kanssa yhteistyösopimuksia<sup>235</sup>, joiden puitteissa toiminta on vuorovaikutteista ja keskustelevaa sekä reaaliaikaista sen sijaan, että veroviranomaiset lähinnä jälkikäteen sanktioiden ja rangaistusten tai niiden uhan avulla pyrkisivät vaikuttamaan organisaatioiden verokäyttäytymiseen.<sup>236</sup> Yhteistyö veroviranomaisten kanssa saattaa sisältää esimerkiksi ennakkohyväksynnän hakemista merkittäville liiketoimille ja verotarkastusten toteuttamista aktiivisesti reaaliaikaisessa tahdissa.<sup>237</sup> Aktiivinen yhteistyö veroviranomaisten kanssa saattaa vaikuttaa merkittäväällä tavalla toimintaan sisältyviin veroriskeihin, joten on raportin lukijankin näkökulmasta olennaista tietää, millä tavoin organisaatio on yhteydessä veroviranomaisiin ja kuinka aktiivista yhteistyö näiden tahojen välillä on.

Tunnusluku nostaa esiin myös organisaation näkemykset ja aktiivisuuden veropoliittisiin teemoihin vaikuttamisessa. Tässä yhteydessä organisaation odotetaan kertovan, mikäli se on jäsenenä tai myötävaikuttaa jonkin veropoliittista päätöksentekoa edistävän järjestön tai komitean toimintaan. Mikäli jonkinlaisia yhteyksiä löytyy, on olennaista myös kertoa, missä määrin organisaation ja yhteistyötahojen periaatteet, tavoitteet ja näkemykset ovat yhteneväisiä ja toisaalta millaisia eroja on havaittavissa.<sup>238</sup> Avoimuus ja rehellisyys raportoivan organisaation yhteyksistä on toivottavaa ja myös organisaation näkökulmasta kannattavaa. Aktiivinen yhteistyö eri järjestöjen ja verolainsäädännön kehitykseen osallistuvien tahojen kanssa lisää organisaation ymmärrystä tulevista lainsäädännön muutoksista sekä ajankohtaisesta sääntelystä. Osaamisen ja ymmärryksen kasvu saattaa näyttäytyä raportin lukijalle positiivisena signaalina lain noudattamisen näkökulmasta ja alentaa toimintaan kohdistuvia veroriskejä.<sup>239</sup>

---

<sup>234</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-3 Background.

<sup>235</sup> OECD suosittelee suuryritysten veroasioiden hoitamiseen syvennettyä asiakasyhteistyötä (engl. *cooperative compliance*).

<sup>236</sup> Björklund ym. 2019, s. 165–166.

<sup>237</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-3-a-i.

<sup>238</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-3-a-ii.

<sup>239</sup> Schnitger ym. 2021, s. 709.

Organisaation odotetaan tässä yhteydessä myös kertovan, millä tavoin se kerää ja huomioi sidosryhmien näkökulmia ja verotukseen liittyviä huolenaiheita sekä millä tavoin nämä sidosryhmien näkemykset vaikuttavat organisaation verostrategiaan.<sup>240</sup> Kokonaisuudessaan tunnusluvun 207-3 avulla pyritään siis saamaan tietoa organisaation yhteistyöstä ja toimintatavoista sen olennaisten ulkoisten sidosryhmien kanssa. Kuten on käynyt ilmi kahden edellä esitellyn tunnusluvun osalta, myös tässä yhteydessä raportoivien organisaatioiden jakamat tiedot voivat kuitenkin poiketa merkittävälläkin tavalla toisistaan. Kuviossa 5 esitellyt raportointivaatimukset on laadittu hyvin yleiseen ja tiiviiseen muotoon, josta organisaatiot voivat ensinnäkin tehdä erilaisia tulkintoja, mutta myös soveltaa monella tapaa. Raportointiohjeistukset, joihin yllä olevat standardien esittelytkin pitkälti pohjautuvat, eivät sellaisenaan ole velvoittavia, vaan tarjoavat lisätietoja ja vinkkejä raportointivaatimusten soveltamiseen. On siis pitkälti raportoivan organisaation päätettävissä, mitä tietoja ja missä laajuudessa se raportoi. Tämä on toimiva ratkaisu sen kannalta, että raportointiviitekehys on monikäyttöinen eri kokoisten ja eri toimialoilla toimivien organisaatioiden yritysvastuuraportointiin. Toisaalta ainakin jossain määrin raporttien vertailukelpoisuus kärsii, kun vastuu raportin sisällöstä on pitkälti raportoivalla organisaatiolla itsellään.

#### 4.3.3 Verotuksen maakohtainen raportointi

GRI 207: Tax -standardin aihekohtainen tunnusluku 207-4 muodostuu verotuksen maakohtaista raportointia määrittelevistä raportointivaatimuksista. Verotuksen maakohtaisella raportoinnilla (*Country-by-country reporting*, CbCR) viitataan yleisesti organisaation taloudellisten ja verotukseen liittyvien tietojen raportointiin toiminta-alueittain.<sup>241</sup> Verotuksen maakohtainen raportointi on myös osana OECD ja G20 -valtioiden BEPS-projektin tuloksena julkaistua dokumentointisuositusta. Se koskee kuitenkin vain isoimpia monikansallisia yrityksiä ja kohdistuu veroraportointiin veroviranomaisten tarpeisiin.<sup>242</sup> Taustalla vaikuttavat tavoitteet ovat samankaltaiset molemmissa aloitteissa, sillä pyrkimyksenä on edistää verotukseen liittyvän informaation läpinäkyvyyttä ja ehkäistä sitä kautta aggressiivista verosuunnittelua ja valtioiden veropohjan rapautumista. Keinot

<sup>240</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-3-a-iii.

<sup>241</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Background.

<sup>242</sup> Klaassen – Bobeldijk 2019, 1058–1059.

tavoitteiden edistämiseksi poikkeavat kuitenkin jossain määrin toisistaan, sillä GRI 207: Tax -standardin mukainen veroraportointi on julkista ja sitä voivat hyödyntää kaikki organisaatiot niiden koosta, toimialasta ja sijainnista riippumatta. GRI:n mukainen veroraportointi myös nojautuu vapaaehtoisuuteen, toisin kuin BEPS-hankkeen pohjalta lainsäädäntöön implementoidut raportointivaatimukset.<sup>243</sup> Tässä yhteydessä ei ole olennaista kohdistaa laajempaa huomiota BEPS-hankkeen sisältöön, mutta on hyvä tunnistaa näiden aloitteiden yhtäläisyydet juuri verotuksen maakohtaisen raportoinnin osalta.

Alla olevassa kuviossa 6 on esitelty kokonaisuudessaan tunnusluvun 207-4 raportointivaatimukset.

---

#### 207-4 Verotuksen maakohtainen raportointi

---

a. Kaikki verotukselliset lainkäyttöalueet, joissa organisaation tilintarkastettuun konsolidoituun tilinpäätökseen tai julkiseen rekisteriin tallennettuihin taloudellisiin tietoihin sisältyvät yksiköt ovat verovelvollisia

b. Kaikkia kohdassa 207-4-a raportoituja verotuksellisia lainkäyttöalueita koskien seuraavat tiedot:

- i. verovelvollisten yksiköiden nimet
- ii. organisaation pääasialliset toiminnot
- iii. työntekijöiden lukumäärä ja lukumäärän laskenta-peruste
- iv. tulot myynneistä kolmansille osapuolille
- v. tulot konsernin sisäisistä liiketoimista eri verotuksellisten lainkäyttöalueiden välillä
- vi. voitto/tappio ennen veroja
- vii. muut aineelliset hyödykkeet kuin käteisvarat ja niitä vastaavat
- viii. yhteisövero maksuperusteisesti
- ix. voitosta/tappiosta kertynyt yhteisövero
- x. syyt voitosta/tappiosta kertyvän yhteisöveron (ix.) ja maksetun veron (viii.) erolle, mikäli lakisäateistä verokantaa sovelletaan voittoon/tappioon ennen veroja

c. Ajanjakso, jota tunnusluvun 207-4 mukaiset tiedot koskevat

---

Kuvio 6 Tunnusluku 207-4<sup>244</sup>

<sup>243</sup> GRI: Comparison of GRI 207: Tax 2019 & OECD Action 13 BEPS Country-by-Country Report ja ks. myös Wiesener 2021, 110–111.

<sup>244</sup> Mukaillen GRI 207: Tax, Disclosure 207-4.



Tunnusluvun 207-4 tarkoituksena on siis tarjota numeerista dataa organisaation taloudellisesta toiminnasta ja toiminnan aikaansaamista verovaikutuksista organisaation toiminta-alueilla. Tavoitteena on, että yhdistämällä johtamiskäytäntöjen tunnusluvuista saatava informaatio maakohtaisen raportoinnin lukuihin, saadaan rakennettua kattava kuvaus organisaation valitsemista verokäytännöistä eri alueilla.<sup>245</sup> Pelkkä numeerinen data organisaation tuloksesta ja maksetuista veroista tai toisaalta yksinään kuvaus organisaation verostrategiasta eivät välttämättä antaisi raportin lukijalle oikeanlaista kuvaa organisaation verokäyttäytymisestä. Yhdistettynä ne tukevat ja taustoittavat toisiaan, ja organisaatiolle tarjotaan mahdollisuus esimerkiksi johtamiskäytäntöjen tunnuslukujen yhteydessä avata sitä, millaisten valintojen kautta esitettyihin lukuihin on päädytty.

Keskeistä verotuksen maakohtaisessa raportoinnissa on se, että raportoitavat tiedot esitetään alueittain. Raportoinnissa ei siis yksiköiden nimiä lukuun ottamatta esitetä tietoja yksikkö- tai konserniyhtiötasolla, vaan olennaista on tarjota lukijalle informaatiota organisaation toiminnan kokonaisvaikutuksista tietyllä veroalueella. Organisaation tulee nimetä raportissaan kaikki verotukselliset lainkäyttöalueet, joissa organisaation yksiköt ovat verovelvollisia, ja raportoida sen jälkeen alueittain kohdassa 207-4-b esitetyt raportointivaatimukset.<sup>246</sup> Tunnusluvun 207-4 mukaiset tiedot raportoidaan samalta aikaväliltä, johon viimeisin tilintarkastettu konsolidoitu tilinpäätös kohdistuu.<sup>247</sup> Raportointivaatimuksissa esitetyt raportoitavat luvut myös pohjautuvat tähän viimeisimpään tilintarkastettuun tilinpäätökseen. Mikäli luvut poikkeavat toisistaan, organisaation on annettava selitys raportin ja tilinpäätöksen lukujen välisille eroille.<sup>248</sup>

Kuviossa 6 esitettyjen raportointivaatimusten lisäksi tunnusluku 207-4 pitää sisällään muutamia raportointisuosituksia. Nämä suosituksiin sisällytetyt tiedot ovat sellaisia, joita ei vaatimusten tapaan ole pakollista raportoida GRI-standardien mukaisessa vastuullisuusraportissa, mutta joiden raportointiin kannustetaan.<sup>249</sup> Organisaatioiden suositellaan esittävän raportointivaatimusten lisäksi seuraavat tiedot:<sup>250</sup>

---

<sup>245</sup> Wiesener 2021, 110–111.

<sup>246</sup> GRI 207: Tax, Guidance for Disclosure 207-4-a/b.

