



Laura Närvänen

Företagsansvar och skatter i brittiska och finska multinationella
företag -
en kvalitativ innehållsanalys av skatterapportering

Pro gradu-avhandling i redovisning
Handledare: Thomas Carrington
Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi
Åbo Akademi
2022

ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för avhandling pro gradu

Ämne: Redovisning	
Författare: Laura Närvänen	
Arbetets titel: Företagsansvar och skatter i brittiska och finska multinationella företag - en kvalitativ innehållsanalys av skatterapportering	
Handledare: Thomas Carrington	
<p>Abstrakt:</p> <p>Globaliseringen, digitaliseringen och allmänhetens ökade intresse för företagsansvarsfrågor har lett till att transparent rapportering av företagets skatter blivit allt viktigare. När det är fråga om multinationella företag är det inte entydigt i vilket land inkomsten har uppstått och var skatterna borde betalas. Olika typer av skatter bildar för företagen en stor kostnadspost årligen, och företagets ägare förväntar sig att företaget maximerar sina vinster och inte har onödigt höga skattekostnader. Ett företag som kringgår skatter riskerar ändå sin legitimitet i samhället.</p> <p>Att rapportera om skatter i samband med företagets hållbarhetsarbete kräver balansering mellan olika intressentgruppers varierande förväntningar och intressen. I den här avhandlingen jämförs hur finska och brittiska företag ser skatter som en hållbarhetsfråga. Hållbarhetsrapporteringen i Storbritannien och Finland skiljer sig eftersom ländernas redovisningstraditioner, kulturer och socioekonomiska miljö är olika. Den empiriska undersökningen genomfördes som en kvalitativ innehållsanalys av skatterapporter.</p> <p>Resultaten visar att beskattning spelar en stor roll i samtliga företag, och de ämnen som behandlas i skatterapporter är huvudsakligen likadana i brittiska och finska företag. Företagen visar att de med sina skatter vill bidra till ett bättre samhälle och betonar sin roll som en aktiv och ansvarsfull samhällelig aktör. Skatterapporteringen utnyttjas således för att förbättra legitimiteten. Aktuella diskussionsämnen i samhället som t.ex. skatteparadis återspeglas i de flesta rapporter. Brittiska och finska skatterapporter skiljer sig i hur olika skattefrågor betonas och vilka intressenter informationen riktas till. De brittiska företagets rapporter i denna studie är mer omfattande än de finska. Studiens resultat indikerar också att rapporternas harmonisering kunde förbättras ytterligare eftersom det fanns skillnader även om samtliga företag i urvalet använde sig av den gemensamma rapporteringsstandarden Global Reporting Initiative.</p>	
Nyckelord: Hållbarhetsrapportering, skatterapportering, Corporate Social Responsibility, Global Reporting Initiative, legitimitetsteori, intressentteori	
Datum: 14.2.2022	Sidoantal: 70

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problemdiskussion	2
1.2 Syfte	4
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Avhandlingens disposition	5
2. Teoretisk bakgrund.....	6
2.1 Corporate Social Responsibility	6
2.2 Intressentteorin	8
2.3 Legitimitetsteorin	10
2.4 Hållbarhetsrapportering	12
2.5 Global Reporting Initiative	14
3. Beskattning som en del av företagsansvar.....	17
3.1 Sambandet mellan skatter och företagsansvar	17
3.2 Tredelningen av skatteflykt: skatteplanering, skattekringgående och skattebedrägeri	19
3.3 Skatteplanering som ett globalt problem	21
3.4 Internprissättning	23
3.5 Skatterapportering	24
3.5.1 Reglering av skatterapportering i Finland och Storbritannien.....	25
3.5.2 Land-för-land-rapportering	26
3.5.3 Skatteavtryck.....	27
4. Tidigare studier	29
4.1 Jämförande studier om hållbarhetsrapportering	29
4.2 Studier om sambandet mellan företagsansvar och beskattning	31
4.3 Sammanfattning av tidigare studier	32
5. Forskningsmetod	35
5.1 Kvalitativ innehållsanalys	35
5.2 Data	37
5.3 Genomförande av innehållsanalysen	39
6. Empiri.....	41
6.1 Företagsbeskrivningar	41
6.1.1 Basmaterialbranschen	41
6.1.2 Teknologibranschen	43
6.1.3 Hälsovårdsbranschen.....	44
6.1.4 Telekommunikationsbranschen.....	46
6.2 Innehållet i skatterapporterna	48
6.2.1 Skattestrategi och riskhantering	48

6.2.2 Skatteparadis eller länder med låg skattesats	50
6.2.3 Skatteincitamenten och den effektiva skattesatsen.....	51
6.2.4 Samarbetet med skatteförvaltningar	52
6.2.5 Skattepraxis och internprissättning	53
6.3 Jämförelsen mellan brittiska och finska företags skatterapportering.....	54
6.4 Sammanfattning av empiri	58
7. Analys	60
7.1 Skatterapporteringens betydelse för ett företags legitimitet	60
7.2 Vilka intressenter rapporterar man för?	63
8. Avslutande diskussion.....	67
8.1 Studiens bidrag och relevans.....	68
8.2 Studiens begränsningar	69
8.3 Förslag till vidare forskning	69
Källor	71

Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFL	Bokföringslagen
CbCR	Country-By-Country Report (land-för-land-rapportering)
CSR	Corporate Social Responsibility (företagsansvar)
CTR	Corporate Tax Responsibility (ansvarsfull företagsbeskattning)
ETR	Effective Tax Rate (den effektiva skattesatsen)
EU	Europeiska Unionen
Finsif	Finland's Sustainable Investment Forum
FörfS	Lag om beskattningsförfarande
GRI	Global Reporting Initiative
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIRC	International Integrated Reporting Council
MNE	Multinational Enterprise (ett multinationellt företag)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling)
TNC	Transnational corporation (ett multinationellt företag)

1. Inledning

Företagsansvar är ett diskuterat ämne i affärsvärlden i dag. Det är fråga om företagens värderingar. De olika intressentgrupperna förväntar sig att företagen ska beakta ansvarsfrågor i sin verksamhet och i sitt beslutsfattande. Konsumenterna har blivit allt mer medvetna om och intresserade av ansvarsfrågor vilket har lett till att företagen rapporterar noggrannare om sitt ansvar (Knuutinen 2014: 103).

Diskussionen om sambandet mellan företagsansvaret och skatter är förhållandevis ny. Om beskattning hör till den diskussionen har det argumenterats både för och mot (Hardeck 2012, Knuutinen 2014, Ylönen & Laine 2015). Forskarna har i debatten fokuserat på om beskattningen över huvud taget hör till samhällsansvaret men är inte eniga om frågan. Bland annat Jenkins och Newell (2013) har framhävt att skattefrågor ska höra till företagsansvaret och att skattesystemet i ett land är en central del av samhället. Bird och Davis-Nozemack (2016) föreslår att man kan förstå och undvika skatteflykt bättre som ett hållbarhetsproblem. De lyfter fram att skatteflykt inte bara är ett ekonomiskt problem för skattemyndigheter, utan ett problem som försvagar samhällets viktiga gemensamma områden och integritet.

Staternas finansiella intressen står ändå i konflikt med företagens vinstsyfte. Skatterna bildar en stor del av kostnaderna i företagen och de spelar en viktig roll i företagens beslutsfattande. Företagen syftar först och främst till att generera så höga vinster som möjligt, och som Knuutinen (2014: 38) konstaterar är det helt naturligt att företagen syftar till att minimera sina skatter. Detta leder till intressekonflikter. Företagens vinstsyfte står i konflikt med staternas finansiella intressen. För företagen är det slutgiltiga skattebeloppet viktigast, medan staterna intresserar sig för var skatterna betalas. Ansvarsfull skattebetalning innebär att företagen betalar sina skatter i de länder där vinsterna har genererats.

Till transparent beskattning hör också publicering av företagens skatteuppgifter. I företagens skatterapporter ingår exempelvis numeriska tal, landsspecifika skatteuppgifter och information om skatteplanering och skattestrategier. Oats och Tuck (2019) lyfter fram att transparens kan i vissa situationer ha också oönskade konsekvenser och innebära risker och fallgropar. Rapportering för med sig ökade

kostnader och det finns risken att allmänheten misstolkar rapporternas budskap. Ett stort antal rapporter är ingen automatisk garanti om ansvarsfullheten.

Utmaningarna kring beskattning har blivit globala, och kampen mot skattekringgående har under de senaste åren försvårats som följd av globalisering. Digitaliseringen, ländernas olika skattesystem, etableringsfrihet och olika slags gränsöverskridande transaktioner har möjliggjort flera nya sätt att undvika skatter. De företag (oftast stora multinationella koncerner) som har kunnat undvika skatter har fått mycket uppmärksamhet i medier. Negativa uppgifter i medier har i sin tur i vissa fall försvagat företagets rykte och det finns undersökningar som till exempel den av Hardeck (2012) som visar att de företag om vilka det funnits negativa nyheter tenderar att publicera sina skatteärenden mer detaljerat.

För att motverka aggressiv skatteplanering har man utvecklat flera initiativ, både nationellt och internationellt. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) publicerade år 2013 en utredning om ett Base Erosion Profit Shifting-projekt (BEPS). Tre år senare presenterade EU-kommissionen sitt Anti Tax Avoidance-program och den landsspecifika rapporteringen för stora företag. Förutom OECD och EU arbetar många internationella och nationella utvecklingsorganisationer (Tax Justice Network, Transparency International, Oxfam och Actionaid) för en rättvis och transparent beskattning (Finnwatch 2015: 8). Många instanser har lyft fram utvecklingen av den landsspecifika rapporteringen och att den borde höra till internationella IFRS-standarderna. Bland annat Finnwatch (2015) och Knuutinen (2014: 233) har uttryckt sin vilja att intressenternas ökade krav för samhällsansvar och öppenhet kan spela en central roll i den internationella problematiken. Det är fråga om en global problematik som kan lösas endast med internationellt samarbete.

1.1 Problemdiskussion

Även om samhällsansvaret har blivit ett vardagligt och mycket diskuterat tema i affärslivet är sambandet mellan företagsansvar och skatter ett förhållandevis nytt ämne, i synnerhet i vetenskaplig litteratur. Företagens beskattningspolicy har en stor inverkan på samhället, men trots det glöms skatterna ofta i diskussionen om företagsansvar (Jenkins & Newell 2013: 379). Skatter och framför allt rättvisa skattebelopp i rätt länder har blivit en kontroversiell och etisk fråga som förutsätter

nya svar. Att kringgå skatter fördöms i allmänhet och ett företag som undviker skatter kan få ett dåligt rykte (Whait et al. 2018: 548). Rapportering är en sak men handlingen i verkligheten är en annan sak och tyvärr motsvarar dessa inte alltid varandra. Det finns företag som rapporterar att de agerar ekonomiskt, socialt och ekologiskt ansvarsfullt men ändå strävar de efter att betala så lite skatt som möjligt. Detta visade bl.a. Ylönen och Laine (2015) som undersökte skatterapportering som en CSR-fråga. Det undersökta caseföretaget påstod i sin rapportering att agera hållbart, öppet och korrekt i alla möjliga situationer, men ändå avslöjde detta företag inget om sina skattestrategier eller skatteplanering.

Den tidigare litteraturen (bl.a. Cols & Patels 2016) kring sambandet mellan hållbarhet och skatter har fokuserat på skatteplanering och på skattekringgående som globala problem. Trots att sambandet mellan CSR (Corporate Social Responsibility) och skatter har studerats under de senaste åren ur olika synvinklar, finns det fortfarande behov att bättre förstå för hur företagen i olika länder ser på skatter som en hållbarhetsfråga och hur de förmedlar skatterelaterad information i sin rapportering.

Hållbarhetsrapportering förklaras och undersöks ofta med legitimitets- och intressentteorierna. Företagen strävar efter legitimiteten genom att agera i linje med samhällets förväntningar (Deegan 2002). Företagen måste vara beredda att anpassa sin verksamhet till ständigt ändrade krav och därtill kommunicera och motivera sina handlingar till sina intressenter (Deegan et al. 2002: 319). Ändå ändras samhällets och andra intressenters förväntningar vilket leder till att företagen ständigt måste balansera mellan olika intressenters förväntningar. Enligt Adams et al. (1998: 16) är legitimitetsteorin viktig för att förklara varför företag i olika länder motiveras att använda sig av hållbarhetsredovisning.

Nobes (1998: 177) har kommit fram till att skillnaderna i hållbarhetsrapportering beror på företagets bransch och storlek samt kultur och land där företaget är verksamt och landets finansierings- och redovisningssystem. Enligt Nobes (1998) kan redovisningssystemen indelas i anglosaxiska och kontinentala länder. Storbritannien hör till den anglosaxiska redovisningstraditionen där kapitalmarknaden är stark och där den externa rapporteringen riktas huvudsakligen till aktieägarna. Finland tillsammans med andra nordiska och mellaneuropeiska länder däremot representerar

kontinentala länder där kapitalmarknaderna är svagare och där rapporteringen syftar till att tillgodose bankers, andra borgenärers, statens och skatteförvaltningens behov.

Fifka och Drabbles (2012) har kommit fram till att finska och brittiska hållbarhetsrapporter skiljer sig på grund av deras olika kulturella och socioekonomiska miljö. Med tanke på de nämnda skillnaderna mellan Finland och Storbritannien har jag valt dessa länder för denna studie. Jag vill ta reda på om de skillnader mellan ett anglosaxiskt och ett kontinentalt land som Fifka och Drabbles (2012) hittade gäller också i skatterapportering. De tar upp att det finns skillnader i hållbarhetsrapportering mellan olika länder trots att den ekonomiska och sociala utvecklingen i länderna är på samma nivå och länderna hör till samma geografiska och politiska område. (Fifka & Drabble 2012: 456) Chen och Bouvains (2009) studie bekräftar att företagen betonar olika hållbarhetsfrågor i sin rapportering beroende på vilket land företaget verkar i.

Den existerande forskningen är oenig om hur sambandet mellan företagsansvaret och beskattningen ser ut. Att försöka förstå detta samband är viktigt för att få en klarare bild av skatterapporter utgivna av multinationella företag. Denna studie belyser detta samband, ger nya insikter i ämnet och kan stöda företagen med att utveckla deras skatterapportering. Sociala fenomen kan enligt Bryman och Bell (2017) förstås bättre genom jämförelser. Med hjälp av jämförelsen erbjuder denna studie inte bara ny information om rapporteringen i respektive land utan hjälper också företagen själva att sätta den egna rapporteringen i relation till andra rapporter. Fördelen med att jämföra två länder är att det klagör detta ämnesområde tydligare än om endast ett land hade analyserats.

1.2 Syfte

Syftet med den här avhandlingen är att jämföra hur finska och brittiska företag ser på skatter som en hållbarhetsfråga i sina skatterapporter. Utgående från syftet och problemdiskussionen besvaras följande frågeställningar:

1. Vad och hur rapporterar finska och brittiska multinationella företag om beskattning i sina hållbarhetsrapporter?
2. Vilka likheter och olikheter finns det i skatterapporterna?

1.3 Avgränsningar

Jag kommer att avgränsa den här avhandlingen till endast brittiska och finska multinationella företag som rapporterar om sitt hållbarhetsarbete enligt GRI-riktlinjer (Global Reporting Initiative). Denna studie fokuserar på företagsbeskattningen, eftersom när det gäller ansvarsfull beskattning är det oftast fråga om inkomstskatter. I synnerhet sätts fokus på internationella beskattningsfrågor. Därför är kriteriet för de valda företagen att de har internationell verksamhet och att de således har en anknytning till internationell beskattning.

I den här studien kommer jag alltså att undersöka internationell beskattning på basis av företagens hållbarhetsrapporter. Hållbarhetsrapporterna är en del av företagens årsredovisning och rapporterna publiceras på företagens hemsidor. Som tidsperiod väljs rapporterna från räkenskapsåret 2020 eftersom det är det senaste året som hållbarhetsredovisningarna är upprättade. Jag vill inte välja en för bred tidsperiod för att kunna utföra min undersökning på en så djup nivå som möjligt. Som redan nämndes är diskussionen om beskattningen som en del av företagsansvaret ett relativt nytt fenomen och därför är det inte ändamålsenligt att utvidga tidsperioden.

1.4 Avhandlingens disposition

Avhandlingen består av åtta huvudkapitel som delas på den teoretiska och den empiriska delen. Inledningen fungerar som en introduktion till studien och den presenterar ämnesområdet och dess relevans. I kapitel två och tre redogörs det teoretiska ramverket, centrala begrepp och sambandet mellan företagsansvar och internationell beskattning. Tyngdpunkten ligger i sambandet mellan företagsansvar och beskattning. Därefter presenteras för denna studie relevanta tidigare forskningar. I kapitel fem diskuteras den kvalitativa innehållsanalysen som metod, datainsamlingen och undersökningsprocessen. Min empiri presenterar jag i kapitel sex och beskriver innehållet i de valda skatterapporterna. Analysen av studiens resultat ingår i kapitel sju och slutligen sammanfattas slutsatserna i kapitel åtta.

2. Teoretisk bakgrund

I detta kapitel presenteras det teoretiska ramverket och litteratur kring företagsansvar (Corporate Social Responsibility). Hållbarhetsrapportering diskuteras med hjälp av intressent- och legitimitetsteorierna. Det redogörs också för rapporteringsramverket Global Reporting Initiative eftersom företagen i denna studie rapporterar om sitt hållbarhetsarbete enligt detta ramverk.

2.1 Corporate Social Responsibility

Ansvarstagandet i affärsverksamhet är ett utbrett ämne som på sistone väckt ett stort intresse. Det engelskspråkiga begreppet är Corporate Social Responsibility som förkortas CSR. Vid en djupare studie av fenomenet öppnar sig ett antal olika begrepp: företagsansvar, samhällsansvar, ansvarsfullhet, hållbar utveckling och etisk affärsverksamhet. Den engelska motsvarigheten för begreppet ansvarsfullhet är *responsibility* som innebär ansvarskänslan, dvs. att en tar ansvar och uppfyller sina plikter. Engelskans *accountability* däremot betyder ansvarighet, dvs. principen att en människa som har beslutanderätt ställs till svars eller hålls ansvarig för sina handlingar. (Nationalencyklopedin, ansvarsfull, u.å.) Fortfarande finns det ingen entydig och allmänt accepterad definition av ansvarsfull affärsverksamhet trots att forskarna inom olika inriktningar har försökt definiera begreppet redan under flera årtionden (Aguinis & Glavas 2012). Dahlsrud (2006) analyserade i sin studie 37 olika begrepp för ansvarsfullhet, men detta var heller inte heltäckande (Carroll 2016). Oberoende det stora antalet olika begrepp anses det att hållbarhet innebär att tänka på lång sikt. Ett ansvarsfullt företag tar i sin verksamhet både kortsiktiga och långsiktiga behov i beaktande, dvs. man ser till att framtida generationer också har möjligheter att tillfredsställa sina behov. Förenta Nationerna presenterade denna allmänt använd definition i Brundtlandrapporten år 1987. (Brundtland Report 1987: 16)

I CSR ingår traditionellt tre olika dimensioner: ekonomiskt, socialt och ekologiskt ansvar (Knuutinen 2014: 37). Halkos och Nomikos (2020) menar att CSR handlar om att hitta en balans mellan dessa tre aspekter. Global Reporting Initiative (GRI) använder också den här tredelade klassificeringen i sitt ramverk för hållbarhetsrapportering, vilket kommer att diskuteras närmare i följande kapitel. I motsats till lagar är det frivilligt att ta ansvar för samhällsfrågor, och detta är den

grundläggande idén med CSR. CSR förutsätts alltså inte i lagstiftningen utan det är snarare fråga om allmänhetens krav och förväntningar och den ökade medvetenheten om hållbarhet (Knuutinen 2014: 38). Några definitioner av CSR hävdar att en åtgärd måste vara fullständigt frivillig för att kunna betraktas som socialt ansvarsfull medan andra tillåter att en ansvarsfull handling delvis kan innehålla också lagliga krav (Carroll 2016).

Vanligtvis handlar CSR om att ett företag förstår effekterna av sin verksamhet på det omgivande samhället och tar ansvar för sina handlingar. Ett ansvarsfullt företag beaktar inte endast aktieägare utan också kunder, anställda, myndigheter, leverantörer, medier och medborgarorganisationer (Carroll 2016). Enligt Bird och Nozemack (2016) är styrkan i CSR att det konkretiserar företagets samhällliga plikter och skyldigheter. Företagen kan också utnyttja CSR för att analysera de effekter som det har för sina olika intressenter och proaktivt beräkna vilka konsekvenser företagets beslut har för olika intressenter. Den här mångfalden av olika intressenter är sannolikt en orsak till att det är utmanande att hitta en allmängiltig definition för CSR. Olika intressenter har olika agendor, förväntningar och uppfattningar om ansvarstagandet. Att CSR som fenomen är så splittrat på olika vetenskapsområden har ytterligare försvårat definitionerna (Aguinis & Glavas 2012). Företagen kan arbeta med CSR på otaliga sätt, och anledningarna till ansvarsfulla aktiviteter kan variera mycket. För syftet med denna avhandling är det ändå inte nödvändigt att gå in på detaljer.

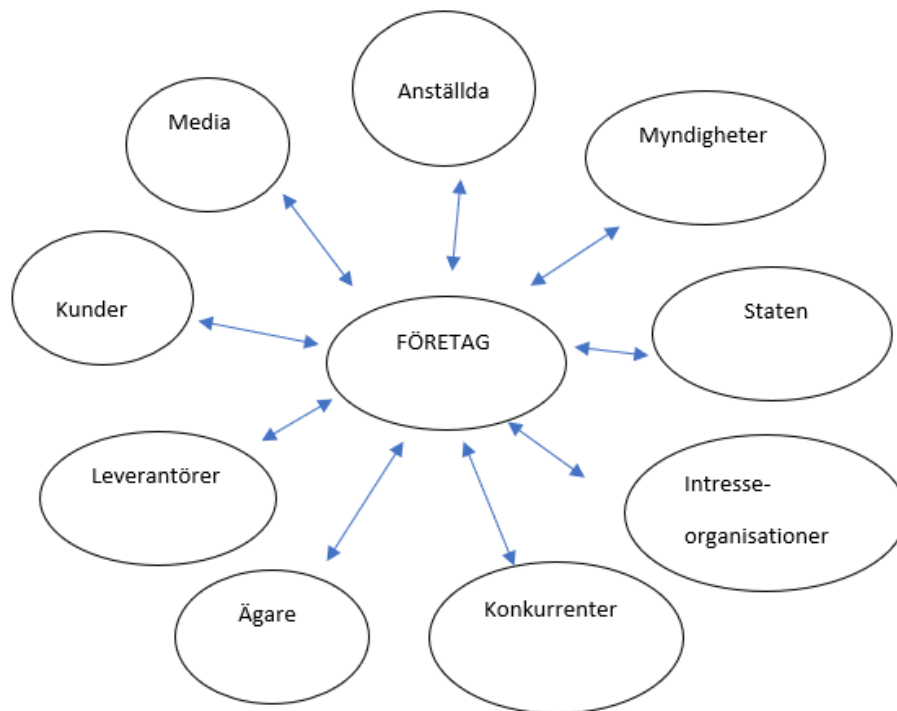
På grund av denna avhandlings syfte är det värt att lyfta fram kulturella aspekter och betydelsen av skillnader i olika länder. Exempelvis noterar Chen och Bouvain (2009: 302) att också det land där ett företag har sitt huvudkontor kan spela en viktig roll för icke-finansiell rapportering. Bland annat Kolk et al. (2001), Meek et. al. (1995) samt Niskala och Pretes (1995) har undersökt detta (Chen & Bouvain 2009: 302). Enligt Halme och Huse (1997) har de nordiska länderna i sin tur traditionellt engagerat sig på miljöfrågor. När Soskice och Hall (2001: 22) undersökte ekonomisystem i USA, Australien, Storbritannien, Tyskland och nordiska länder, drog de slutsatsen att USA, Storbritannien och Australien hör till s.k. liberala marknadsekonomier, medan Tyskland och de nordiska länderna liknar mera s.k. koordinerade marknadsekonomier. De anser att Tyskland ofta ses som ett typiskt exempel av ett europeiskt system där banker och förvaltningen spelar en stor roll (Whitley 1999 i Hall & Soskice 2001: 22).