<sup>247</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Reporting requirements 2.1.

<sup>248</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Reporting requirements 2.2.1.

<sup>249</sup> GRI 207: Tax, Introduction C.

<sup>250</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Reporting recommendations.

- Työntekijöiden palkkojen yhteismäärä
- Työntekijöiden puolesta pidätetyt ja maksetut verot
- Veroviranomaisten puolesta asiakkailta kerätyt verot
- Toimialaan liittyvät verot ja muut verot tai maksut valtioille
- Merkittävät epävarmuudet verotuksellisessa asemassa
- Verotuksellisella lainkäyttöalueella sijaitsevien yksiköiden hallussa olevan yrityksen sisäisen velan saldo ja velalle maksetun koron laskentaperuste

Mikäli organisaatio sisällyttää vastuullisuusraporttiinsa myös tunnusluvun raportointisuositukset, tarjoaa se lukijalle kokonaisvaltaisemman kuvan toiminnan verovaikutuksista eri alueilla, kun huomioon otetaan tuloverojen ohella myös esimerkiksi kiinteistöverot, työntekijöiden palkoista pidätettävät verot ja myynneistä kertyvät arvonlisäverot.<sup>251</sup> Raportointivaatimusten ja -suositusten ohella tunnusluku 207-4 sisältää runsaasti raportointiohjeistuksia, jotka helpottavat vaatimuksia vastaavan raportin laatimista ja tarjoavat lisätietoja jokaisesta raportoitavasta osa-alueesta.<sup>252</sup> Kuten tutkielmassa on aikaisemmin käynyt ilmi, raportointiohjeistukset eivät sellaisenaan kuitenkaan ole velvoittavia, vaan raportin laatija voi päättää, missä laajuudessa haluaa niitä hyödyntää.

Johtamiskäytäntöjen tunnusluvuista raportoitaessa organisaatioilla on laajat mahdollisuudet vaikuttaa raportin sisältöön ja siihen, mitä tietoja ja missä laajuudessa raportoidaan, sillä tunnuslukujen raportointivaatimukset on laadittu hyvin yleiseen muotoon. Verotuksen maakohtaisen raportoinnin on kuitenkin perustuttava tilintarkastetun tilinpäätöksen lukuihin, joten raportoivalle organisaatiolle ei samassa laajuudessa tarjota mahdollisuutta vaikuttaa vastuullisuusraportissa esitettäviin tietoihin. Tämä eittämättä parantaa vastuullisuusraporttien vertailukelpoisuutta, sekä eri ajankohtien välillä että muihin yrityksiin nähden. Samalla se on herättänyt raportoivissa yrityksissä huolta siitä, että raportoitavat tiedot antavat liian kattavan kuvan yrityksen liiketoiminnasta ja saattavat paljastaa arkaluonteisia liikesalaisuuksia.<sup>253</sup> Tässä yhteydessä organisaatiot voivat kuitenkin hyödyntää GRI 101: Foundation -standardiin sisältyvää ”raportoi tai selitä” -periaatetta (*report-or-explain principle*), joka tarjoaa mahdollisuuden jättää raportointivaatimuksiin sisältyviä

<sup>251</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Guidance for clause 2.3.2-2.3.4.

<sup>252</sup> GRI 207: Tax, Disclosure 207-4 Guidance.

<sup>253</sup> Schnitger ym. 2021, s. 711.

tietoja raportoimatta, mikäli tietojen poisjättämiseksi esitetään selitys. Poisjättämisen syyt voivat olla lakiperusteisia tai liittyä esimerkiksi siihen, ettei tietoja ole saatavilla tai ne ovat salaisia.<sup>254</sup> Tämä lauseke tarjoaa organisaatioille mahdollisuuden laatia GRI-standardien mukainen vastuullisuusraportti, mutta jättää poikkeustilanteessa joitakin raportointivaatimuksia täyttämättä, mikäli niiden julkaiseminen olisi haitallista organisaation liiketoiminnan näkökulmasta.

GRI-standardien taustalla vaikuttavat tavoitteet vastuullisuusraportoinnin vertailukelpoisuudesta, käytettävyydestä ja taloudellista raportointia vastaavasta luotettavuudesta. Standardikokoelman ja yksittäisten standardien kehittäminen on koko ajan jossain määrin tasapainoilua useiden erilaisten ja jopa ristiriitaisten intressien välillä. Vertailukelpoisuuden kannalta täsmällisemmät säännökset johtaisivat varmemmin haluttuun lopputulokseen, mutta toisaalta raportoinnin vapaaehtoisuus, sovellettavuus ja joustavuus takaavat sen, että standardi soveltuu laajasti erilaisiin tilanteisiin ja organisaatioihin. Käytännön soveltaminen tulee näyttämään, millä tavoin GRI 207: Tax -standardi täyttää sille ennalta asetetut tavoitteet ja miten organisaatiot sen toimintaansa implementoivat. Soveltamisen alkuvaiheessa huolta on herättänyt organisaatioille annettu laaja liikkumavara raportin sisällöstä ja toisaalta se, missä määrin kerätty data kokonaisuudessaan on merkityksellistä ja tarjoaa keinoja arvioida organisaation toiminnan vastuullisuutta.<sup>255</sup>

Tutkielman seuraavassa luvussa tarkastelu siirtyy OMX Helsinki 25 -indeksiin kuuluvien yhtiöiden veroraportointiin. Tavoitteena on selvittää, miten edellä esitettyjä GRI 207: Tax -standardin tunnuslukuja on sovellettu osana organisaatioiden vastuullisuusraportointia ja millaisia muutoksia uuden standardin käyttöönotto on yhtiöiden raportointiin tuonut.

---

<sup>254</sup> Niskala ym. 2019, s. 147.

<sup>255</sup> Schnitger ym. 2021, s. 711.

## 5 Veroraportointi OMX Helsinki 25 -yhtiöissä

### 5.1 Tutkimusaineisto ja tutkimusprosessi

Tutkielman empiirinen osuus pohjautuu OMX Helsinki 25 -indeksiin kuuluvien yhtiöiden vastuullisuusraportointiin. OMX Helsinki 25 -indeksi kuvaa Helsingin pörssin 25 rahamääräisesti vaihdetuimman osakkeen hintakehitystä. Indeksiin kuuluvat osakkeet tarkistetaan kaksi kertaa vuodessa ja mahdolliset muutokset indeksiin tehdään helmikuussa ja elokuussa.<sup>256</sup> Tutkielmassa on huomioitu indeksin tilanne lokakuussa 2021. Tarkastelu-kohteen valinnalla on pyritty saamaan kokonaisvaltainen käsitys suurten suomalaisten pörssi-yhtiöiden veroraportoinnin tilanteesta ja raportoinnissa sovellettavista toimintatavoista. Indeksiin kuuluu yhtiöitä useilta eri toimialoilta, ja myös yhtiöiden markkina-alueet vaihtelevat maantieteellisesti, joten indeksi tarjoaa monipuolisen pohjan veroraportoinnin analysoinnille.

Cargotec Oyj	Nokian Renkaat Oyj
Elisa Oyj	Nordea Bank Oyj
Fortum Oyj	Orion Oyj
Huhtamäki Oyj	Outokumpu Oyj
Kemira Oyj	Qt Group Oyj
Kesko Oyj	Sampo Oyj
Kojamo Oyj	Stora Enso Oyj
KONE Oyj	Telia Company AB
Konecranes Oyj	TietoEVRY Oyj
Metso Outotec Oyj	UPM-Kymmene Oyj
Metsä Board Oyj	Valmet Oyj
Neste Oyj	Wärtsilä Oyj
Nokia Oyj	

Kuvio 7 OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöt

Tarkastelu kohdistetaan ainoastaan GRI Standards 2016 -viitekehyksen mukaisesti laadittuihin vastuullisuusraportteihin. Aikaisemman G4-raportointiohjeiston mukaiset vastuullisuusraportit on siis jätetty tarkastelun ulkopuolelle. Tällä rajauksella on pyritty sekä varmistamaan raporttien vertailukelpoisuus että kohdistamaan tarkastelu ajallisesti relevanttiin materiaaliin. GRI:n mukaisesti raportoivien organisaatioiden on tullut soveltaa

<sup>256</sup> Nasdaq 2021.

GRI Standards 2016 -version mukaisia raportointiohjeistuksia 1.7.2018 jälkeen julkaistuissa materiaaleissa. Myös aikaisempi soveltaminen on ollut mahdollista. Suurin osa tarkasteltavista yhtiöistä on soveltanut GRI-standardeja ensimmäisen kerran tilikaudelta 2017 julkaistuissa tilinpäätösmateriaaleissa. Toinen isompi ryhmä on aloittanut standardien soveltamisen niiden voimaantulon jälkeen tilikaudelta 2018. Poikkeuksia ovat ainoastaan Kesko, Kojamo ja Qt Group, joista Keskolla GRI-standardit ovat käytössä jo tilikaudelta 2016 laaditussa vastuullisuusraportissa ja Kojamo taas on siirtynyt GRI:n mukaiseen vastuullisuusraportointiin vasta tilikaudella 2019. Qt Group on tarkasteltavista yhtiöistä ainoa, joka ei toistaiseksi julkaise vastuullisuusraporttia. Organisaatiokohtainen siirtymäajankohta G4-ohjeistosta GRI-standardien soveltamiseen vaikuttaa siis tutkielmassa hyödynnettävän materiaalin laajuuteen. Ensimmäiset tarkasteltavat vastuullisuusraportit ovat organisaatiosta riippuen vuosilta 2016–2019. Tutkielman kirjoitusvaiheessa tuoreimmat vastuullisuusraportit kohdistuvat kaikkien yhtiöiden osalta tilikauteen 2020.

Tutkittava aineisto kerättiin yhtiöiden internetsivuilta edellä mainituin rajauksin. Tarkastelun kohteena olevat yhtiöt raportoivat vastuullisuudestaan hyvin vaihtelevin tavoin. Osa yhtiöistä laatii erillisen vastuullisuusraportin ja osa taas on integroinut vastuullisuusraportoinnin osaksi vuosikertomusta. Näiden lisäksi muutama organisaatio laatii erillisen GRI-liitteen ja joillakin GRI-raportointiin tai verojalanjälkeen liittyviä tietoja on upotettu myös suoraan organisaation kotisivuille. Toimintatavat vaihtelevat yksittäisen organisaationkin sisällä eri tilikausien välillä. Aineiston kerääminen vaati siis erityistä huolellisuutta ja yksilöllisiin toimintatapoihin perehtymistä, jotta jokaisen tarkasteltavan yhtiön osalta saatiin kerättyä kattavasti tarvittava materiaali.

Kerättyä aineistoa tarkasteltiin ensin hyvin yleisellä tasolla ja pyrittiin selvittämään, noudattaako organisaatio GRI-standardeja vastuullisuusraportointinsa pohjana ja jos näin on, niin millä tasolla ja kuinka kauan GRI-standardien mukaista raportointia on toteutettu. Ennen raporttien yksityiskohtaisempaa tarkastelua oli olennaista myös tietää, mitkä organisaatiot ovat ottaneet uuden GRI 207: Tax -standardin käyttöönsä. Vuosien 2019 ja 2020 raporteille tehtiin hakutoimintoa hyödyntäen tarkastus GRI 207: Tax -standardia koskien. Hakusanoina käytettiin kielestä riippuen esimerkiksi käsitteitä ”tax”, ”vero”, ”GRI 207” ja ”207”. Lisäksi tarkasteltiin myös vastuullisuusraporttiin liitettävää GRI-indeksiä, josta käy ilmi kaikki raportin sisältämät GRI-standardit. Tämän yleisen tarkastelun avulla saadut tiedot koottiin yhtiökohtaisesti excel-tilukukseen, mikä mahdollisti yhtiöiden ryhmittelemisen yksityiskohtaisempaa tarkastelua varten.