Nobes (1998) har delat systemen av redovisningsrapportering på två olika grupper. Å ena sidan finns det länder där man i första hand rapporterar för aktieägarna (USA, Australien och Storbritannien). Till den andra gruppen hör däremot Tyskland där avsikten med rapportering är att uppfylla kraven av borgenärerna och skatteförvaltningen.

2.2 Intressentteorin

När det är fråga om intressentteorin finns det knappast några texter utan en hänvisning till Edward R. Freeman. Han har beskrivits som far till intressentteorin (Freeman 2005: 433, Freeman 2009: 97, Laplume et al. 2008: 1152) eftersom han år 1984 publicerade den klassiska boken *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. I denna bok hävdade Freeman och hans kolleger att företagen borde ha en särskild strategi för varje grupp som kunde påverka eller bli påverkad av företagets verksamhet (Freeman 2005: 420). Här har den klassiska definitionen av begreppet *intressent* sitt ursprung. Intressenterna kan vanligtvis delas in i två grupper: primära och sekundära intressenter (Clarkson 1995). De förstnämnda intressenterna är exempelvis anställda, aktieägare, kunder och leverantörer, och enligt Freeman kan ett företag inte överleva utan primära intressenter. Sekundära intressenter, såsom långivare och samhället, är inte nödvändigtvis livsviktiga men också de har ett intresse för företagets verksamhet. (Freeman, 2010) De tre viktigaste av dessa är i allmänhet kunder, investerare och anställda (Dowling 2013: 183).

Senare år 2010 föreslog Freeman en annan klassifiering enligt vilken det finns interna och externa intressenter samt kooperativa och konkurrerande intressenter. De förstnämnda framkallar möjligheter för ett företag, medan de sistnämnda innebär ett hot. (Freeman 2010) Efter Freeman har många andra forskare kategoriserat intressenter på flera olika sätt. Deegan (2002: 294) skiljer sig mellan en etisk och en normativ gren. Den etiska grenen tar mera olika intressentgrupper i beaktande och lägger vikt vid etiska frågor. Företagets behov att ha kontroll över sina intressenter och särskilt de intressenter som har med företagets resurser att göra, står i fokus i den normativa grenen.



Figur 1: Intressentmodell. Egen modifiering av modellen i Freeman (2010: 25)

Intressentteorin har kritiserats på grund av att den fokuserar för starkt på endast företagets synvinkel (Mitchell, Agle & Wood 1997). Marsden (2005: 361) har framhåvt att modellen indikerar att företaget är viktigare än dess intressenter eftersom företaget är i mitten. Det centrala som modellen ovan också föreställer är relationen mellan ett företag och dess intressenter. Denna relation beror på vilka krav intressenterna ställer på ett företag (Freeman 2010). Företagen måste i praktiken hantera olika intressenters olika förväntningar med begränsade resurser (De la Cuesta-Gonzalez och Pardo 2019). På grund av detta ska företagen bestämma vilka specifika frågor (eller närmare ansvarsfrågor) är viktigast och hur dessa ska hanteras. Intressentteorin förklarar således varför och hur företagen arbetar med ansvarsfrågor (Aguinis & Glavas 2012; Frynas & Yamahaki 2016).

Mitchell, Agle och Wood (1997) anser att betydelsen av intressenter bestäms av makt, legitimitet och angelägenhet. En intressent kan få makten över ett företag eller andra intressenter och få dem agera på ett visst sätt. Med legitimitet avses omgivningens uppfattning om hur acceptabelt och legitimt kravet är. Den tredje faktorn innebär att de viktigaste kraven är de som förutsätter omedelbar uppmärksamhet. Ju flera av dessa

tre villkor en intressent har, desto väsentligare den borde vara för ett företag och dess behov ska prioriteras. (Mitchell, Agle & Wood 1997)

Intressentteorin har ytterligare ansetts bilda en motsats eller ett alternativ till den tradition som betonar endast ägarnas vinstmaximering (Kujala 2014: 9). I enlighet med Freeman anser också Deegan (2002) att ett företags framgång enligt intressentteorin är på lång sikt beroende av företagets relationer till sina intressenter. Det är fråga om en ömsesidig samverkan mellan företaget och dess intressenter (Donaldson & Preston 1995: 68), och denna växelverkan är kontinuerlig (Kujala 2014). Var och en av intressenterna vill maximera sin egen nytta och således är de likställda i förhållande till varandra (Donaldson & Preston 1995: 68).

Därför har Kujala (2014: 11) i sin tur koncentrerat sig på ett annat synsätt som baserar sig på hur företagen kan skapa värde för och med sina intressenter. Kujala hänvisar till Barringer & Harrison (2000), Post et al. (2002) samt Svendsen et al. (2002) som har konstaterat att ett företag borde kunna upprätthålla sådana intressentrelationer som kommer alla parter till nytta och som baserar sig på samarbetet och växelverkan. Sådana relationer skapar värde både för företaget och för intressentgrupper.

2.3 Legitimitetsteorin

I legitimitetsteorin är det fråga om hur företagets verksamhet är i linje med samhällets krav, normer och förväntningar. Enligt Deegan (2002) är detta så kallade "sociala kontrakt" något som företagen ständigt strävar efter, annars kan samhället ålägga sanktioner och begränsningar på ett företag och dess verksamhet. Det sociala kontraktet omfattar mångfalden av olika implicita och explicita förväntningar som samhället har för företag (Deegan & Unerman 2011: 268). Ändå kritiserar Deegan (2018: 2319-2320) att teorin inte har något svar på situationen när ett företag uppfyller kontraktets villkor. Det vill säga, kontraktet ställer inga krav på samhället i en sådan situation. Enligt Deegan (2018: 2315) är organisationerna en del av ett större socialt system och företagen har ingen automatisk rätt till resurser i samhället. Därför måste företagen visa att de är legitima och därmed få rätten till resurser (Mathews 1997). Legitimiteten är alltså förutsättningen för ett företags existens.

Ett annat problem är att rapportering är en sak men handlingen i verkligheten är en annan sak, och tyvärr motsvarar hållbarhetsrapportering inte alltid ett företags verkliga handlingar. Lightstone och Driscoll (2008: 7) kom i sin studie fram till att några företag avsiktligt beskrev sina hållbarhetsåtgärder otydligt för att uppnå legitimitet. Detta visar att hållbarhetsrapportering inte är någon garanti om hållbarhet. Samma problem har också kritiserats av Czinkota et al. (2014) som har framhållt att problemet är att basis för legitimitetsteorin är ett företags egen syn på sin hållbarhetsprestanda men inte verkliga handlingar.

Legitimiteten kan ändå förbättras genom att företaget informerar intressenter om den pågående situationen (Lightstone och Driscoll 2008: 9). Det vanligaste sättet att övertyga utomstående om företagets legitimitet är att rapportera om hållbarhetsarbetet (Deegan 2002). Med andra ord är legitimitetsteorin orsaken till företagets hållbarhetsrapportering (O'Donovan 2002). Enligt Hurst (1970) och Lindblom (1994, i Lanis & Richardson 2013: 77) syftar företagen med årliga rapporter till att lindra oro eller bekymmer som samhället eventuellt har om företagets åtgärder.

Legitimitet är inget för evigt hållande och stabilt status utan de normer och värderingar som råder i samhället förändras ständigt. När samhällets eller andra intressenters förväntningar förändras krävs att företagen ständigt anpassa sin verksamhet och synsätt. Detta förutsätter ytterligare att företagen är i växelverkan med intressenter. Här syns det tydliga sambandet mellan intressentteorin och legitimitetsteorin. Båda teorierna handlar om samma ämne men perspektivet skiljer sig. Det centrala i intressentteorin är relationen mellan ett företag och dess intressenter, medan legitimitetsteorin handlar om om ett företags och samhällets normer motsvarar varandra (Deegan & Unerman 2011: 348).

Företagen kan välja mellan flera olika strategier för att skapa, upprätthålla eller reparera sin legitimitet. Konkret handlar det om kommunikation mellan företag och omgivningen. Företagen kan enligt Dowling och Pfeffer (1975) använda sig av tre olika sätt för att nå legitimitet:

- 1) ändra sina egna målsättningar med syfte att de motsvarar samhällets förväntningar
- 2) påverka hur intressenterna ser på legitimitet
- 3) förknippa sina operationer med legitima organisationer.

För Suchman (1995) är det i grunden fråga om omgivningens uppfattningar om ett företags aktiviteter. Suchman har klassificerat definitionerna av legitimitet i tre huvudgrupper: pragmatisk, moralisk och kognitiv legitimitet. Enligt den pragmatiska legitimiteten är företaget i direkt utbyte med sina närmaste intressenter, och pragmatisk legitimitet baserar sig på att intressenter ser någon egennytta genom företags handlingar. Moralisk legitimitet handlar om att intressenter utvärderar företags handlingar utifrån vad som tycks vara rätt eller fel. Kognitiv legitimitet innebär att intressenter inte utvärderar företags handlingar. I stället handlar det om intressenters grundvärderingar. (Suchman 1995)

Lanis och Richardson (2013) jämförde i sin studie 40 företag varav hälften hade utnyttjat aggressiv skatteplanering och hälften inte hade gjort det. Deras resultat visar att det finns ett samband mellan legitimitetsteorin och aggressiv skatteplanering. De företag som hade använt sig av aggressiv skatteplanering rapporterade mer omfattande. Khan et al. (2013) framhäver att det är ett företags högsta ledning som ansvarar för att fastställa eventuella legitimitetsklyftor och därefter vidta nödvändiga åtgärder. När det gäller skatter kan ett legitimitetsgap uppstå exempelvis om media eller en medborgarorganisation avslöjar att ett företag har övat aggressiv skatteplanering.

Deegan (2018: 2318) tar även upp några nackdelar med legitimitetsteorin. Först och främst är legitimitetsteorin tämligen svartvit; en organisation antingen har legitimitet eller inte. Detta tudel tar inga underkategorier till hänsyn som ändå finns i verkligheten. Vidare tenderar legitimitetsteoretiker att ignorera större externa och sociala strukturer, olika organisationer och statens roll.

2.4 Hållbarhetsrapportering

För att uppnå legitimitet räcker det inte till att ett företags värderingar motsvarar omgivningens värderingar, utan företagen måste därtill kommunicera sina värdesystem för sina intressenter (Deegan et al. 2002: 319). En hållbarhetsrapport är en publikation som en organisation upprättar för att berätta om och motivera för sina handlingar. Hållbarhetsredovisningen (på engelska *sustainability reporting* eller *CSR reporting*) är ett konkret sätt att visa hur ett företag tar ansvar och arbetar för en hållbar

utveckling. Meningen med extern redovisning är att underlätta den informationsasymmetri som finns mellan intressenter utanför företaget och människor i företaget som har mer information (Johansson, Johansson, Marton & Pautsch 2013). Vukic, Omazic och Aleksic (2018: 282) definierar hållbarhetsrapporteringen på följande sätt:

CSR reporting is a form of increased transparency that implies providing relevant and timely information to all interested users in order to optimize understanding and decision making and ensure more transparent and efficient business.