Seuraavassa vaiheessa huomio kohdistui niihin yhtiöihin, jotka olivat ottaneet uuden GRI 207: Tax -standardin osaksi vastuullisuusraportointiaan. Näiden yhtiöiden osalta vastuullisuusraportteja tarkasteltiin yksityiskohtaisemmin aikaisemmin valitulla aikavälillä ja pyrittiin selvittämään päätutkimuskysymyksen mukaisesti sitä, millaisia vaikutuksia standardin voimaantulolla on ollut yhtiöiden veroraportointiin. Tarkastelu kohdistui siis erityisesti uusimpiin, standardin mukaisesti laadittuihin raportteihin ja muutosta edeltäneen vuoden vastuullisuusraportteihin. Huomiota kiinnitettiin kuitenkin myös veroraportoinnin yleiseen kehitykseen valitulla aikavälillä. Tarkastelun avuksi luotiin excel-taulukko, joka mahdollisti tehtyjen havaintojen vertailemisen GRI 207: Tax -standardin asettamiin vaatimuksiin. Tarkastelussa kiinnitettiin siis huomiota siihen, millä tavoin uusimmissa vastuullisuusraporteissa on vastattu GRI:n asettamiin raportointivaatimuksiin ja toisaalta siihen, missä määrin uuden standardin vaatimukset ovat jo ennen sen voimaantuloa olleet osana yhtiöiden vastuullisuusraportointia. Näiden havaintojen pohjalta pyrittiin muodostamaan käsitys standardin vaikutuksista veroraportoinnin sisältöön ja laajuuteen tarkasteltavissa yhtiöissä.

Tutkielmassa empiiristä tutkimusaineistoa tarkastellaan laadullisella tutkimusotteella, joka on tutkimuskysymykset huomioon ottaen hyvin perusteltu ja luonteva valinta. Tutkielman tavoitteena on saada kokonaisvaltainen ja syvälinen ymmärrys tutkittavasta ilmiöstä, mikä myös puoltaa laadulliselle tutkimukselle tyypillistä suhteellisen pientä ja harkinnanvaraisesti valittua aineistoa. Tavoitteena ei siis ole pyrkiä tutkimustulosten kautta yleistettävyyteen, vaan rakentaa mahdollisimman kattava kokonaiskuva standardin vaikutuksista tarkasteltavissa yhtiöissä. Aineiston vaiheittaisella rajaamisella tarkastelu on pyritty kohdistamaan niihin yhtiöihin, joiden raportoinnista on saatavilla tutkimuksen kannalta olennaista tietoa ja joiden osalta vaikutusten analysointi on ylipäättään mahdollista.

Vaikka tutkimuksen käytännön toteutuksella on pyritty mahdollisimman hyvin vastaamaan tutkielman tavoitteisiin, on syytä kuitenkin myös tiedostaa tutkimusasetelmaan sisältyvät heikkoudet ja tutkimustulosten suuntaa-antavuus. Tehdyt havainnot pohjautuvat suhteellisen pieneen joukkoon yhtiöitä ja lisäksi kyseessä on vapaaehtoisuuteen perustuva raportointistandardi, joten raportoinnin käytännön toteutus voi vaihdella yksittäisten yritysten välillä. Tarkastelujoukosta riippuen havainnot voisivat siis poiketa tutkielmassa esitetyistä. Tämän lisäksi standardin soveltaminen on vasta alkuvaiheessa ja seuraavien

raportointikausien aikana standardin vaikutukset saattavat tulla näkyviin yhä selkeämmin, kun käytännön kokemusta saadaan kerättyä pidemmällä aikavälillä ja laajemmalta joukolta.

Vastuullisuusraporteista tehtävien havaintojen tueksi tutkielman empiirisessä osuudessa kartoitettiin myös muutamien alan asiantuntijoiden näkemyksiä muun muassa GRI 207: Tax -standardin sisältöön, raportointivaatimuksiin ja käytettävyyteen liittyen. Tutkielman pääasiallinen empiirinen tarkastelu kohdistuu raportointiprosessin lopputulokseen, eli valmiiseen vastuullisuusraporttiin, joten näkemyksiä prosessin kulusta ja raportoinnin taustalta oli haettava muilla tavoin. Tutkimusaiheen tuoreudesta johtuen haastattelu valikoitui tehokkaimmaksi tavaksi kartoittaa raportointiin osallistuneiden tai sitä lähietäisyydeltä seuranneiden asiantuntijoiden näkemyksiä, sillä yleistä tietoa aiheesta on saatavilla vielä toistaiseksi hyvin niukasti. Haastateltavien valinnalla pyrittiin siihen, että näkemyksiä GRI 207: Tax -standardin käyttöönotosta ja soveltamisesta saataisiin vaihtelevasti eri näkökulmista.

## **5.2 Yleisiä havaintoja veroraportoinnista**

Lähes kaikki tarkasteltavat yhtiöt ovat sisällyttäneet veronmaksun osaksi yritysvastuuraportointiaan tai vaihtoehtoisesti laatineet erillisen verojalanjälkiraportin. Poikkeuksen tästä tekevät Qt Group, TietoEVERY ja Wärtsilä. Kuten edellisessä alaluvussa nostettiin esiin, Qt Group on tarkastelujoukon ainoa yhtiö, joka ei ole valitulla ajanjaksolla julkaissut yritysvastuuraporttia. Wärtsilä taas on olennaisuusarvioinnin pohjalta jättänyt veronmaksun raportoinnin ulkopuolelle. TietoEVERY ei vastaavalla tavalla ole selkeästi maininnut veronmaksun rajaamista raportoinnin ulkopuolelle, mutta vastuullisuusraportissa verot mainitaan ainoastaan kerran sivulauseessa, viitaten organisaation positiivisiin vaikutuksiin yhteiskuntaa kohtaan työnantajana ja veronmaksajana. Tätä tuskin voidaan nykyvaatimusten valossa pitää veroraportointina.

Muiden yhtiöiden yritysvastuuraportoinnissa verot ovat esillä ainakin jonkinlaisessa roolissa, joskin raportoinnin laajuus ja sisältö ovat hyvin vaihtelevia. Siinä missä esimerkiksi Fortum ja Kemira julkaisevat kattavan monisivuisen verojalanjälkiraportin, osalla tarkasteltavista yhtiöistä veroraportointi tiivistyy edelleen kliseisiin toteamuksiin siitä, että yhtiö on sitoutunut maksamaan veronsa noudattaen voimassaolevia paikallisia lakeja ja

säännöksiä ja näin ollen luo toiminnallaan huomattavaa taloudellista lisäarvoa yhteiskunnalle. Tämän yhteydessä saatetaan esittää myös yhteissumma kaikista maksetuista veroista. Iso osa raporteista sisältää hyvin samankaltaisia piirteitä verostrategian ja toimintaperiaatteiden kuvailua koskien. Suurimmat eroavaisuudet nousevat kuitenkin esiin siinä, miten laajasti konkreettista toimintaa ja veroratkaisuja avataan.

Ville Selkee tarkasteli vuonna 2019 julkaistussa tutkielmassaan ”Vastuullisuutta veronmaksulla: Miten pörssiyritykset näkevät veronmaksun osana yhteiskuntavastuuta?” 35 suurimman Helsingin pörssiin listatun yhtiön veroraportoinnin kehitystä vuosien 2014 ja 2017 välillä. Tutkielmassa yhtiöt pisteytettiin arvosanoilla 1–5 niiden veroraportoinnin sisällön ja laajuuden mukaan. Toisessa ääripäässä veronmaksua ei vastuullisuusteemojen yhteydessä avattu sanallisesti tai luvuin lainkaan. Täysi pistemäärä taas vaati laajan verojalan jäljen avaamista ja lisäksi kuvausta yrityksen verostrategiasta ja suhtautumisesta veronmaksuun. Jokaisella neljällä tilikaudella parhaaseen pistemäärään ylsivät tämän tutkielman tarkastelujoukosta Fortum, Elisa, Neste, Stora Enso, UMP-Kymmene ja Kesko.<sup>257</sup> Samat yhtiöt ovat edelleen veroraportoinnin parhaimmistoa, etenkin raportoinnin laajuuden osalta, joskin sisältö on vaihtelevaa myös tämän joukon sisällä. Lisäksi esimerkiksi Kemira, Konecranes ja Sampo ovat käsitelleet veroja raportoinnissaan sekä verostrategian että numeerisen datan osalta.

Huomionarvoista edellä esitetyssä on siis se, että raportointikäytännöt ovat varsin kirjavia standardin voimaantullessa ja näin ollen myös vaikutusten arvioinnissa tulee ottaa huomioon yhtiökohtaiset käytänteet. Tämän tutkielman tavoitteen kannalta keskeistä ei kuitenkaan ole tarkasteltavien yhtiöiden paremmuusjärjestykseen asettaminen tai koko yhtiöjoukon yksityiskohtaisempi tarkastelu. Jotta saadaan tietoa GRI 207: Tax -standardin vaikutuksista tarkasteltavien yhtiöiden veroraportointiin, on syytä erotella tarkempaan tarkasteluun ne yhtiöt, jotka ovat soveltaneet standardia raportoinnissaan. Toisen tutkimuskysymyksen mukaisesti kartoitetaan siis ensinnäkin sitä, miten iso osa OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöistä soveltaa GRI-standardeja yritysvastuuraportoinnissaan. Tämän jälkeen karsitaan yhtiöiden joukosta tarkasteluun ne, jotka ovat sisällyttäneet GRI 207: Tax -standardin joko osittain tai kokonaisuudessaan osaksi yritysvastuuraporttiaan.

---

<sup>257</sup> Selkee 2019, s. 65–75.



Kaikki OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöt, jotka ovat laatineet yritysraportin, ovat tehneet sen GRI-raportointistandardeja noudattaen. Lähes jokaiselta yhtiöltä löytyy raportista maininta *Core*-tasoisesta raportoinnista, joka jättää laajempaan *Comprehensive*-tasoiseen raportointiin verrattuna enemmän valinnanvaraa olennaisia asioita koskevien tunnuslukujen valintaan.<sup>258</sup> Core-tasoisessa raportoinnissa organisaatioiden edellytetään raportoivan kaikista olennaisista aihepiireistä kaikki johtamiskäytäntöjen tunnusluvut ja vähintään yksi aihekohtainen tunnusluku. Sinänsä veroraportoinnin yhteydessä raportoinnin tasolla ei ole suurta merkitystä, sillä GRI 207: Tax -standardi pitää sisällään kolmen johtamiskäytäntöjen tunnusluvun rinnalla vain yhden aihekohtaisen tunnusluvun (207-4). Näin ollen organisaatioiden, jotka olennaisuusarvioinnissa määrittävät verot olennaisiksi teemoiksi, tulisi sisällyttää GRI 207: Tax -standardi kokonaisuudessaan yritysraporttiinsa. Olennaisuusarviointi ja raportoinnin vapaaehtoisuus jättävät kuitenkin huomattavaa liikkumavaraa raportin sisällön määrittelylle.