Också Knuutinen (2014b: 38-39) kopplar transparens med hållbarhetsrapportering och tillägger att företagsansvar kräver öppenhet. Ett ansvarsfullt företag rapporterar sina aktiviteter offentligt och transparent vilket gör det möjligt att allmänheten kan granska och bilda sin åsikt om företaget. Hållbarhetsrapporteringen ger möjligheten för intressegrupper att bedöma företagets verksamhet och ansvarsfullhet. Behoven och önskemål av olika intressegrupper är ändå olika vilket gör det svårare för företagen att svara till alla förväntningar. Preston och Post (1975) har poängterat att företagen upprättar sina hållbarhetsrapporter just som svar på dessa ändrande uppfattningar. (Lightstone & Driscoll 2008: 9)

Det finns flera riktlinjer och ramverk för hållbarhetsrapporteringen, men vad utformningen gäller så har man lämnat stort utrymme för företagen själva. Muttonen och Middleton (2020: 21) lyfter fram att den frivilliga karaktären av CSR standarder och företagens egna motiv lämnar stort utrymme för variation mellan olika länder. Enligt Muttonen och Middleton förbereder företagen uppgifter för att vara mer transparenta såsom staten kräver. En annan fråga är ändå om företagen också är beredda att publicera alla dessa uppgifter. Det finns alltså ingen entydig regel för hur en hållbarhetsrapport ska se ut. Rapporten kan vara en del av företagets årsredovisning eller den kan lämnas in som en skild rapport.

De flesta företag publicerar alltså rapporter om sitt hållbarhetsarbete på grund av allmänhetens ökande krav. Motiven bakom hållbarhetsrapportering kan ändå variera avsevärt. Det kan vara fråga om ett allmänt sätt i den bransch företaget hör till och därför vill företagen följa med. En annan anledning kan vara att företagets legitimitet har blivit hotad. I en sådan situation är hållbarhetsrapportering en möjlighet att svara

på hotet (Deegan 2002). Det finns också flera olika utmärkelser och priser som man kan vinna med särskild lyckad hållbarhetsredovisning, och därmed kan företagen få en del positiv uppmärksamhet i media (Deegan & Carrol 1993).

Extern granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter är frivilligt i Finland och endast få företag låter en extern granskare verifiera sina hållbarhetsrapporter. Det finns många instanser som erbjuder certifieringstjänster på samma sätt som revision. Det finns forskare – som till exempel Emma-Riikka Myllymäki – som anser att företagen borde satsa oftare på en extern, objektiv granskning. Enligt Myllymäki är det viktigt att företagen också rapporterar om sina utmaningar, inte bara om positiva saker. Undersökningar har visat att certifieringen är betydande och den har positiva konsekvenser. (Kähönen 2019: 9)

2.5 Global Reporting Initiative

Global Reporting Initiative (GRI) är ett internationellt nätverksbaserat organ som grundades år 1997 och har sitt huvudkontor i Amsterdam. Enligt KPMG:s undersökning tillämpade 73% av världens största företag GRI-ramverket för rapportering av sina icke-finansiella upplysningar (KPMG 2020). GRI:s mål är att stöda företag inom olika branscher med hållbarhetsrapportering. Ramverket fungerar som ett verktyg som hjälper företag att kommunicera sin påverkan till viktiga intressenter när det gäller olika ansvarsfrågor t.ex. klimatförändring, korruption och mänskliga rättigheter. (Global Reporting Initiative 2021a) GRI syftar till att främja transparens och ansvarstagande i organisationer samt intressenternas engagemang (Vigneau et al. 2015: 472).

Man har under 2000-talet utvecklat fyra olika versioner av GRI-ramverket som kallas G1-G4. År 2016 avstod man från riktlinjerna och lanserade första globala *GRI Standards*. Dessa består av tre allmänna standarder (Universal Standards), särskilda standarder för 40 olika sektorer (Sector Standards) och 33 ämnesspecifika upplysningar (Topic Standards) som har delats på ekonomiska, miljömässiga och sociala standarder. Tidigare enligt G4-riktlinjerna kunde företagen välja mellan två nivåer; antingen tillämpa standarder begränsat (Core-nivån) eller rapportera

omfattande (Comprehensive-nivån). I dag finns det dessa alternativ inte längre. (Global Reporting Initiative 2021a)

GRI erbjuder information om rapporternas omfattning och kvalitet men inte själva hållbarhetsprestanda i företagen. Anvisningarna handlar om *vad* och *hur* företagen kan rapportera, men ramverket innehåller inga bindande krav. Nu för tiden ligger fokuset snarare på *vad* företagen ska rapportera än *hur*. (Vigneau et al. 2015) Företagen får själva välja var de publicerar sin GRI-rapport; i årsredovisningen, i hållbarhetsrapporten, som ett separat dokument eller på företagets webbplats. I rapporten ska ingå ett s.k. *GRI content index*, dvs. en översikt över de standarder som företaget har använt (Global Reporting Initiative 2021b: 5).

Enligt KPMG:s globala studie (2015: 36) finns det två huvudsakliga anledningar till GRI-rapporteringen. För det första håller företagens intressenter information om företagsansvar i allt större utsträckning för relevant för att bättre kunna förstå ett företags risker och möjligheter. För det andra ställer börsen och statsledningen högre krav på företag när det gäller företagsansvar i företagens årsrapporter. (KPMG 2015) Wallström (2020) anser att företag kan genom att följa GRI visa sitt samhällsvärde, stärka förtroendet för skattesystemet och således skapa bättre underlag för investerare.

Vigneau et al. (2015) anser att företag kan rapportera enligt GRI med syftet att skaffa sig legitimitet och att de företag som rapporterar enligt GRI-riktlinjer automatiskt får ett bra rykte. Andra forskare har ändå argumenterat mot att GRI-rapporter alltid skulle vara den enda sanningen. En av kritikerna är Chersan (2016: 423) som har lyft fram Volkswagen-skandalen som visade att rapporterna hade upprättats enligt alla regler men de motsvarade ändå inte verkligheten. En orsak till utmaningar med GRI-riktlinjerna kan vara att standarderna är frivilliga och varje organisation kan tolka dem på olika sätt (Vigneau et al. 2015).

Även Szennay, Szigeti, Kovacs och Szabo (2019) beskriver GRI som en "meny" av miljömässiga och sociala indikatorer och att dessa indikatorer inte alltid bildar en fullständig bild av ett företags hållbarhet. Chersan (2016: 432) tar i sin studie upp en intressant detalj, nämligen att det närmast är stora internationella bolag som tagit GRI i bruk, eftersom de största organisationerna har även de största resurserna. Samtidigt har de stora bolagen oftast även störst påverkan på omgivningen och flera och viktigare

intressenter. I motsats är andelen av företag som använder GRI betydligt mindre bland små företag på grund av GRI-rapporteringens höga kostnader och komplexitet.

3. Beskattning som en del av företagsansvar

I detta kapitel diskuteras beskattning som en ansvarsfråga. Med tanke på avhandlingens syfte behandlas olika former av skatteplanering och skatteflykt från internationell synvinkel. Ett centralt tema i internationell beskattning är internprissättning och OECD:s modellskatteavtal som presenteras i kapitel 3.4. Slutligen beskrivs centrala riktlinjer och reglering inom skatterapportering.

3.1 Sambandet mellan skatter och företagsansvar

Det viktigaste syftet med beskattningen är att finansiera staternas offentliga sektor; infrastrukturen, utbildningen, försvaret, lagstiftningen osv. Skatterna kan anses vara inkomstöverföring från ägarna till samhället. Man samlar skatter ändå inte endast av den anledningen. Staten använder skatter också för att kunna påverka och styra individer och organisationer. Bakom de olika åtgärderna kan man se makthavarens olika värderingar. När samhällets normer förändras måste företagen anpassa sig till de nya värderingarna (Jenkins & Newell, 2013: 390 ff.).

Jenkins och Newell (2013) har påpekat att ett lands skattesystem är en väsentlig del av samhället och gör det möjligt att samhället fungerar. Vidare anser de att det är viktigt att inkludera skattefrågor i CSR. Forskarna har fokuserat i diskussionen på om beskattningen över huvud taget hör till samhällsansvaret men är inte eniga om frågan. Förhållandet mellan kringgående av skatt och CSR är också omstritt (Ylönen och Laine 2015: 8). Att följa lagar hör i alla fall till ansvarsfull beskattning (Knuutinen 2014: 38). Utöver lagens bokstav borde man ta hänsyn till lagsstiftarens ändamål, dvs. ett ansvarsfullt företag utnyttjar inte vart och ett kryphål som finns i lagtexten. Samtidigt innebär ansvarsfullhet ändå inte att man borde betala extra skatter eller att företagen inte skulle kunna använda vederbörliga skatteplaneringsåtgärder. De la Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019: 2167) diskuterar problematiken om “a fair share of taxes” som olika intressenter kan förstå på olika sätt:

“CTR [corporate tax responsibility] is defined as the set of tax-related practices and policies that allow companies to pay a fair share of taxes as a function of the generated value in each jurisdiction in which they operate and to then publicly disclose them. Disclosure should cover disaggregated quantitative data and information on practices and policies.” (De la Cuesta-Gonzales & Pardo 2019: 2167)

Avi-Yonah (2014) anser att det hur företagen ser på CSR beror på ur vilken synvinkel företaget ser det självt. När det gäller rätten att beskatta företag måste man diskutera hurdan syn på företagen man har. Synen på företag har en inverkan på bilden av företagets samhällsansvar och dess dimensioner. Enligt Avi-Yonah (2014: 14) kan företaget betraktas antingen som ett avtalsnätverk mellan dess olika intressegrupper och ägare, som en konstgjord skapelse av lagen eller som en separat och fristående aktör som är oberoende av staten och andra intressegrupper.

Moser och Martin (2012: 798) har konstaterat att man traditionellt har sett kopplingen mellan företagsansvar och skatteundvikande ur två synpunkter. Den ena är aktieägares synvinkel som innebär att företagsledarna först och främst är ansvariga för företagets ägare. Alla beslut som ledningen fattar påverkar ägarna. Skatter ses vara enkelt en kostnad för att kunna driva verksamhet (Stephenson & Vracheva 2016: 8). Den andra synpunkten beaktar ett större antal olika intressentgrupper, inte endast aktieägare. Stephenson och Vracheva (2016: 8) hänvisar till Avi-Yonah (2008) och Sikka (2010; 2013) som har poängterat att företagen ur det andra perspektivet bär ansvar gentemot flera intressenter i alla länder där vinster genereras.

Skatteflykt innebär i praktiken att skattepengar överförs från samhället till aktieägarna (Dowling 2014: 174). Knuutinen (2014b: 131) har i sin tur påpekat att de slutliga inkomsttagarna – vars förmögenhet sist och slutligen ökar – är fysiska personer som direkt eller indirekt äger aktier i ett bolag. I företagsbeskattningen är det alltså indirekt fråga om beskattning av fysiska personer, det vill säga av aktieägarnas skatter. I så fall kan man fråga varför företagen ska beskattas som en separat beskattningsbar enhet i inkomstbeskattningen.

Företagen bör betala skatter eftersom de utnyttjar i sin verksamhet tjänster och naturresurser som har möjliggjorts med gemensamma skattepengar (Finnwatch 2015: 10). Stephenson och Vracheva (2015: 8) tillägger att samhället utan skatteintäkter inte kunde erbjuda många kommunala tjänster som t.ex. utbildning och infrastruktur. Vidare noterar Stephenson och Vracheva (2015) att företagets personal också utnyttjar dessa tjänster, vilket kan anses vara en fördel ur företagets synvinkel. Stephenson och Vracheva (2015) hänvisar också till Avi-Yonah (2008) och Sikka (2010) som har poängterat att företagen även kan ha nytta av statens rättssystem och finansmarknader.

Finnwatch (2013, 18) har sammanställt följande sju principer och aktiviteter som beskriver ansvarsfull beskattning:

- 1) Skattebetalningen skildrar ett företags ekonomiska verksamhet. Skatterna betalas i de länder där företaget är verksamt i på basis av de verkliga aktiviteterna och mervärdet som skapas.
- 2) I skatteplaneringen ska företagen följa både lagstiftning och lagstiftarens ändamål. Kryphål i lagstiftning får inte utnyttjas.
- 3) Företaget har en offentlig skattestrategi eller reglementet som har utarbetats i samarbete med de mest centrala intressenterna. Företaget informerar om sina skattebetalningar på ett öppet och förståeligt sätt.
- 4) Företaget offentliggör sina skatter, vinster, omsättning, koncerninterna finansieringsarrangemang, löner och antal anställda uppdelade på alla länder där verksamhet ägt rum.
- 5) Företaget använder inte skatteparadis, hemliga stater eller ogenomskinnliga ägandeformer med syfte att undvika skatter.
- 6) Företaget offentliggör sin koncernstruktur och sina ägare.
- 7) Företaget missbrukar inte sin dominerande ställning för att uppnå orättvisa eller avvikande skatteförmåner när den förhandlar med stater.

Betydelsen av ansvarsfull skattebetalning betonas i kriser. Finland's Sustainable Investment Forum (Finsif) påpekar att diskussionen om ansvarsfull beskattning har på sistone anslutit sig till debatten om statligt stöd till företagen på grund av den pågående coronapandemin. Många instanser har övervägt hur företagen som har verksamhet t.ex. i skatteparadis kunde uteslutas från att få coronastöd och subventioner. På grund av den globala pandemin har skatteintäkternas betydelse för att upprätthålla samhällets centrala funktioner blivit allt viktigare. (Hietanen 2020, www.finsif.fi)

3.2 Tredelningen av skatteflykt: skatteplanering, skattekringgående och skattebedrägeri

Det är vanligt att skattepliktiga strävar efter att minimera sin sammanlagda skattebörda. Detta är förståeligt om man tänker hur stor del av företagets alla kostnader som omfattas av olika skatter. Dessutom är vinstdrivande företags främsta

syfte att maximera ägarnas vinster, med andra ord att minimera kostnader. När det gäller betalning av skatt har olika forskare definierat företagens beteende på flera olika sätt, och således finns det ett stort antal olika begrepp kring detta fenomen. I forskningslitteratur och i allmänhet pratas det om skatteminskning, skattefusk, skatteflykt, skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteplanering. Knuutinen (2014b: 172) skiljer mellan tre olika sätt att minimera skatt: skatteflykt, skatteundandragande och skatteplanering. Det är viktigt att kunna skilja mellan dessa begrepp eftersom de spelar en central roll kring ämnet och på grund av den svåra gränsdragningen upplevs de ofta oklara.

Tillämpningsområdet för bestämmelsen om kringgående av skatt har föreskrivits i 28 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Syftet är att förhindra ogrundade skatteförmåner. I bestämmelsen konstateras att när någon åtgärd uppenbarligen vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt, kan den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten uppskattas. Skatteförvaltningen påpekar därtill att den skatteskyldige kan även sträva efter att minimera skatten genom sådana skatteförmåner som är främmande för lagens syfte och åtgärder som vidtas huvudsakligen för att undvika otrevliga skattepåföljder. (Skatteförvaltningen 2016)

Skatteflykt är inte bara ett ekonomiskt problem för skattemyndigheter, utan ett problem som försvagar samhällets viktiga gemensamma områden och integritet (Bird & Davis-Nozemack 2016). Bird och Davis-Nozemack (2016) anser att man kan förstå och undvika skatteflykt bättre som ett hållbarhetsproblem och man kan således förstå skattekringgående och dess konsekvenser för samhället bredare. De påpekar ytterligare att beskattningen ingår i hållbarheten och drar slutsatsen att integrerande hållbarhetsprinciper kan minska förekomsten och acceptans av skatteundandragande.

Det finns två typer av skatteplanering: vederbörlig och aggressiv skatteplanering. Gemensamt för vart och ett av dessa begrepp är att de leder till minskade skatteintäkter för stater (Knuutinen 2014b: 308). Skatteplanering är oftast vederbörlig och nyttig. Till exempel när man grundar ett nytt företag lönar det sig att fundera på skattefrågor eftersom olika företagsformer beskattas på olika sätt. (Knuutinen 2014: 185). Huseynov och Klamm (2012) har lyft fram samma sak, dvs. att skatteplanering kan också vara positiv. Till exempel aktieägare tycker att skatteplaneringen är positiv när företagets vinst ökar. Enligt Lanis och Richardson (2012) innebär aggressiv

skatteplanering alla aktiviteter att minimera skattekostnader, både de lagliga och olagliga sätten.

Man har också diskuterat sambandet mellan skatteplanering och samhällsansvaret (Lanis & Richardson 2012). Hoi, Wu och Zhang (2013) genomförde en studie som visade att företagskulturen kan påverka företagets skatteplanering. De kunde i sin studie visa att det finns ett samband mellan beskattning och oansvarig CSR. Det finns företag där företagskulturen främjar oansvariga åtgärder och skatteundvikande. I andra företag kan en annan företagskultur leda till ansvarsfullhet och mindre aggressiv skatteplanering. Deras resultat tyder på att företag med mindre ansvariga CSR-aktiviteter använder mera aggressiv skatteplanering, medan företagskulturer som främjar mer ansvariga CSR-aktiviteter har en mindre aggressiv skatteplanering. Laguir et al. (2015) undersökte också sambandet mellan samhällsansvaret och skatteplanering. Deras resultat visar att skatteplaneringen var mer aggressiv i företag som lägger vikt vid ekonomiskt ansvar jämfört med de företag som höll det sociala ansvaret för viktigare.

3.3 Skatteplanering som ett globalt problem

Utmaningarna kring beskattning har under de senaste åren blivit globala, och digitaliseringen, ländernas olika skattesystem, etableringsfrihet och olika slags gränsöverskridande transaktioner har lett till flera nya sätt att undvika skatter. I EU gäller rörelsefrihet, vilket leder till ökad skattekonkurrens mellan olika länder eftersom varje land har sin egen skattelagstiftning (Knuutinen 2014, 209–212). Ylönen och Laine (2015: 10) framhäver att multinationella företag som är starkt synliga aktörer i samhället har stor inverkan på hur verkligheten formas och utvecklas. Det har sagts att multinationella företag har till och med mera makt än stater. Orsaken till detta är delvis att det inte finns några entydiga regler som skulle gälla multinationella storföretag. Problemen blir värre när olika länders åsikter om vad som är skatteundandragande och vad som inte skiljer sig.

Knuutinen (2014: 204-205) tar också upp att internationaliseringen av beskattningen har lett till att det är svårare att arbeta med lagstiftningen och tolka lagar. Enligt

Knuutinen (2014) beror detta på att lagstiftaren måste beakta och överväga flera regleringar, bl.a. EU:s lagstiftning och rättspraxis, EU:s avtal om mänskliga rättigheter, skatteavtalen och enskilda länders egna lagar. Med tanke på internationell skatteplanering finns det speciellt två oönskade fall: dubbelbeskattning och bristfällig beskattning. Dubbelbeskattningen är skadlig för skatteskyldiga därför att företaget måste betala mera skatt och således minskar inkomsterna. Av underbeskattningen däremot lider staterna - och indirekt även skattebetalare - när samhällens inkomster minskar. Finnwatch (2017) påpekar att ett multinationellt företags skattebidrag inte kan bedömas på ett heltäckande sätt, och anser att uppgifterna om koncernbolagens verksamhet, vinster och skatter i olika länder bör vara tillgängliga. Bristen på information kan enligt Finnwatch hindra skattemyndigheten att ingripa i aggressiv skatteplanering och skatteundandragande. Det största problemet är ändå att informationen inte är transparent så kan pressen, forskare och allmänheten inte bedöma effekter av aggressiv skatteplanering för att kunna ta itu med åtgärder mot problemen. (Finnwatch 2017: 20)

I samband med diskussionen om beskattning och hållbarhet har man också lyft fram globala hållbarhetsmål som huvudsakligen finansieras med skattepengar. Skatterna främjar jämställdhet i och med att skatteintäkter mobiliseras. Den ansvarsfulla skattebetalningen har en särskilt viktig roll för utvecklingsländerna eftersom skatterna är en av de viktigaste finansieringskällorna för utvecklingsländer och många utvecklingsländer är beroende av utländska investeringar (Förenta Nationerna, u.å.). Enligt Finnwatch (2013: 12) beror detta på strukturerna i den internationella skattepolitiken och bristen på resurserna. Vidare är maktpositionerna mellan små utvecklingsländer och stora multinationella företag i obalans.

Muller och Kolk (2012) kom i sin studie till samma resultat som Finnwatch (2013) när det gäller beskattningens roll för utvecklingsländer. De fann att multinationella företag ser beskattningen i utvecklingsländerna som en del av sitt sociala ansvar och att utländska multinationella företag betalar betydligt högre skatter än lokala företag. De undersökte uppgifter på företagsnivå i tre olika sektorer i Indien för att ta reda på om multinationella företagens dotterbolag som anses vara socialt ansvarsfulla betalar mera skatt än respektive företag med ett sämre rykte.

3.4 Internprissättning

I internationell beskattning avses med internprissättning sådana principer om prissättning som är godtagbara som en beskattningsbar inkomst i en stat och som en avdragbar utgift i en annan stat. Multinationella företag ska fastställa priser för interna transaktioner i enlighet med den så kallade armlängdsprincipen (på engelska *the arm's length principle*). Detta innebär att koncerner måste kunna visa att de priser som de använder internt motsvarar priser som används mellan oberoende parter. Armlängdsprincipen är ett sätt med vilket företag kan flytta sina inkomster till skatteparadis, dvs. att kringgå skatter. I skatteparadis kan exempelvis finnas dotterbolag utan verksamhet som ändå påstår sig göra inkomst. (Fink 2013)

Principen om marknadsmässiga villkor tas upp i artikel 9 i OECD:s modellskatteavtal. Avsikten med OECD:s riktlinjer är att hjälpa skattemyndigheter, stater och multinationella företag genom att föreslå ömsesidiga lösningar på internprissättningsfrågor (OECD 2017). Enskilda länder får implementera OECD:s riktlinjer för internprissättning i respektive lands nationella skattelagstiftning (Yao 2013: 2). I Finland hanteras regleringen av internprissättning av Skatteförvaltningen. Om Skatteförvaltningen tycker att ett företags transaktioner har prissatts i strid med armlängdsprincipen kan Skatteförvaltningen justera den beskattningsbara inkomsten (Skatteförvaltningen 2018).