Tehtyjen havaintojen perusteella yhteensä kuusi yhtiötä on ottanut GRI 207: Tax -standardin osaksi yritysraportointiaan. Havainnot tehtiin hakutoimintoa ja raporteihin liitettävää GRI-sisältöindeksiä hyödyntäen. Raportoivat yhtiöt ovat Fortum, Kesko, Kojamo, Kone, Nordea ja UPM-Kymmene. Näistä Fortumilla GRI 207: Tax -standardi mainitaan ensimmäisen kerran tilikaudelta 2019 laaditussa yritysraportissa ja muut yhtiöt ovat aloittaneet standardin soveltamisen sen voimaantulon jälkeen tilikaudelta 2020. GRI-sisältöindeksien mukaan Kesko, Kojamo ja UPM-Kymmene ovat raportoineet kaikki standardin neljä tunnuslukua. UPM-Kymmene on kuitenkin sisältöindeksissä ilmoittanut tunnusluvun 207-4 tietojen osittaisista puutteista liikesalaisuuksiin vedoten. Fortumin ja Koneen raporteissa viitataan GRI 207: Tax -standardin tunnuslukuihin 1-3. Nordea taas on raportoinut ainoastaan tunnusluvun 207-1. Tunnuslukujen listaaminen ei sinänsä kuitenkaan kerro vielä mitään raportin todellisesta sisällöstä vaan lähinnä yhtiökohtaisesta tavasta esittää asiat. Tutkielman seuraavassa alaluvussa tarkastellaankin yksityiskohtaisemmin kyseisen yhtiöjoukon veroraportointia ja mahdollisia standardin vaikutuksia raportoinnin kehitykseen.

---

<sup>258</sup> ks. tarkemmin tutkielman s. 57–58.

### 5.3 GRI 207: Tax -standardin vaikutukset

Vaikutusten analysoimiseksi tarkastelu tulee ulottaa GRI-sisältöindeksin ohella koko raportointikokonaisuuteen. Jokaisella tarkasteltavalla yhtiöllä on hyvin yksilöllinen tapa toteuttaa veroraportointiaan, joten vertailukohtana ovat luonnollisesti yhtiön aikaisemmat raportointikäytännöt. Yksilöllistä on myös se, miten kattavasti vapaaehtoisessa ja usein varmentamattomassa raportoinnissa täytetään sisältöindeksissä listattujen raportointistandardien vaatimukset. Osa yhtiöistä saattaa siis matalammalla kynnyksellä viitata standardin tunnuslukuihin, kun taas osa sisällyttää tunnusluvut osaksi raportointiaan vasta siinä vaiheessa, kun raportointivaatimukset täytetään kokonaisuudessaan. Raportin toteuttaminen ja raportointistandardeihin viittaaminen sisältävät siis hyvin paljon yhtiökohtaista harkintaa.

Tässä luvussa tuodaan esiin muutamia keskeisiä havaintoja kunkin yhtiön veroraportoinnista ja sen kehityksestä valitulla ajanjaksolla. Havaintojen pohjalta voidaan tehdä johtopäätös siitä, että standardin voimaantulon vaikutukset tarkasteltavan yhtiöjoukon veroraportointiin ovat useimmissa tapauksissa olleet hyvin pieniä tai vaihtoehtoisesti niitä ei ole ollut lainkaan. Etenkin maakohtaista raportointia koskeva tunnusluku 207-4 on vielä toistaiseksi jätetty raportoinnin ulkopuolelle useimpien yhtiöiden yritysraportoinnissa.

Nordean ja Koneen veroraportit noudattavat täysin yhtiöiden aikaisempia raportointikäytäntöjä. Yritysvastuuraportin yhteydessä Nordean veroraportointi tiivistyy sanalliseen kuvaukseen siitä, että se on merkittävä veronmaksaja tärkeimmissä toimintamaissaan, eli Tanskassa, Suomessa, Norjassa ja Ruotsissa, sekä yhteissummaan kaikista maksetuista veroista kyseisillä alueilla. Nordea on kuitenkin tämän lisäksi julkaissut huhtikuussa 2020 kotisivuillaan erillisen dokumentin koskien yhtiön veropolitiikkaa ja toimintaperiaatteita. Tämä raportoinnin laajennus on tapahtunut jo GRI 207: Tax -standardin voimaantuloa edeltävällä tilikaudella, joten sitä ei suoraan voida nähdä uuden standardin aikaansaamana muutoksena. Nordean osalta standardin voimaantulo ei siis ole vaikuttanut raportoinnin laajuuteen ja sisältöön, mutta aikaisempi veroraportoinnin kehittäminen on mahdollistanut viittaamisen yhteen GRI 207: Tax -standardin tunnuslukuun.

Koneen osalta tilanne on vastaavanlainen kuin edellä kuvattiin. Yritysvastuuraportissa esitetyt tiedot veronmaksua koskien ovat pysyneet muuttumattomina tarkasteluajanjaksoilla. Raporttiin on sisällytetty lyhyt sanallinen kuvaus toimintaperiaatteista ja yhteis-

summa maksetuista tuloveroista maailmanlaajuisesti sekä erikseen Suomen tasolla. Lisäksi yritysraportissa on viittaus yhtiön verkkosivuille upotettuun verostrategiaan. Muutoksia ei kuitenkaan ole mahdollista analysoida verostrategian osalta, sillä saatavilla on ainoastaan nykyinen versio strategiasta. Havaintojen pohjalta voidaan kuitenkin todeta, että standardin voimaantulo ei ole tuonut merkittäviä muutoksia Koneen veroraportointiin, vaan päivitykset koskevat ainoastaan GRI-sisältöindeksiä, joka on tunnuslukujen 1–3 osalta päivitetty vastaamaan raportoinnissa jo aikaisemmin esitettyjä tietoja.

Keskon, Kojamon ja UPM-Kymmeneen yritysraportit sisältävät viittauksen GRI 207: Tax -standardin kaikkiin neljään tunnuslukuun. UPM-Kymmene ilmoittaa kuitenkin jo sisältöindeksissä poikkeavansa tunnusluvun 207-4 maakohtaista raportointia koskevista vaatimuksista. Yhtiön ilmoituksen mukaisesti osa tiedoista, kuten yksiköiden nimet, työntekijöiden lukumäärät, yhteisöverot ja kiinteistöverot, ovat saatavilla olennaisia maita koskien, mutta niitä ei raportissa esitetä kootusti. Tunnusluvun muiden raportointivaatimusten osalta poisjättämistä perustellaan liikesalaisuuksien ja arkaluontoisten tietojen suojaamisella. Käytännössä tämä tarkoittaa siis sitä, että tunnusluvun 207-4 raportointivaatimuksia ei ole täytetty standardin tarkoittamalla tavalla. Muilta osin veroraportointi on pysynyt ennallaan edellisiin vuosiin verrattuna ja näin ollen ainoastaan sisältöindeksi on päivitetty vastaamaan raportin sisältöä. Yhtiö raportoi yritysraportin yhteydessä sanallisesti muun muassa verostrategiasta, riskienhallinnasta ja sidosryhmäyhteistyöstä sekä erillisessä osiossa yksityiskohtaisemmin energiaverotuksesta. Tämän lisäksi raportin lukijalle tarjotaan yhteissumma maksetuista yhteisö- ja kiinteistöveroista kussakin toimintamaassa.

Kojamon osalta keskeinen veroraportointia määrittävä tekijä on se, että liiketoimintaa harjoitetaan ainoastaan Suomessa ja myös kaikki verot maksetaan Suomeen. Näin ollen maakohtaisella raportoinnilla ei Kojamon kohdalla saavuteta vastuullisuusarvioinnin näkökulmasta kovinkaan kiinnostavaa materiaalia. Vastuullisuusammattilainen Kaisa Kurittu nosti esiin sen, että paikallisesti toimivien yhtiöiden tapauksessa yrityksen liiketoiminnasta ja veronmaksusta kertoo huomattavasti enemmän esimerkiksi verolajikohtainen jakauma maksetuista veroista.<sup>259</sup> Kojamon yritysraportissa tämä toteutetaan esittämällä yhteissumma kaikista maksetuista veroista ja lisäksi prosentteina eri verolajien

---

<sup>259</sup> Kurittu, sähköpostikeskustelu 21.3.2022.

osuudet. Sanallinen kuvaus yhtiön toimintaperiaatteista, sisäisestä valvonnasta ja sidosryhmäyhteistyöstä jää yritysraportin yhteydessä hyvin kapeaksi, eikä myöskään standardin voimaantulo ole muuttanut tilannetta suuntaan tai toiseen. Yhteenvedona voidaan siis todeta, että raportoinnissa on huomioitu yhtiön liiketoiminnan keskeiset erityispiirteet, mutta GRI 207: Tax -standardin tunnusluvut 1-4 on listattu sisältöindeksiin ehkä hieman kepein perustein, tutustumatta kokonaisuudessaan tunnuslukujen raportointivaatimuksiin. Myöskään merkittäviä muutoksia ei ole raportoinnin sisällön ja laajuuden osalta havaittavissa valitulla ajanjaksolla.

Kesko erottuu tarkastelujoukosta positiivisessa valossa, sillä sen raportointi on standardin voimaantulon yhteydessä laajentunut erityisesti numeeristen verotietojen osalta. Tämän lisäksi Kesko on tilikaudelta 2020 laaditun vastuullisuusraportin rinnalla julkaissut ensimmäistä kertaa julkisen veropolitiikan yhtiön kotisivuilla. Myös sanallinen kuvaus yhtiön veroasioiden hallinnasta on siis laajentunut huomattavasti tarkasteluajanjaksolla. Esimerkiksi verotoimintoihin liittyvää vastuunjakoja, veroriskien hallintaa tai sidosryhmäyhteistyötä ei aikaisemmin avattu yhtiön veroraportoinnissa, mutta tilikaudelta 2020 laadittu veroraportti täyttää GRI 207: Tax -standardin tunnuslukujen 1-3 vaatimukset verokäytäntöjä koskevan sanallisen kuvauksen osalta. Kuvaus ei sinänsä sisällä mitään kovin yllättävää tai erotu merkittävällä tavalla muista raportoivista yhtiöistä, mutta on kuitenkin selkeä kehitysaskel Keskon veroraportoinnissa.

Keskon yritysraportissa huomio kiinnittyy erityisesti maakohtaisen raportoinnin merkittävään laajentumiseen. Ennen standardin voimaantuloa Kesko esitti raportissaan maakohtaisesti ja verolajeittain maksetut tuloverot, kiinteistö- ja omaisuusverot, autoverot, tullit ja valmisteverot. Tilikaudelta 2020 laaditussa raportissa on esitetty vastaavat tiedot, mutta tämän lisäksi kaikki tunnusluvun 207-4 vaatimukset maakohtaista raportointia koskien. Kesko onkin tarkasteltavista yhtiöistä ainoa, joka on implementoinut veroraportointiinsa kaikkien neljän tunnusluvun edellyttämät tiedot.

Viimeisenä tarkastelussa on Fortum, jota voidaan pitää veroraportoinnin edelläkävijänä Suomessa. Fortum on tilikaudella 2020 noudattanut vakiintunutta tapaa ja julkaissut laajan erillisen verojalanjälkiraportin. Fortumin veroraportointi on GRI 207: Tax -standardin johtamiskäytäntöjen tunnuslukujen osalta vastannut raportointivaatimuksia jo ennen standardin voimaantuloa, joten merkittäviä muutoksia ei ole havaittavissa, vaikka standardin

kolme ensimmäistä tunnuslukua onkin otettu osaksi yhtiön veroraportointia. Maakohtaista raportointia koskeva tunnusluku 207-4 on vielä toistaiseksi jätetty raportoinnin ulkopuolelle. Fortum viittaa raportissaan maakohtaisten tietojen osalta valtioneuvoston ohjeistukseen valtion enemmistöomisteisille yhtiöille. Fortumin verojohtaja Reijo Salo perustelee tunnusluvun 207-4 poisjättämistä sillä, että sen raportointivaatimukset ovat hyvin laajoja ja yksityiskohtaisia, eivätkä kaikilta osin sovellu Fortumin toimintaan. Hänen mukaansa kantavana periaatteena Fortumin veroraportoinnissa on sen ymmärrettävyys, joka saattaa heikentyä yksityiskohtien määrän lisääntyessä. Fortum on siis keskittynyt siihen, että se vie veroraportointiaan kohti tunnusluvun 207-4 mukaisia vaatimuksia, mutta niin, että raportoitavat tiedot soveltuvat juuri Fortumin toimintaan ja edistävät verokontribuution arviointia.<sup>260</sup>

Avoimuuden lisäämisen ohella raportoinnissa tulisi siis huomioida se, että tieto on lukijan näkökulmasta ymmärrettävää ja tarkoituksenmukaista. Numeerisen datan rinnalla keskeistä on lukujen taustalla vaikuttavien periaatteiden ja yhtiön veropolitiikan avaaminen. Fortumin verojohtaja Salo korostaakin sitä, että numeeriset tiedot kertovat siitä, millainen verokontribuutio syntyy valittuja periaatteita noudattamalla sellaisissa taloudellisissa olosuhteissa, jotka raportoitavana ajanjaksona vallitsivat.<sup>261</sup> Mikäli näitä lukujen taustalla vaikuttavia periaatteita ei avata, tiedot ovat usein hyvin tulkinnanvaraisia ja saattavat näin ollen johtaa myös virheellisiin tulkintoihin. Fortumin tapauksessa on myös koettu, että standardien<sup>262</sup> suuri määrä ja eri standardien perusteella raportoitavien lukujen eroavaisuudet aikaansaavat entistä suuremman tarpeen raportoidun tiedon selventämiseen ja taustojen avaamiseen. Fortumin tavoitteena onkin ensisijaisesti saattaa raportointi EU-standardin vaatimuksia vastaavaksi ja vasta tämän jälkeen arvioida sitä, miten GRI 207: Tax -standardin maakohtaisen raportoinnin vaatimukset saadaan implementoitua yhtiön raportointiin ilman, että raportoinnin selkeys ja ymmärrettävyys vaarantuvat.<sup>263</sup>

Tehtyjen havaintojen pohjalta voidaan siis yhteenvetona todeta, että GRI 207: Tax -standardin soveltaminen tarkasteltavien yhtiöiden veroraportoinnissa on vielä toistaiseksi ollut vähäistä ja varsinkin maakohtaista raportointia koskeva tunnusluku 207-4 on useim-

---

<sup>260</sup> Salo, sähköpostikeskustelu 2.5.2022.

<sup>261</sup> Salo, sähköpostikeskustelu 2.5.2022.

<sup>262</sup> IFRS-standardit, EU:n maakohtainen raportointi ja GRI 207.

<sup>263</sup> Salo, sähköpostikeskustelu 2.5.2022.

missa tapauksissa jätetty raportoinnin ulkopuolelle. Näin ollen myös standardin voimaantulon vaikutukset ovat tarkastelujoukossa jääneet vähäisiksi. Standardin soveltaminen on kuitenkin vasta alkuvaiheessa ja tuleva kehitys tulee näyttämään millaiseen rooliin GRI 207: Tax -standardi yhtiöiden veroraportoinnissa asettuu. Fortumin veroraportoinnin tarkastelun yhteydessä esitettiin muutamia GRI:n mukaiseen veroraportointiin liittyviä haasteita ja ongelmakohtia. Veroraporttien empiirisen tarkastelun jälkeen onkin syytä vielä lyhyesti kiinnittää huomiota siihen, mitkä tekijät ovat mahdollisesti vaikuttaneet yhtiöiden päätökseen jättää GRI 207: Tax -standardi veroraportoinnin ulkopuolelle.

Yleisesti tarkastellen GRI 207: Tax -standardin mukainen veroraportointi on hyvin tekninen suoritus, jonka keskiössä on maakohtaisesti raportoitava numeerinen informaatio. Standardin raportointivaatimuksissa ja -suosituksissa esitetään laajasti raportoinnissa huomioitavia yksityiskohtia. Salo ja Urpilainen kritisoiivat kuitenkin artikkelissaan sitä, ettei standardin yhteydessä kovinkaan laajasti avata, miten kukin raportoitava tieto edistää organisaatioiden vastuullisuuden arviointia ja miten saadun informaation merkitystä tulisi tulkita yksittäisten yritysten tai toimialojen kohdalla.<sup>264</sup> Numeerisen tiedon tulkinta vaatisi siis tuekseen huomattavasti kattavampaa ymmärrystä yhtiön liiketoiminnasta ja lukujen takana vaikuttavista toimintaperiaatteista, jotta luotettavien johtopäätösten tekeminen yhtiön toiminnan vastuullisuudesta olisi mahdollista. Numeerisen informaation lisääminen vastaa kyllä sellaisenaan avoimuuden ja läpinäkyvyyden vaatimuksiin, mutta vastuullisuuden arviointi ainoastaan raportoitujen lukujen pohjalta on asiaan perehtyneelle asiantuntijallekin mahdotonta. Näin ollen datan määrän lisääminen sellaisenaan on harvoin vastuullisuusarvioinnin näkökulmasta oikotie onneen ja se voi kääntyä jopa ongelmaksi, mikäli raportin lukijat tulkitsevat raportoituja tietoja väärin.

Johtaja Virpi Pasanen ja asiantuntija Maija Rastimo Deloitteen veropalveluista nostavat asiakaskeskusteluistaan esiin sen, että vielä toistaiseksi GRI 207: Tax -standardi ei ole kerännyt suurta suosiota suomalaisten verojohtajien keskuudessa. Syynä tähän on ensinnäkin edellä kuvatun mukaisesti huoli siitä, ettei raportoitavia lukuja välttämättä ymmärretä oikein. Samalla saatetaan kuitenkin raportoida kilpailijoille yrityssalaisuuksien piirissä olevaa tietoa. Useimpien yritysten kohdalla huoli kohdistuu nimenomaan tunnusluvun 207-4 pohjalta annettavaan maakohtaiseen informaatioon.<sup>265</sup> Myös tässä tutkielmassa

---

<sup>264</sup> Salo – Urpilainen 2020, s. 449–450.

<sup>265</sup> Pasanen – Rastimo, Haastattelu 22.4.2022.

tarkasteltavien yhtiöiden kohdalla nämä tekijät ovat varmasti merkittävässä roolissa raportin sisältöä määritettäessä. Varsinkin numeerisen informaation osalta yhtiöt ovat olleet arkoja julkaisemaan kokonaisverokertymää yksityiskohtaisempia tietoja veronmaksustaan.

Väärinymmärryksiä ja virheellisiä tulkintoja voidaan kuitenkin raportoivan yhtiön toimesta ennaltaehkäistä avaamalla verostrategiaa ja yhtiön toimintaperiaatteita sekä sitä, miksi raportoidut luvut näyttävät siltä, mitä ne yhtiön veroraportoinnissa ovat. Numeerinen data kuvaa kuitenkin ainoastaan liiketoiminnan lopputulosta, johon vaikuttavat monet tekijät yhtiön toimialasta ja liiketoiminnan luonteesta lähtien sekä erilaiset tilikauden aikaiset tapahtumat. Numeeristen verotietojen taustalla vaikuttavat usein hyvinkin tavalliset syyt, kuten tappiollinen liiketoiminta, mutta luvut sellaisenaan mahdollistavat vaihtelevien tulkintojen tekemisen, jos yhtiö ei itse aktiivisesti johda aiheesta käytävää keskustelua. Pasanen ja Rastimo korostavatkin avoimuuden ja numeerista dataa syvemmälle menevän kerronnan merkitystä yhtiön brändinhallinnan ja julkisuuskuvan näkökulmasta.<sup>266</sup> Mitä enemmän yhtiö itse kertoo asioistaan, sitä vähemmän se jättää mahdollisuuksia väärin tulkintojen tekemiselle ja niiden aikaansaamalle haitalliselle julkisuudelle. GRI 207: Tax -standardin osalta tämä vaatii kuitenkin yhtiöltä oma-aloitteisuutta ja myös resursseja perehtyä raportointivaatimuksiin teknistä suorittamista syvällisemmin, sillä standardi ei itsessään tarjoa kovinkaan paljon tukea lukujen raportoinnin rinnalla niiden tulkintaan.

Yksi haaste GRI 207: Tax -standardin mukaiselle veroraportoinnille on myös se, että standardin raportointivaatimuksia ei välttämättä kokonaisuudessaan koeta tarpeellisiksi tai edes järkeviksi mittareiksi vastuullisen veronmaksun näkökulmasta. Tämä onkin keskeinen haaste sekä yleisesti yritysraportoinnin että myös veroraportoinnin sääntelyn ja standardisoinnin lisääntyessä. Raportointi vastaa parhaiten sille asetettuihin tavoitteisiin silloin, kun raportoitavat tiedot ja valitut mittarit ovat olennaisia juuri kyseisen yhtiön liiketoiminnan näkökulmasta. Raportointistandardit pyritään kuitenkin rakentamaan niin, että ne soveltuvat mahdollisimman laajasti eri kokoisille sekä eri toimialoilla ja maantieteellisillä alueilla toimiville yhtiöille. Näin ollen ne ovat usein jonkinlaisia kompromisseja, eivätkä sellaisenaan täysin optimaalisia yksittäisen yhtiön näkökulmasta. Tämä

---

<sup>266</sup> Pasanen – Rastimo, Haastattelu 22.4.2022.

teema korostui myös Fortumin verojohtaja Reijo Salon näkemyksissä. Fortumin tapauksessa raportoitujen lukujen määrän lisääminen koettiin haitalliseksi veroraportoinnin ymmärrettävyyden näkökulmasta, etenkin kun raportointivaatimusten ei nähty soveltuvan Fortumin toimintaan ja sen verokontribuution arviointiin.

Vastuullisuusammattilainen Kaisa Kurittu korosti myös käydyssä keskustelussa sitä, että GRI 207: Tax -standardin keskittyminen nimenomaan maakohtaisen raportoinnin ympärille rajaa sen potentiaalista käyttäjäjoukkoa. Kaikkien yritysten kohdalla maakohtainen raportointi ei tarjoa sellaista informaatiota, joka olisi ensinnäkään kiinnostavaa saati merkityksellistä toiminnan arvioinnin näkökulmasta.<sup>267</sup> Tällaisen yrityksen ei ole missään nimessä järkevää raportoida GRI 207: Tax -standardin vaatimia tietoja vain raportoinnin takia, vaan ennemmin keskittyä tuottamaan sellaista informaatiota, joka sen sidosryhmiä kiinnostaa ja joka auttaa arvioimaan toiminnan ja tehtyjen päätösten vastuullisuutta.