Internpriser ska definieras för båda parterna inom koncernen, och var och en transaktion ska granskas. Att påvisa ett jämförbart pris är ändå inte alltid lätt. I regel är priser på produkter inte heller tillgängliga i offentliga databaser. Det finns ändå flera olika metoder tillgängliga för att kunna visa att internprissättning är marknadsmässig. Dessa har beskrivits i OECD:s anvisningar om internprissättning som utgör basen för val och tillämpning av metod för internprissättning (Skatteförvaltningen 2018). För fastställandet av internpriser finns sammanlagt fem metoder som kan delas på de traditionella och på de icke-traditionella transaktionsbaserade vinstmetoderna. De traditionella metoderna är marknadsprismetoden (CUP), återförsäljningsmetoden (RPM) och kostnadsplusmetoden. De icke-traditionella transaktionsbaserade vinstmetoderna är nettomarginalmetoden (TNMM) och vinstdelningsmetoden. (KPMG 2012: 73)

Enligt Cools och Slagmulder (2009) finns det tre huvudsakliga orsaker till att företagen följer regler gällande internprissättning. Dessa är risken för dubbelbeskattning, risken för betydande konsekvenser - både finansiella påföljder och konsekvenser för företagets rykte - och böter. Cools och Slagmulder (2009) genomförde en fallstudie i ett multinationellt företag för att på en djup nivå ta reda på hur efterlevnad av internprissättning påverkar företagets hållbarhetsredovisning. Den första iakttagelsen i studien var att man avstod från förhandlingarna om internprissättning eftersom förhandlingarna skulle kunna ge signaler om manipulationer om internpriser till skattemyndigheterna. Avdelningscheferna upplevde att deras autonomi försämrades vilket minskade deras motivation. Det undersökta företaget förenklade sin internprissättningspolitik och införde enhetliga vinstmarginaler för alla likartade etapper i firmans värdekedja. Avdelningscheferna diskuterade om hållbarhetsredovisning i samband med internprissättning. Syftet var att hitta det bästa sättet att förena kontrollmekanismer så att företagets internprissättning skulle vara i linje med skattelagstiftningen. Också organisationsstrukturen justerades kontinuerligt.

3.5 Skatterapportering

Företagen lämnar årligen in skattedeklarationer till skatteförvaltningen men dessa är inte tillgängliga för allmänheten. Med tanke på företagsansvaret räcker det inte till att rapportera endast för myndigheter eftersom intressegrupperna numera är allt mer medvetna om olika ansvars- och hållbarhetsfrågor. Meningen med rapportering av skattepolicyer är alltså framför allt att informera andra intressegrupper än myndigheter.

GRI lancerade år 2019 ett nytt ramverk för skatterapportering som heter GRI 207: Tax 2019. Enligt det borde organisationerna rapportera om skatter av följande anledningar:

- för att visa sitt bidrag till de länder där de är verksamma
- för att främja förtroende och trovärdighet för organisationernas och skattesystemens skattepraxis
- för att göra möjligt för intressenter att göra bedömningar om en organisations skattepraxis
- för att bidra till den offentliga diskussionen och stöda utvecklingen av en socialt önskvärd skattepolitik. (Global Reporting Initiative 2019)

GRI:s skattestandard består av fyra delar, såsom figuren nedan visar:

- 1) skatterelaterade strategier
- 2) styrning, kontroll och riskhantering
- 3) hantering av intressenter och ledningsrelaterade frågor
- 4) land-för-land-rapportering.



Figur 2: GRI 207: Tax (Global Reporting Initiative 2019)

Ett begrepp som man ofta ser i företagens skatterapporter är den effektiva skattesatsen (*Effective Tax Rate, ETR*). Detta mått visar ett företags inkomstskatt i förhållande till resultatet före skatt (Huseynov & Klamm 2012). ETR är en ofta använd variabel i kvantitativa undersökningar av företagens skattebetalningsbeteende (Hoi et al. 2013; Huseynov et al. 2012; Laguir et al. 2015). Gandullia och Pisera (2019) kunde i sin studie visa att företagets effektiva skattesats inte korrelerar med företagets ranking på företagsansvar när de undersökte börsnoterade företag från 15 europeiska länder under åren 2006 - 2016.

3.5.1 Reglering av skatterapportering i Finland och Storbritannien

Enligt bokföringslagen måste företagen endast rapportera om sina inkomstskatter som baserar sig på beskattningsbar inkomst för räkenskapsåret och tidigare räkenskapsår (Bokföringsförordning 3 kap 2 §). Koncerner måste därtill rapportera om sina uppskjutna skatter (Bokföringslagen 6 § 11, Torkkel 2013b: 80-82).

Trots att ansvarsfull beskattning inte stadgas i den finska lagstiftningen finns det ändå vissa nationella och internationella regleringar som berör finska företags

skatterapportering. Från och med år 2015 är statligt ägda bolag (där staten äger majoriteten av aktierna) i Finland skyldiga att publicera noggrannare skatteuppgifter, både av kvantitativ och kvalitativ karaktär (Muttonen och Middleton 2020: 14-15). Denna reglering gjordes med tanke på OECD:s BEPS-plan. EU-direktivet påverkade också reformen av den finska bokföringslagen som nu för tiden förutsätter att de stora bolagen rapporterar om socialt ansvar från och med räkenskapsåret 2017 (Kähönen 2019).

Den brittiska regeringen införde betydande krav på skatterapporteringen i slutet av år 2016. I samband med uppdateringen av finanslagen år 2016 blev det obligatoriskt för samtliga stora företag att publicera sin skattestrategi på nätet (Middleton & Muttonen 2020: 33). Kravet finns i lagen Finance Act 2016 i sektion 161 och gäller företag vars årliga omsättning överskrider 200 milj. euro eller balansomslutning 200 mrd euro. Denna reform ledde till att företagen måste redogöra för sin skattestrategi, inställning till skatteplanering samt hantering och nivån på skatterisker som företaget är berett att acceptera. Skattestrategin kan innehålla information gällande beskattning i Storbritannien eller utomlands. Även om denna inte är kopplad till något CSR-ramverk utan är endast en del av den brittiska lagstiftningen, hänvisar vissa företag till den som obligatorisk reglering i sina hållbarhetsrapporter. (Muttonen och Middleton 2020: 15; Finance Act 2016)

3.5.2 Land-för-land-rapportering

OECD gav i samband med BEPS-projektet en handlingsplan med 15 olika åtgärder med syfte att motverka skattekringgående och öka transparens i internationella situationer. Den här planen har utarbetats tillsammans med G20-länderna och utvecklingsländerna. Nummer 13 av dessa "Actions" handlar om land-för-land-rapportering. Enligt Action 13 måste alla stora multinationella företag (MNE) upprätta en land-för-land-rapport (*Country-by-Country-Report, CbCR*) som ska innehålla uppgifter om globala inkomster, betalda skatter och annan ekonomisk aktivitet i de länder där koncernen har verksamhet. (OECD u.å.) Med hjälp av den här informationen får myndigheterna i olika länder en bild av hur beskattningen har skett (OECD 2015: 38). En land-för-land-rapport upprättas alltså endast för myndigheterna och den är inte tillgänglig för allmänheten (Longhorn, Rahim & Sadiq 2016).

I Finland har land-för-land-rapportering i enlighet med rekommendationen om BEPS-dokumentation implementerats enligt europarådets direktiv 2016/881/EU. Om inlämnande av och om innehållet i en land-för-land-rapport har det stadgats i lagen om beskattningsförfarande (FörfS 14 d § och 14 e §). De första land-för-land-rapporterna i Finland gavs till Skatteförvaltningen för räkenskapsperioder som började 1.1.2016. (Skatteförvaltningen 2021)

Rapporteringskyldigheten gäller multinationella koncerner som är skatteskyldiga i minst två stater. Utgångsläget är att en koncerns yttersta moderföretag ska lämna in en land-för-land-rapport för beskattningen om omsättningen enligt koncernresultaträkningen uppgår till minst 750 miljoner euro. Om ett finskt dotterbolag eller fast driftsställe hör till en koncern med en omsättning med minst 750 miljoner euro måste det lämna in en anmälan om utredningsskyldighet. (Skatteförvaltningen 2021)

Det automatiska utbytet av land-för-land-rapporterna har diskuterats i EU-politiken omfattande under de senaste åren. Avsikten är att stora multinationella koncerner borde offentliggöra sina inkomstskatteuppgifter på en mer detaljerad nivå. EU-ländernas ministrar diskuterade den landsspecifika skatterapporteringen i sitt videomöte i slutet av februari 2021. Finland stöder förslaget som skulle komplettera redovisningsdirektivet. Arbetsminister Tuula Haatainen anser att det är hög tid att föra förhandlingar fram eftersom skatteflykt är ett allvarligt problem som påverkar konkurrensen och välfärdsstatens fungerande. (Statsrådet 2021)

3.5.3 Skatteavtryck

Begreppet *skatteavtryck*, på engelska *tax footprint*, har sitt ursprung i begreppet koldioxidavtryck. Koldioxidavtryck beskriver ett negativt fenomen medan skatteavtryck har en positiv innebörd. Skatteavtryck innebär hur höga skatteinkomster ett företags verksamhet ger till samhället (Torkkel 2013b: 80). Ju större skatteavtryck desto bättre inverkan har det på samhället. Det var särskilt revisionsbyrån KPMG som började i Finland använda begreppet skatteavtryck. Skatteavtryck har både en kortfattad och en bred definition. Den korta definitionen innehåller endast de direkta skatterna, såsom inkomstskatter och arbetsgivarens socialavgifter. I den breda definitionen ingår också de indirekta skatterna, dvs. även mervärdesskatter och

förskotts innehållning (Torkkel 2013b). Rapporterna om skatteavtryck innehåller i allmänhet belopp av olika skattetyper, skattebidrag, landsspecifika siffror och skriftlig information om skatteplanering och strategier gällande skatt. I Finland regleras rapporteringen av skatteavtryck inte i lagen. Företagen får därför formulera sina rapporter om skatteavtryck fritt.

Timo Torkkel, ansvarig för skattefrågor vid KPMG, har följt stora finländska börsbolags hållbarhetsrapportering. Han har konstaterat att utvecklingen gällande skatteavtryck går mot landsspecifik rapportering. Torkkel undersökte i sin studie finska, börsnoterade företagens skatterapportering och kom till slutsatsen att företagen kan delas in i tre kategorier när det gäller rapportering av skatteavtryck:

- 1) företag som rapporterar om skatteavtryck endast på koncernnivå
 - 2) företag som rapporterar om skatteavtryck för varje geografiskt område
 - 3) företag som rapporterar om skatteavtryck för varje verksamhetsland.
- (Torkkel 2013a: 62)

4. Tidigare studier

I detta kapitel presenteras tidigare studier kring hållbarhetsrapportering och beskattning. Syftet är att skapa en översikt över olika metoder, data och resultat som forskarna har använt i sina studier. Eftersom hållbarhetsrapporteringen är ett brett ämne som har undersökts ur flera olika synvinklar kommer jag i kapitel 4.1 att presentera endast studier som handlar om länder som är relevanta för min avhandling, dvs. Finland och/eller Storbritannien.

4.1 Jämförande studier om hållbarhetsrapportering

Fifka och Drabble (2012) jämförde i sin studie finska och brittiska företags hållbarhetsrapporter och kom till resultatet att den kulturella och socioekonomiska miljön påverkar rapporternas omfattning. De tar upp att det finns skillnader i hållbarhetsrapportering i enstaka länder, som till exempel i Finland och Storbritannien, trots att den ekonomiska och sociala utvecklingen i dessa länder är på samma nivå och båda länderna hör till samma geografiska och politiska område. (Fifka & Drabble 2012: 456)

Hardeck (2012) analyserade hållbarhetsrapporter av 90 börsnoterade företag i Tyskland, Storbritannien och USA. Resultatet visade att de företag om vilka det fanns negativa nyheter i medier publicerade skatteärenden i sina rapporter på en mer detaljerad nivå. Undersökningen visade också att de företag som var mer lönsamma och som har rangordnats bättre i hållbarhetsjämförelser rapporterade mera sannolikt sina skatteuppgifter. Studiens resultat visar att 54,4% av alla undersökta företag behandlar skatterelaterade ärenden i sina hållbarhetsrapporter. Ungefär hälften av företagen i det största tyska aktieindexet DAX och det amerikanska Dow Jones-indexet har inkluderat skattefrågor i sina rapporter, medan bland företagen i FTSE-indexet gör 66,7% det. Vidare tyder resultaten på att företagets bransch är avgörande när det gäller skatterapportering. Två tredjedelar av de undersökta företag som rapporterade detaljerade skatteuppgifter var råvarubolag. Vart och ett av studiens råvarubolag publicerade något slags skatterapport. Ändå behandlades anledningar till detta inte i Hardecks studie. (Hardeck 2012)

Chen och Bouvain (2009) analyserade olika intressentgruppers inverkan på CSR-rapporter av amerikanska, brittiska, australiska och tyska företag. De kunde konstatera

att investerare spelar en viktig roll i alla CSR-rapporter. I USA, Storbritannien och Australien är kapital mer splittrat än i Tyskland vilket har lett till att företagen i dessa länder måste vädja till en bredare allmänhet. I Storbritannien är konsumenterna mera medvetna om etiska frågor (Hughes 2001, läst i Chen & Bouvain 2009: 309) vilket syntes i att de brittiska rapporterna betonade mer konsumenter och leverantörer i sina rapporter.