Toisaalta raportointistandardien etuna voidaan kuitenkin nähdä se, että ne myös jossain määrin mahdollistavat yhtiöiden välisen vertailun ja toimivat ohjeistuksina varsinkin raportointia aloitteleville organisaatioille. Tämän lisäksi veroraportointia koskevan lainsäädännön kehittämistä on usein perusteltu sillä, että raportoinnin ollessa vapaaehtoista, sen sivuuttavat etenkin ne yhtiöt, joilla olisi verokäytänteistään eniten kerrottavaa. Tämä ei sinänsä ole suoraan merkityksellistä GRI 207: Tax -standardia ajatellen, koska raportointi ei ole yhtiöille pakollista. Kuitenkin myös GRI 207: Tax ja muut vapaaehtoiset raportointistandardit saattavat yleistyessään muodostaa yhteneväisiä menettelytapoja ja yleisesti hyväksi katsotun toimintamallin, joka osaltaan ohjaa yhtiöiden käyttäytymistä.

Myös Deloitte Pasanen ja Rastimo näkevät GRI 207: Tax -standardin etuna sen, että raportoinnissa on jotain yhteismitallista, johon esimerkiksi institutionaaliset sijoittajat voivat sijoituspäätöksissään nojata. Sijoittajienkin tulee kuitenkin jossain määrin standardoida prosessejaan sijoituspäätösten osalta, joten GRI 207: Tax -standardin kaltainen raportointiviitekehys voi toimia pohjana sijoituskohteiden verovastuullisuutta tarkasteltaessa. Pasanen ja Rastimo korostavat yleisestikin institutionaalisten sijoittajien merkitystä verovastuullisuuden ja veroraportoinnin tulevan kehityksen kannalta.<sup>268</sup> Sijoittajien aset-

---

<sup>267</sup> Kurittu, sähköpostikeskustelu 21.3.2022.

<sup>268</sup> Pasanen – Rastimo, Haastattelu 22.4.2022.



tamat vaatimukset verotuksen läpinäkyvyyttä ja verovastuullisuutta kohtaan kasvavat jatkuvasti, eivätkä yritykset voi näin ollen keskittyä ainoastaan lainsäädännön asettamiin vaatimuksiin, vaan myös muiden sidosryhmien tarpeet on huomioitava.

Institutionaalisten sijoittajien osalta edelläkävijänä voidaan pitää Norjan valtion eläkerahastoa, joka on asettanut sijoituskohteilleen vaatimuksia verovastuullisuutta ja verotuksen läpinäkyvyyttä kohtaan. Näiden vaatimusten pohjalta vuoden 2021 alussa ilmoitettiin, että se on luopunut seitsemästä sijoituksestaan kohdeyhtiöiden aggressiivisten verosuunnittelutoimien ja informaation puutteellisuuden vuoksi.<sup>269</sup> Norjan valtion eläkerahaston avaus on sinänsä tulevan kehityksen kannalta merkittävä, sillä se yhtenä maailman suurimmista institutionaalisista sijoittajista tulee varmasti esimerkillään ohjaamaan myös muiden sijoittajien toimintaa.

Yhteenvetona GRI 207: Tax -standardista voidaan todeta, että se pitää sisällään monia veroraportoinnissa keskeisinä pidettyjä elementtejä, mutta saattaa etenkin laajojen numeristen vaatimusten osalta johtaa siihen, että raportointi on lähinnä tekninen suoritus ilman sen suurempia tavoitteita. Raportoidun tiedon ja vastuullisuuden mittaamisen välinen linkki jää raportoinnissa vielä suhteellisen etäiseksi ja on hyvin paljon yhtiön omalla vastuulla esittää raportoiduille tiedoille taustaa ja auttaa lukijaa tulkintojen tekemisessä. Joka tapauksessa GRI 207: Tax -standardi voidaan kuitenkin nähdä kehitysaskeleena yhtiöiden vapaaehtoisessa veroraportoinnissa, etenkin toiminnan avoimuuden ja läpinäkyvyyden näkökulmasta. Tuleva kehitys tulee kuitenkin näyttämään, millaisia vaatimuksia yhtiöiden veroraportointia kohtaan asetetaan etenkin sijoittajien ja rahoittajien suunnalta ja millainen rooli GRI 207: Tax -standardilla tulee yhtiöiden veroraportoinnissa olemaan.

---

<sup>269</sup> Fouche 2021.

## 6 Yhteenveto

Yritysvastuu on keskeisessä roolissa osana nykypäivän menestyvää ja kestäväää liiketoimintaa. Vastuullisuusajattelu on ajan saatossa laajentunut liiketoiminnan eri osa-alueille, eikä myöskään veronmaksu ole tästä poikkeus. Verojen ja yritysvastuun keskinäistä suhdetta on pidetty jossain määrin haastavana, kuten tutkielman alkupuolella esitettiin. Tästä huolimatta varsinkin viimeaikainen kehitys on johtanut siihen, että vastuullinen veronmaksu nähdään kiinteänä osana yrityksiin kohdistuvia vastuullisuusodotuksia. Yritysvastuuajattelussa keskeistä on itse toiminnan vastuullisuus, mutta merkittävään rooliin on noussut myös viestintä valituista toimintatavoista ja saavutetuista tuloksista. Iso osa suomalaisistakin yrityksistä raportoi nykyään vastuullisuudestaan joko erillisessä yritysvastuuraportissa tai vuosikertomuksen yhteydessä. Vapaaehtoisessa yritysvastuuraportoinnissa nojaututaan usein kansainvälisiin raportointistandardeihin, jotka määrittävät raportin sisältöä erinäisten raportointivaatimusten ja -suositusten kautta.

Raportointistandardeja tarjoava GRI julkaisi vuonna 2019 ensimmäisen maailmanlaajuisen veroraportointia koskevan raportointistandardin. GRI 207: Tax -standardi astui voimaan vuoden 2021 alussa, jonka jälkeen GRI:n mukaista yritysvastuuraportointia toteuttavat organisaatiot ovat voineet implementoida sen osaksi raportointiaan. Raportointistandardin voimaantulo toi uutta näkökulmaa veroraportoinnin tarkasteluun ja sen kehityksen seuraamiseen. Tämän tutkielman keskeisenä tavoitteena olikin ottaa selvää, millaisia vaikutuksia GRI 207: Tax -standardin voimaantulolla oli veroraportoinnille OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöissä, eli 25 suuressa suomalaisessa pörssiyhtiössä.

Tutkielman empiiristä osuutta pohjustettiin tarkastelemalla verojen ja yritysvastuun keskinäistä suhdetta sekä veroraportointiin kohdistuvia lainsäädännöllisiä velvoitteita. Tämän jälkeen pyrittiin ensimmäisen tutkimuskysymyksen mukaisesti selvittämään, millainen GRI 207: Tax -standardi on sisällöltään ja raportointivaatimuksiltaan. Standardi sisältää yhteensä neljä tunnuslukua, joista kolme ensimmäistä kohdistuu muun muassa yrityksen verostrategiaan, veroriskien hallintaan ja verotuksen tiimoilta käytävään sidosryhmäkeskusteluun. Näiden raportointivaatimusten kautta pyritään muodostamaan käsitys organisaation suhtautumisesta veronmaksuun. Raportointistandardissa päähuomio kohdistuu kuitenkin viimeiseen tunnuslukuun, joka koskee verotuksen maakohtaista raportointia. Tämän tunnusluvun raportointivaatimukset sisältävät useita numeerisia mittareita

koskien organisaation taloudellista toimintaa ja veronmaksua sen toiminta-alueilla. Tarkastelun kautta saatiin kokonaisvaltainen käsitys raportointistandardin sisällöstä ja myös yleisemmällä tasolla GRI-raportoinnin periaatteista.

Tutkielman empiirisessä osuudessa pyrittiin ensinnäkin selvittämään, kuinka iso osa OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöistä soveltaa yritysvastuuraportoinnissaan GRI-standardeja ja uutta GRI 207: Tax -standardia. Tarkastelun pohjalta havaittiin, että GRI-standardit toimivat pohjana lähes jokaisen tarkasteltavan yhtiön yritysvastuuraportoinnissa, mutta vain kuusi yhtiötä oli implementoinut GRI 207: Tax -standardin osittain tai kokonaisuudessaan osaksi raportointiaan. Näiden yhtiöiden veroraportointia havainnoidtiin vertailemalla standardin voimaantuloa edeltäviä raportointikäytäntöjä GRI 207: Tax -standardin mukaiseen veroraportointiin. Havaintojen pohjalta tehtiin hyvin yhteneväinen johtopäätös siitä, että standardin vaikutukset olivat kyseisessä tarkastelujoukossa vielä hyvin vähäisiä. Tähän vaikutti ensinnäkin se, että vain kuusi yhtiötä oli aloittanut GRI 207: Tax -standardin mukaisen veroraportoinnin. Vielä pienempi osa yhtiöistä oli soveltanut raportoinnissaan kaikkia neljää tunnuslukua. Etenkin tunnusluvun 207-4 mukaiset vaatimukset maakohtaista veroraportointia koskien oli hyvin pitkälti sivuutettu yhtiöiden veroraportoinnissa. Lopulta Kesko olikin tarkasteltavista yhtiöistä ainoa, jonka raportointi oli laajentunut numeerisen datan osalta kohti standardin raportointivaatimuksia.

Vaikutusten jäädessä vähäisiksi oli olennaista pohtia vielä sitä, mistä yhtiöiden vähäinen kiinnostus GRI 207: Tax -standardin mukaiseen veroraportointiin johtui. Raportointistandardin vaatimukset on koettu hyvin laajoiksi ja yksityiskohtaisiksi varsinkin maakohtaista raportointia koskien. Yritykset ovat vielä jossain määrin arkoja jakamaan verotusta koskevaa numeerista tietoa, koska sen pelätään paljastavan kilpailijoille yrityssalaisuuksien piirissä olevia tietoja. Tämän lisäksi on koettu, että numeerinen data sellaisenaan saattaa altistaa yrityksen toiminnan väärinkäsityksille ja virheellisille tulkinnoille. Näin ollen veroasioiden avaaminen GRI 207: Tax -standardin numeeristen vaatimusten mukaisesti vaatii rinnalleen kattavaa selvitystä lukujen taustalla vaikuttavista toimintaperiaatteista ja tehdyistä valinnoista. Tämän kokonaisuuden hallitseminen vaatii yritykseltä laajoja resursseja ja panostusta veroraportointiin. Vaikka suomalaisten pörssiyhtiöiden veroraportointi on viime vuosina mennyt jo huomattavasti eteenpäin, GRI 207: Tax -standardin vaatimukset olivat vielä toistaiseksi liian suuri harppaus suurelle osalle yhtiöistä.

Veroraportointia koskien on käyty runsaasti keskustelua siitä, tulisiko raportoinnista tehdä lainsäädännön keinoin pakollista vai toteuttaako vapaaehtoinen raportointi paremmin sille asetettuja tavoitteita. Uusimpana keskustelunavauksena on nostettu esiin eri sidosryhmien, kuten sijoittajien ja rahoittajien merkitys raportoinnin laajentumisessa. Kehityksestä on havaittavissa se, että organisaatioihin kohdistuu tulevaisuudessa varmasti entistä enemmän odotuksia ja myös lainsäädännöllisiä velvoitteita raportointia koskien, joten mistään ohimenevästä trendistä voidaan tuskin enää puhua. Tämän vuoksi organisaatioiden on ehdottomasti seurattava veroraportoinnin tulevia kehitysaskelaita ja raportointiin kohdistuvia odotuksia, jotta vaatimuksiin pystytään vastaamaan.

Tutkielman kautta saatiin kattava yleiskäsitys GRI 207: Tax -standardin soveltamisesta OMX Helsinki 25 -indeksin yhtiöissä sekä raportointiin liittyvistä haasteista ja ongelmakohdista. Aihepiiriin liittyy kuitenkin paljon kiinnostavia tutkimuskohteita myös jatkossa. EU:n maakohtaista raportointia koskeva standardi on tulossa voimaan lähivuosina ja muuttaa omalta osaltaan veroraportoinnin sääntelykokonaisuutta. Yrityksiin kohdistuvat raportointiodotukset muuttuvat myös lainsäädännön rinnalla eri sidosryhmien vaatimusten kasvaessa, joten aihepiiri varmasti säilyttää ajankohtaisuutensa myös jatkossa.

## Lähteet

### Kirjallisuus:

- Aitta, Piia (2018) Huomioita osakeyhtiölain yhteiskuntavastuullisuuden rakentumisesta 1: osakeyhtiölain ja yhteiskuntavastuun kontaktipinta, *Oikeus*, 47 (3), 270–284.
- Avi-Yonah, Reuven S. (2009) Taxation, Corporate Social Responsibility and the Business Enterprise, *CLPE Research Paper 19/2009*, Vol. 05 No. 03.
- Baudot, Lisa – Johnson, Joseph A. – Roberts, Anna – Roberts, Robin W. (2020) Is Corporate Tax Aggressiveness a Reputation Threat? Corporate Accountability, Corporate Social Responsibility, and Corporate Tax Behavior, *Journal of Business Ethics*, Vol. 163 (2), 197–215.
- Bird, Robert – Davis-Nozemack, Karie (2018) Tax Avoidance as a Sustainability Problem, *Journal of Business Ethics*, Vol. 151 (4), 1009–1025.
- Björglund Larsen, Lotta – Oats, Lynne (2019) Taxing Large Businesses: Cooperative Compliance in Action, *Intereconomics*, Vol. 54 (3) 165–170.
- Calderón Carrero, José – Quintas Seara, Alberto (2016) The Concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, *Intertax*, Vol. 44 (3), 206–226.
- Carroll, Archie B. (1999) Corporate Social Responsibility. Evolution of a Definitional Construct, *Business and Society*, Vol. 38 (3), 268–295.
- Van Eijdsen, Arjo (2013) The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved, *EC Tax Review*, Vol. 22 (1), 56–61.
- Elkington, John. (1998) Partnerships from Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st-Century Business, *Environmental quality management*, Vol 8 (1), 37–51.
- Gribnau, Hans (2015) Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone, *Social and Legal Studies*, Vol. 24 (2), 225–250, Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015.
- Harmaala, Minna-Maari – Jallinoja, Niina (2012) Yritysvastuu ja menestyvä liiketoiminta. Sanoma Pro, Helsinki.
- Jussila, Markku (2010) Yhteiskuntavastuu. Nyt. Infor Oy, Helsinki.

- Juutinen, Sirpa – Steiner, Maj-Lis (2010) Strateginen yritysvastuu. WSOYpro Oy, Helsinki.
- Juutinen, Sirpa (2016) Strategisen yritys vastuun käsikirja. Talentum Pro, Helsinki.
- Klaassen, Paul – Bobeldijk, Arco (2019) Country-by-Country Reporting and the Effective Tax Rate: How Effective Is the Effective Tax Rate in Detecting Tax Avoidance in Country-by-Country Reports?, *Intertax*, Vol. 47 (12), 1057–1069.
- Knuutinen, Reijo (2013) Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu, *Verotus*, Vol. 63 (2), 177–191.
- Knuutinen, Reijo (2014) Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu. Hansaprint Oy, Vantaa.
- Knuutinen, Reijo (2015) Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies*, Vol. 113 (6), 811–833.
- Knuutinen, Reijo (2019) Verot kestävän kehityksen, yritys vastuun sekä vastuullisen sijoittamisen ja rahoittamisen kontekstissa, *Defensor Legis*, Vol. 100 (4), 494–511.
- Knuutinen, Reijo (2020) Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat. Alma Talent Oy, Helsinki.
- Kuisma, Mika – Temmes, Armi (2011) Yritysten vastuuraportointi. Teoksessa: Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa, toim, Joutsenvirta, Maria – Halme, Minna – Jalas, Mikko – Mäkinen, Jukka, 267–282. Gaudeamus Helsinki University Press Oy, Helsinki.
- Kurittu, Kaisa (2018) Yritys vastuuraportointi: kiinnostavan viestinnän käsikirja. Helsinki, Alma.
- Lautjärvi, Kari (2019) Yhtiön johto ja yhteiskuntavastuun oikeudellinen ulottuvuus, *Defensor Legis*, Vol. 100 (4), 430–442.
- Liappis, Hanna – Pentikäinen, Merja – Vanhala, Anne (2019) Menesty yritys vastuulla - Käsikirja kokonaisuuteen. Edita Publishing Oy, Helsinki.
- Määttä, Kalle (2017) Veropolitiikka, Teoria ja käytäntö. Helsinki, Edita.
- Niskala, Mikael – Pajunen, Tomi – Tarna-Mani, Kaisa (2013) Yritys vastuun raportointi- ja laskentaperiaatteet. Bookwell Oy, Porvoo.
- Niskala, Mikael – Tarna-Mani, Kaisa – Puroila, Jenni – Pajunen, Tomi (2019) Yritys vastuun: Raportointi- ja laskentaperiaatteet. 3. uudistettu painos. ST-Akatemia Oy, Helsinki.

- Panayi, Christina HJI (2015) Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?, *Intertax*, Vol. 43 (10), 544–558.
- Papoutsis, Aikaterini – Sodhi, ManMohan S. (2020) Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, Vol. 260.
- Pentikäinen, Merja (2019) Yritysvastuu on vastuuta ihmisistä, *Defensor Legis*, 100 (4), 568–577.
- Salo, Reijo – Urpilainen, Matti (2020) Miltä hyvä näyttää – havaintoja verotuksen tietovirtojen muutoksesta, *Verotus*, Vol. 70 (4), 447–456.
- Schnitger, Arne – Holle, Florian – Kockrow, Madeleine (2021) Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative, *Intertax*, Vol. 49 (8/9), 702–712.
- Simola, Eeva – Ylönen, Matti (2011) Miksi vastuuttomuus kannattaa? Veronmaksu ja yritysvastuu. Teoksessa: *Vastuullinen liiketoiminta kansainvälisessä maailmassa*, toim, Joutsenvirta, Maria – Halme, Minna – Jalas, Mikko – Mäkinen, Jukka, 117–132. Gaudeamus Helsinki University Press Oy, Helsinki.
- Sjåfjell, Beate – Richardson, Benjamin J. (2015). *Capitalism, the sustainability crisis, and the limitations of current business governance. Company Law and Sustainability: Legal Barriers and Opportunities*. Cambridge: Cambridge University Press, 1–34.
- Toiviainen, Heikki (2004) Yrityksen yhteiskuntavastuu ja corporate governance. Teoksessa: *Business Law Forum*, 389–435. Helsingin yliopiston yksityisoikeuden laitos ja Edita Publishing Oy, Helsinki.
- Torkkel, Timo (2013) Yritysten verojalanjälki - mistä on kysymys?, *Balanssi* 3/2013, 80–82.
- Van Weeghel, Stefan (2021) Transparency Is Turning a Corner, *Intertax*, Vol. 49 (6/7), 480–481.
- Wiesener, Christian (2021) The global reporting initiative (GRI) A comparison, *Accountancy SA*, (September), 110–113.
- Ympäristön ja kehityksen maailmankomissio (1988). *Yhteinen tulevaisuutemme: Ympäristön ja kehityksen maailmankomission raportti*. Valtion painatuskeskus, Helsinki. (Alkuperäinen raportti World Commission on Environment and Development: *Our Common Future*. Oxford University Press 1987).

**Virallis- ja puolivirallislähteet:**

Eurooppa-neuvosto (2021) Julkinen maakohtainen raportointi: neuvosto valmistelee tiukempia avoimuusvaatimuksia suurille monikansallisille yrityksille.

<<https://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2021/09/28/public-country-by-country-reporting-council-paves-the-way-for-greater-corporate-transparency-for-big-multinationals/>>, haettu 29.11.2021.

Euroopan neuvoston direktiivi 2016/881/EU, annettu 25 päivänä toukokuuta 2016, direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/95/EU, annettu 22 päivänä loka-kuuta 2014, neuvoston direktiivin 2013/34/EU muuttamisesta tietyiltä suurilta yrityksiltä ja konserneilta edellytettävien muiden kuin taloudellisten tietojen ja monimuotoisuutta koskevien tietojen julkistamisen osalta.

HE 109/2005 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi osakeyhtiölainsäädännöksi.

HE 208/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain muuttamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

KOM (2011) Yritysten yhteiskuntavastuuta koskeva uudistettu EU:n strategia vuosiksi 2011–2014. KOM (2011) 681 lopullinen. Bryssel 25.10.2011.

TEM.fi/vastuullisuusraportointi. Vastuullisuusraportointi velvoittavaksi – mitä vaaditaan ja keneltä?, Työ- ja elinkeinoministeriön verkkopalvelu. <<https://tem.fi/vastuullisuusraportointi>>, haettu 2.11.2021.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012) OECD:n toimintaohjeet monikansallisille yrityksille (Käännös julkaisusta OECD Guidelines for Multinational Enterprises 2011 Edition), TEM raportteja 5/2012.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2015) Verojalanjälkiraportointi - Epävirallisen työryhmän muistio, teoksessa TEM raportteja 48/2015.

Valtioneuvoston kanslia (2014) Ohjeistus valtion enemmistöomisteisille yhtiöille maakohtaisten verojen raportointiin. VNK/1256/50/2014.

Valtioneuvoston kanslia (2022) Valtion omistusosuudet ja eduskuntavaltuudet 8.4.2022. <<https://vnk.fi/omistajaohjaus/eduskuntavaltuudet>>, haettu 20.4.2022.

Valtiovarainministeriö (2017) BEPS-toimenpiteiden taloudellisten vaikutusten arviointiraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu – 26/2017.



Verohallinto (2021) Verotuksen maakohtainen raportti. <<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49771/verotuksen-maakohtainen-raportti3/>>, haettu 20.4.2022.

### **GRI-standardit:**

GRI 101: Foundation 2016.

GRI 102: General Disclosures 2016.

GRI 103: Management Approach 2016.

GRI 207: Tax 2019.

GRI 1: Foundation 2021.

GRI 2: General Disclosures 2021.

GRI 3: Material Topics 2021.

GRI 11: Oil and Gas Sector 2021.

GRI 201: Economic Performance 2016.