Tidigare forskning har också visat intresse för att jämföra företagens obligatoriska och frivilliga rapportering. Muttonen och Middleton (2020) lyfte i sin studie fram att den frivilliga karaktären av CSR-standarder och företagens egna motiv lämnar stort utrymme för variation mellan olika länder. De tog reda på om företag har inkluderat skatter i sina CSR-strategier och undersökte aktuella CSR-standarder som t.ex. OECD:s och GRI:s regelverk samt integrerad rapportering. Företagen i deras studie förberedde skatteuppgifter för att vara mer transparenta så som staten kräver. Muttonen och Middleton (2020: 21) ställer ändå frågan om företagen skulle vara beredda att frivilligt publicera alla dessa uppgifter.

Xue Fa Tong (2017) analyserade och jämförde brittiska och malaysiska börsnoterade företags hållbarhetsrapporter med kvantitativa metoder (Pearsons korrelation och multiple linjär regression). I studien ingick 30 företag från båda länderna och studiens resultat visar att de brittiska företagens rapporter var tydligt mer omfattande än de malaysiska företagens. Enligt Xue Fa Tong (2017) kunde de malaysiska företagen lära sig mycket av de brittiska företagen.

Företagsledarna vill å ena sidan visa i finansiella rapporter höga vinster, men å andra sidan måste de justera den beskattningsbara inkomsten till en så låg nivå som möjligt. På grund av den här dilemman krävs det avvägning mellan finansiell rapportering och skatterapportering i företagen. Koh och Lee (2014) ville i sin studie undersöka hur koreanska företag gör denna avvägning, och hur olika finansiella faktorer påverkar dessa två motstridiga beslut. Forskarna testade skuldkvoten, lånetider, finansieringsunderskott och tillgången till kapitalmarknader.

4.2 Studier om sambandet mellan företagsansvar och beskattning

Bird och Davis-Nozemack (2016) föreslår att man kan förstå och undvika skatteflykt bäst som ett hållbarhetsproblem. De lyfter fram att skatteflykt inte bara är ett ekonomiskt problem för skattemyndigheter, utan ett problem som försvagar hela samhällets viktiga områden och integritet. Skatteundandragande som ett hållbarhetsproblem erbjuder en bredare och mer holistisk förståelse av organisationen och konsekvenser av skatteundandragande beteende för samhället. De påpekar ytterligare att beskattningen ingår i hållbarheten och drar slutsatsen att integrerande hållbarhetsprinciper, i kombination med hållbarhetsarbetet, kan minska förekomsten och acceptansen av skatteundandragande.

Avi-Yonah (2014) undersökte i sin artikel om och hur börsnoterade amerikanska företag är skyldiga till sina aktieägare att minimera bolagets skattebörda genom alla rättsliga medel, eller om strategiska beteenden som aggressiva skattemotiverade transaktioner är oförenliga med företagens sociala ansvar. Enligt Avi-Yonah är det senare sant. För att exemplifiera analysen presenterar Avi-Yonah en fallstudie av vinstöverföring hos det amerikanska bolaget Caterpillar Inc. (CAT). Den rådande attityden bland stora amerikanska företag tycks vara att aggressiv skatteplanering som inte motiveras av affärssyften är motiverad på grund av konkurrenshänsyn. Som annan motivering till aggressiv skatteplanering nämns det ökade aktievärdet. Argumentet verkar vara att betala skatt är en kostnad som minskar företagets vinster och detta påverkar aktiernas värde negativt. Avi-Yonah hävdar att företagen inte ska tillåtas att engagera sig i sådant strategiskt beteende som enbart syftar till att minimera skatter.

Cols och Patels (2016) däremot har dragit slutsatsen att skattefrågor sällan ses som en del av företagets sociala ansvar. De undersökte förhållandet mellan CSR och skattekringgåendet genom att analysera offshore-enheter i skatteparadisländer. De företag som ansåg att skatteplanering medför en risk för sitt rykte satsade mer på hållbarhetsarbete. Urvalet av deras studie bestod av 1276 amerikanska företag som analyserades under åren 1995 – 2012. Ytterligare visar resultaten att vissa företag inte ser någon motsägelse mellan aktivt engagement i CSR och strävan att minimera skatter genom skatteflykt eller aggressiv skatteplanering, även om dessa metoder ofta betraktas som oetiska.

Ylönen och Laine (2015) erbjuder insikter i debatten om ansvarsfull beskattning genom att presentera en kvalitativ fallstudie av hur ett multinationellt företag gör sin skatteplanering. Det undersökta företaget använde sig av internprissättning för att få skattebesparingar. Ylönen och Laine jämförde företagets skatteplaneringsåtgärder med dess rapporter och upplysningar om beskattning under en 10-årsperiod. Trots att företaget påstår att det agerar i alla situationer korrekt och transparent kunde Ylönen och Laine visa att företaget endast lämnat begränsade upplysningar om beskattning. Teman som skatteplanering, skatterisker och skatteefterlevnad hade utelämnats helt. Enligt Hahn och Lülfs (2014) beror detta på att företagen kan använda sig av symboliska legitimitetsstrategier som syftar till att ändra intressenters uppfattningar om hållbarhetseffekter utan att företaget faktiskt skulle ändra sina handlingar. Genom att jämföra företagets skatteplanering med dess uppenbart bristande skatteupplysningar betonar Ylönen och Laine (2015) att företagsbeskattning måste betraktas som en fråga om företagets sociala ansvar. Slutligen anser de att det är viktigt att i detalj analysera vad företag faktiskt skriver i sina rapporter.

Studien av Ylönen och Laine (2015) kan jämföras med studien av Laguir et al. (2015) som visar att de företag som i sina rapporter påstår sig ta ansvar verkar tendensiellt att ha aggressiv skatteplanering. Laguir et al. (2015) använde en regressionsanalys för att mäta om det finns ett samband mellan företagets CSR-aktiviteter och skatteaggressivitet (*tax aggressiveness*). Med skatteaggressivitet menar forskarna alla möjliga handlingar som företagen utnyttjar för att minimera skatter. De kom till resultatet att ju mera ett företag är aktivt inom den sociala dimensionen av CSR desto mindre det utnyttjar aggressiv skatteplanering. När det gäller den ekonomiska dimensionen av CSR var resultaten däremot de motsatta.

4.3 Sammanfattning av tidigare studier

I detta kapitel har diskuterats tidigare forskning om hållbarhetsrapportering samt sambandet mellan samhällsansvar och skatter. Forskarna har jämfört rapportering ur olika synpunkter med både kvalitativa och kvantitativa metoder och har visat att skillnaderna är av många slag även om man har använt sig av samma ramverk som till exempel GRI. En del av forskarna (t.ex. Xue Fa Tong 2017) har konstaterat att brittiska

företag rapporterar om skatter omfattande. Jag förväntar mig att jag kommer att se ett likartat resultat i min studie.

Av studierna av Hardeck (2012), Adams et al. (1998) och Cols och Patels (2016) framgår att det verkar finnas en stark koppling mellan skatterapportering och legitimitet, och de flesta studierna är eniga om att den största motiven bakom hållbarhetsrapportering är legitimiteten (t.ex. Adams et al. 1998). Hur företagen styr ansvarsfullheten av sina skattefrågor och hur de rapporterar om sina skattestrategier handlar om legitimitetsmål och rykte (De La Cuesta-González & Pardo 2019). När en viss fråga blir aktuell i samhället syns denna i rapportering eftersom företagen vill visa att de håller med samhällets förväntningar och värderingar (Deegan & Unerman 2011).

De ovan presenterade forskningarna är eniga om att transparens ökar ansvarsfull beskattning men det behövs fortfarande mer specifika mätare vilket slags information användarna (samhället, aktieägare, investerare och kunder) vill ha (Dienes et al. 2016). Den traditionella kommunikationen på tu man hand (från företaget till skatteförvaltningen) räcker inte längre till. De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019: 2186) understryker att det inte handlar om *vad* man rapporterar men i stället *hur*. För att informationen skulle vara kvalitativ ska den enligt De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019) vara jämförbar, verifierbar, detaljerad och trovärdig. Hållbarhetsrapportering har forskats mycket och det har gjorts många framsteg, men ändå behövs det ännu fler ny kunskap och insatser av olika parter. I arbetet behövs såväl företag, stater och internationella samarbetsorganer.

Tidigare forskning om sambandet mellan beskattning och samhällsansvar har visat varierande resultat. Ylönen och Laine (2015) betonar att företagsbeskattning måste betraktas som en fråga om företagens sociala ansvar. Resultaten av Avi-Yonahs (2014) studie visar i sin tur att den rådande attityden bland stora amerikanska företag tycks vara att aggressiv skatteplanering accepteras om det gynnar konkurrensen eller om aktievärdet ökas. Också studien av Cols och Patels (2016) visar att en del av de analyserade företagen inte såg någon motsägelse mellan aktivt engagemang i samhällsansvar och strävan att minimera skatter. Den väsentliga frågan är hur företagsledarna kan balansera mellan att å ena sidan visa i finansiella rapporter höga vinster, men å andra sidan justera den beskattningsbara inkomsten till en så låg nivå som möjligt (Koh & Lee 2014).

På grund av den kontroversiella naturen av sambandet mellan företagsansvar och beskattning syftar den här avhandlingen till att jämföra hur finska och brittiska företag ser skatter som en hållbarhetsfråga i sina skatterapporter. Utifrån detta syfte besvaras följande frågeställningar:

- Vad och hur rapporterar finska och brittiska multinationella företag om beskattning i sina hållbarhetsrapporter?
- Vilka likheter och olikheter finns det i skatterapporter?

Med koppling till legitimitets- och intressentteorierna kommer jag ytterligare att ta reda på skatterapporteringens betydelse för företagens legitimitet, vilka legitimitetsstrategier företagen använder samt vilka intressentgrupper man rapporterar för.

5. Forskningsmetod

I detta kapitel presenteras kvalitativ innehållsanalys som forskningsmetod. Jag kommer att beskriva med vilka kriterier jag har valt min empiri och hur jag har samlat in data. Vidare diskuteras vad som utgör en undersökning av god kvalitet samt validitet och reliabilitet.

5.1 Kvalitativ innehållsanalys

Den här studien är kvalitativ till sin natur. Syftet med kvalitativa studier inom handelsvetenskaperna är enligt Koskinen, Alasuutari, Peltonen (2005: 16) att öka förståelsen av företagens verksamhet genom att specificera material. Inom ekonomisk forskning fick de kvalitativa metoderna fotfäste på 1980-talet, i synnerhet i studierna som handlar om organisationer, affärsledning eller marknadsföring (Koskinen et al 2005: 15). Enligt Jacobsen (2002) är den kvalitativa metoden öppnare och går djupare än den kvantitativa metoden.