GRI 306: Waste 2020.

### **Kansainväliset organisaatiot:**

GRI (2019) Backing for GRI's Tax Standard. <<https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/backing-for-gri-s-tax-standard/>>, haettu 24.10.2021.

GRI (2020) Webinar for policy makers on GRI Standard for Tax Transparency. <<https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>>, haettu 17.10.2021.

GRI (2021) Momentum gathering behind public country-by-country tax reporting. <[https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/momentum-gathering-behind-public-country-by-country-tax-reporting](https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/momentum-gathering-behind-public-country-by-country-tax-reporting/)>, haettu 24.10.2021.

GRI: Comparison of GRI 207: Tax 2019 & OECD Action 13 BEPS Country-by-Country Report. <<https://www.globalreporting.org/standards/media/2537/comparison-gri-207-tax-2019-oecd-beps.pdf>>, haettu 18.10.2021.

GRI: About GRI. <<https://www.globalreporting.org/about-gri/>>, haettu 30.9.2021.

GRI: Topic Standard Project for Tax. <<https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/topic-standard-project-for-tax/>>, haettu 30.9.2021.

GRI: Our mission and history <<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>>, haettu 4.11.2021.

- GRI: How we are funded <<https://www.globalreporting.org/about-gri/how-we-are-funded/>>, haettu 4.11.2021.
- GRI: Standards development <<https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/>>, haettu 8.11.2021.
- GRI: Universal Standards – Setting a new global benchmark for sustainability reporting <<https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/universal-standards/>>, haettu 9.11.2021.
- GRI: A Short Introduction to the GRI Standards <<https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>>, haettu 15.11.2021.
- GRI: Standards – The global standards for sustainability reporting <<https://www.globalreporting.org/standards/>>, haettu 16.11.2021.
- GRI: GRI Universal Standards 2021 – Frequently Asked Questions (FAQs) <[https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards-\\_1-october.pdf](https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards-_1-october.pdf)>, haettu 16.11.2021.
- GRI: Sector Program <<https://www.globalreporting.org/standards/sector-program/>>, haettu 17.11.2021.
- GRI: Sector Standard for Oil and Gas <<https://www.globalreporting.org/standards/standards-development/sector-standard-project-for-oil-and-gas/>>, haettu 17.11.2021.
- OECD (2020) 2020 Review of Country-by-Country Reporting. <<https://www.oecd.org/tax/beps/presentation-2020-review-of-country-by-country-reporting-public-consultation-meeting-may-2020.pdf>>, haettu 20.10.2021.
- OECD: Glossary of Tax Terms <<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>, haettu 16.2.2021.
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report. OECD Publishing 2015.

**Muut lähteet:**

- Elinkeinoelämän keskusliitto (2014) Direktiivi muun kuin taloudellisen tiedon raportoinnista velvoittaa noin sataa yritystä Suomessa. <<https://ek.fi/ajankohtaista/uutiset/direktiivi-muun-kuin-taloudellisen-tiedon-raportoinnista-velvoittaa-noin-sataa-yritysta-suomessa/>>, haettu 14.4.2022.
- Fingo (2022) Veroilla globaalia oikeudenmukaisuutta. <[https://fingo.fi/wp-content/uploads/2022/02/Veroilla\\_globaalia\\_oikeudenmukaisuutta.pdf](https://fingo.fi/wp-content/uploads/2022/02/Veroilla_globaalia_oikeudenmukaisuutta.pdf)>, haettu 16.4.2022.
- Finnwatch (2016) Jäävuorta mittaamassa - Arvioita monikansallisten yritysten aggressiivisen verosuunnittelun laajuudesta Suomessa. <<https://finnwatch.org/images/pdf/jaavuori.pdf>>, haettu 25.2.2022.
- Finnwatch (2017) Verovälttelyn arkkitehdit - Kartoitus Suomen verosuunnittelumarkkinoista. <[https://finnwatch.org/images/pdf/Verovalttelyn\\_arkkitehdit\\_FINAL.pdf](https://finnwatch.org/images/pdf/Verovalttelyn_arkkitehdit_FINAL.pdf)>, haettu 16.4.2022.
- Fouche, Gwladys (2021) For first time, Norway's wealth fund ditches firms over tax transparency, Reuters. February 1, 2021 <<https://www.reuters.com/article/us-norway-swf/for-first-time-norways-wealth-fund-ditches-firms-over-tax-transparency-idUSKBN2A11TR.>>, haettu 20.10.2021.
- KPMG (2020) The Time Has Come - The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. <[https://home.kpmg/content/dam/kpmg/fi/pdf/12/KPMG\\_Time\\_has\\_come\\_External\\_presentation\\_pdf.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/fi/pdf/12/KPMG_Time_has_come_External_presentation_pdf.pdf)>, haettu 18.10.2021.
- Kurittu, Kaisa. Sähköpostikeskustelu 21.3.2022.
- Nasdaq (2021) Global Indexes - OMX Helsinki 25 (Overview). <<https://indexes.nasdaqomx.com/Index/Overview/OMXH25GI>>, haettu 19.10.2021.
- Pasanen, Virpi – Rastimo, Maija. Haastattelu 22.4.2022.
- PwC (2018) PwC:n yritys vastuubarometri 2018. <<https://www.pwc.fi/fi/yritysvastuu/tiedostot/pwcn-yritysvastuubarometri-2018-v2.pdf>>, haettu 17.4.2022.
- Salo, Reijo. Sähköpostikeskustelu 2.5.2022.
- Selkee, Ville (2019) Vastuullisuutta veronmaksulla: miten pörssiyritykset näkevät veronmaksun osana yhteiskuntavastuutaan? Pro gradu -tutkielma. Turun kauppakorkeakoulu, Turku.

Yle-uutiset (2021) EU:ssa syntyi sopu suuryritysten maakohtaisten verotietojen julkistamisesta. <<https://yle.fi/uutiset/3-11962165>>, haettu 16.4.2022.

### **Yritysvastuuraportit:**

Cargotec – Vuosikatsaus ja GRI Index 2018-2020 <<https://www.cargotec.com/fi/vastuullisuus/cargotecin-vastuullisuus/tulokset/>>, haettu 2.11.2021.

Elisa – Yritysvastuuraportti 2017-2020 <<https://elisa.fi/yhtiotieto/sijoittajille/julkaisut/vuosikertomukset/>>, haettu 2.11.2021.

Fortum – Sustainability Report + Tax Footprint 2017-2020 <<https://www.fortum.com/about-us/investors/reports-and-presentations?f1896946=category:851>>, haettu 2.11.2021.

Huhtamäki – Sustainability Report/Annual Report 2018-2020 + Huhtamäki Public Tax Strategy <<https://www.huhtamaki.com/en/sustainability/reports-and-policies/>>, haettu 2.11.2021.

Kemira – Tax Footprint Report 2017-2020 <<https://www.kemira.com/company/investors/financial-information/tax-footprint/>>, + Corporate responsibility report/Annex GRI report 2017-2020 <<https://www.kemira.com/company/investors/reports-and-presentations/>>, haettu 2.11.2021.

Kesko – Vuosiraportti 2016-2020 <<https://www.kesko.fi/yritys/vastuullisuus/Raportit/>>, haettu 2.11.2021.

Kojamo – Vuosikertomus 2019-2020 <<https://kojamo.fi/sijoittajat/tiedotteet-ja-julkaisut/taloudelliset-raportit/>>, haettu 2.11.2021.

Kone – Yritysvastuuraportti 2018-2020 <<https://www.kone.com/fi/uutiset-ja-taustat/julkaisut/>>, haettu 2.11.2021.

Konecranes – Vastuullisuusraportti 2018-2020, Vuosikertomus 2017 <<https://investors.konecranes.com/fi/raportit-ja-esitykset?lang=fi>>, haettu 2.11.2021.

Metso Outotec – Vuosikertomus + GRI-liite 2017-2020 <<https://www.metso-group.com/fi/yritys/sijoittajat/julkaisut-ja-esitysmateriaalit/>>, haettu 2.11.2021.

Metsä Board – Sustainability report 2017-2020 <<https://www.metsagroup.com/en/Financials/Pages/default.aspx#Financial-reporting>>, haettu 2.11.2021.

Neste – Vastuullisuusraportti 2017-2020 <<https://www.neste.fi/konserni/vastuullisuus/vastuullisuusraportit/>>, + Verojalanjälkiraportti 2017-2020

- <<https://www.neste.fi/konserni/vastuullisuus/nesteen-eettiset-saannot/verojalanjalki>>, haettu 2.11.2021.
- Nokia – Sustainability report 2017-2020 <<https://www.nokia.com/about-us/sustainability/report-archive/>>, + GRI index <[https://www.nokia.com/sites/default/files/2021-04/Nokia\\_Key\\_ESG\\_frameworks\\_2020.pdf](https://www.nokia.com/sites/default/files/2021-04/Nokia_Key_ESG_frameworks_2020.pdf)>, haettu 2.11.2021.
- Nokian renkaat – Yritysvastuuraportti 2017-2020 <<https://www.nokianrenkaat.fi/yritys/julkaisut/yritysvastuuraportit/>>, haettu 2.11.2021.
- Nordea Bank – Sustainability report 2018-2020 <<https://www.nordea.com/en/sustainability/reports>>, haettu 2.11.2021.
- Orion – Vastuullisuusraportti 2018-2020 <<https://www.orion.fi/vastuullisuus/vastuullisuusraporttimme/aiemmat-raportit/>>, haettu 2.11.2021.
- Outokumpu – Sustainability review 2017-2020 + Tax statement + Sustainability data <<https://www.outokumpu.com/en/sustainability/reporting-and-data>>, haettu 2.11.2021.
- Sampo – Yritysvastuuraportti 2017-2020 <<https://www.sampo.com/fi/vastuullisuus/yritysvastuuraportit/?s=sampo-group>>, haettu 2.11.2021.
- Stora Enso – Sustainability Report 2018-2020 <<https://www.storaenso.com/en/download-centre?page=1&phrase=sustainability&tab=documents&type=b1d30dca0fed-45a3-8556-a4216149bf6e>>, haettu 2.11.2021.
- Telia Company – Sustainability Report 2018-2020 <<https://www.teliacompany.com/en/investors/reports-and-presentations/annual-reports/>>, haettu 2.11.2021.
- TietoEVERY – Sustainability Report 2020 <<https://ar2020.tietoevry.com/en/>>, + Sustainability reports, Tieto 2017-2019 <<https://www.tietoevry.com/en/sustainability/managing-sustainability/stakeholder-relations-and-materiality-mapping/>>, haettu 2.11.2021.
- UPM-Kymmene – Vuosikertomus 2017-2020 <<https://www.upm.com/fi/sijoittajat/raportit-ja-esitykset/2021/>>, + GRI sisältöindeksi <<https://www.upm.com/fi/vastuullisuus/peruseriaatteet/Raportointi-ja-tunnusluvut/gri/>>, haettu 2.11.2021.
- Valmet – Vuosikertomus 2017-2020 <<https://www.valmet.com/fi/kestava-kehitys/kestavan-kehityksen-raportointi/>>, haettu 2.11.2021.
- Wärtsilä – Vuosikertomus 2017-2020 <<https://www.wartsila.com/fi/sijoittajat/raportit-presentaatiot/vuosikertomusmateriaali>>, haettu 2.11.2021.