Innehållsanalys är en metod som analyserar innehållet i olika typer av texter systematiskt och objektivt. Med hjälp av innehållsanalysen kan man plocka ut olika begrepp och tecken ur texterna och kategorisera innehållet på ett meningsfullt sätt. Tuomi och Sarajärvi (2013: 104) framhäver att innehållsanalys och diskursanalys betraktar mänskliga innebörd, dvs. hur man kan uppfatta verkligheten som ett mänskligt tankesätt. Forskningsmaterialet beskriver det fenomen som studeras och syftet med analysen är att skapa en verbal och tydlig beskrivning av fenomenet.

För denna studie valdes den kvalitativa innehållsanalysen som metod eftersom den lämpar sig bäst för att kunna analysera texterna och deras kontexter på djupet och att hitta fram vissa tendenser i texterna. Man kan dra slutsatser baserade på data och dess kontext samt tolka budskap, avsikter eller meningsstrukturer i olika slags skriftliga, verbala eller visuella källor. Syftet med forskningen kan vara till exempel att ge nya insikter eller öka kunskaper om ett visst fenomen.

Det finns i allmänhet två huvudtyper av innehållsanalys: kvantitativa och kvalitativa. I de först nämnda räknar man valda enheter i texter, t.ex. olika begrepp och på så sätt analyserar texternas budskap. Förekomsten av dessa ord eller teman presenterar man vanligtvis i tabeller, procenttal eller figurer. Man kan organisera materialet i ett koncist och tydligt format för att lyfta fram den mest centrala informationen. Den kvalitativa

innehållsanalysen bygger däremot mera på texten som helhet och forskarens subjektiva tolkning spelar en tydligt större roll. Viktigare än antalet ord eller uttryck är deras djupare mening. Analysen av kvalitativa data skapar klarhet och gör det möjligt att dra tydliga och tillförlitliga slutsatser om det fenomen som studeras (Hämäläinen 1987, i Tuomi & Sarajärvi 2013: 108). Både det explicita (synliga) och det implicita (underförstådda) innehållet ska beaktas (Tuomi & Sarajärvi 2013: 106).

Innehållsanalyser har kritiserats för ofullständighet om forskaren bara beskriver analysen men kan inte dra meningsfulla slutsatser om det studerade ämnet. Meningen är inte att endast omorganisera materialet och presentera det som resultat (Tuomi & Sarajärvi 2013: 103). Steenkamp och Northcott (2007: 20) visar i sin studie att i innehållsanalyser inom redovisning är det inte fråga om att bara räkna ord. I stället kan man dra slutsatser om budskap som olika texter eller bilder förmedlar.

Som forskningsmetod är innehållsanalysen subjektiv och i praktiken innehåller den också vissa utmaningar. Steenkamp och Northcott (2007: 20) anser att redovisningsforskare borde satsa på enhetlighet och öppenhet i analysprocesser. De påpekar att öppenhet och enhetlighet skulle förbättra studiernas giltighet och jämförbarhet med andra studier och stöder därmed kunskaper och utveckling av innehållsanalyser. Subjektiviteten är en naturlig del av innehållsanalyser och enligt Steenkamp och Northcott (2007: 21) ska den absolut inte ses som en svaghet. De påpekar att rikedom i subjektiva tolkningar ligger just i deras potential att få oss att bättre förstå redovisningsupplysningar.

Man skiljer vanligtvis mellan tre huvudsakliga sätt på vilka man kan gå till väga när man gör en kvalitativ innehållsanalys:

- 1) Konventionell (induktiv) ansats: texten får "tala fritt". Man skapar kategorier för att beskriva innehållet.
- 2) Styr (deduktiv) ansats: man tolkar texten utifrån ett kodningsschema som har bestämts på förhand.
- 3) Summerande ansats: man kartlägger ordanvändning för att skapa en överblick av texten. (Hsieh and Shannon 2005)

Jag kommer att använda den deduktiva ansatsen, dvs. studien av De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019) ligger till grund för de kategorier som analysen baserar sig på. Materialet kategoriseras på basis av detta kodningsschema och resultaten tolkas

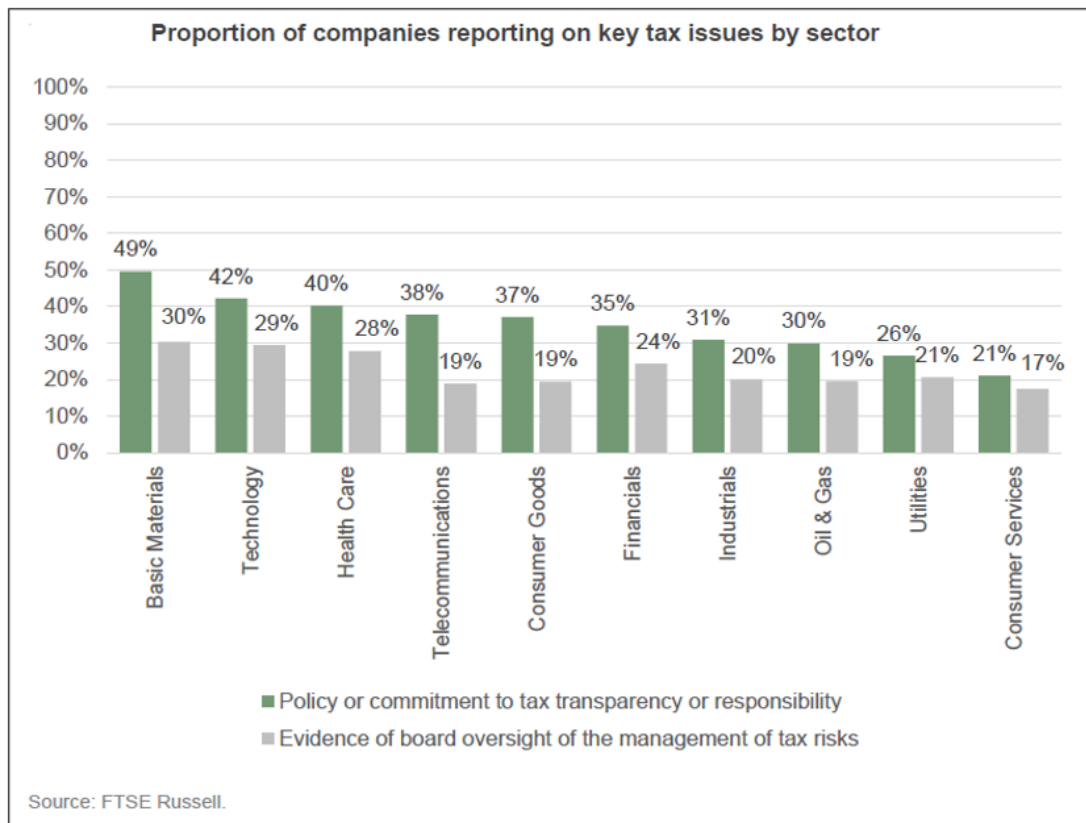
och återkopplas till teorier och tidigare forskning samt presenteras med textutdrag, citat osv. Med hjälp av citat kan man illustrera vissa speciella karaktärer och poänger.

Den här studien är också en jämförande analys för det gäller att jämföra fenomenet i två länder, Finland och Storbritannien under en vald tidsperiod. Meningen med komparationer är att förklara ett visst fenomen genom att jämföra det t.ex. i ett och ett annat land (Ejvegård 2009: 44). Man ska ändå tillämpa komparationer med stor försiktighet, dvs. utgå från enheter som går att jämföra. Före jämförelsen ska man generalisera de företeelser som ska jämföras. Materialet spelar här en viktig roll. I följande kapitel kommer valet av empirin beskrivas och motiveras närmare.

5.2 Data

För att kunna uppfylla denna avhandlings syfte genomförde jag en kvalitativ innehållsanalys på basis av sexton företags hållbarhetsrapporter från räkenskapsåret 2020. Hållbarhetsrapporterna är en del av företagens årsredovisning och företagen publicerar dem i regel årligen på sina webbsidor. Som texttyp är det fråga om informativa texter. För att besvara studiens forskningsfråga valdes företagen målstyrt och strategiskt som Bryman och Bell (2015) rekommenderar.

För denna studie valdes åtta finska och åtta brittiska multinationella företag som är verksamma inom fyra branscher. Företagen valdes inom bestämda branscher för att öka jämförbarheten. En ytterligare anledning till detta var Chen och Bouvains (2009) studie som understryker att företagens rapportering kan skilja sig mellan olika branscher. FTSE Russell, ett dotterbolag av Londonbörsen London Stock Exchange Group, (2021) har undersökt skatterapportering i olika branscher och har kommit till slutsatsen att företagen inom basmaterialindustrin (Basic Materials), teknologibranschen (Technology), hälsovården (Health Care) och telekommunikationen (Telecommunications) rapporterar om skattefrågor mest detaljerat. Därför valde jag företagen för denna studie inom dessa fyra branscher:



Figur 3: Andel av företagen som rapporterar om skattefrågor per bransch (FTSE Russell 2021)

Materialet, dvs. hållbarhetsrapporterna av de valda företagen hämtades på GRI-databasen på internet. Urvalskriterierna för företag var:

- företaget har internationell verksamhet och har sitt huvudkontor antingen i Storbritannien eller i Finland
- företags hållbarhetsrapport är upprättad utifrån GRI-ramverket
- företaget publicerar en hållbarhetsrapport årligen
- i hållbarhetsrapporten behandlas skatter.

När företagen hämtades användes således följande sökkriterier i GRI-databasen:

- storlek: MNE (Multinational Enterprise)
- sektor: Basic Materials, Telekommunikations, Health Care services, Technology Hardware
- land: United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, Finland
- region: Europe
- rapporteringstyp: GRI1, GRI2, GRI3, GRI4 och GRI-Standards
- rapporteringsår: 2020

På basis av sökningen valdes slumpmässigt två företag från varje bransch från respektive land. När det handlar om multinationella företag (MNE), är det viktigt att definiera det land där ett företag är verksamt i (kriteriet "Land"). I denna studie avses det land företagets huvudkontor befinner sig i.

För denna studie valdes de nyaste tillgängliga hållbarhetsrapporterna för räkenskapsåret 2020. På detta sätt säkerställdes studiens aktualitet. De valda företagen har publicerat årsredovisningen och sina hållbarhetsrapporter mellan februari och april 2021. Rapporterna lästes huvudsakligen på engelska. Hälsovårdsföretaget Mehiläinen publicerar sin skattestrategi endast på finska.

Företagen som analyserades i denna studie rapporterar om sina skatteärenden i form av antingen separata skatterapporter, hållbarhetsrapportering eller på företagets webbplats. Tidigare forskning (Bebbington et al. 2008), har kommit till samma resultat att företagen presenterar sitt hållbarhetsarbete oftast i form av ett separat dokument eller som en del av bokslutet. Detta bekräftar att den formella rapporteringen inte är harmoniserad. I vilken form företagen i detta urval publicerar sina skattefrågor kommer att presenteras i empirikapitlet.

5.3 Genomförande av innehållsanalysen

Företagens hållbarhetsrapporter undersöktes för att förstå hur brittiska och finska företags hållbarhetsrapporter skiljer sig från varandra. För att kunna hitta likheter och olikheter mellan hur de valda företagen rapporterar om sina skatter inleddes analysen med att kvantifiera den relevanta informationen i hållbarhetsrapporterna. Efter att alla hållbarhetsrapporter hade hämtats ur databasen inleddes själva analysen. Kodning är en vanlig metod i innehållsanalys för att bearbeta och organisera textmaterialet i mindre enheter. Avsikten med kodningen är att förstå innehållet bättre. (Tuomi & Sarajärvi 2002: 95) Kategoriseringen underlättar analysen av texter - i denna studie att jämföra rapporter och dra slutsatser om dem.

Skattefrågor kan ingå i olika delar av rapporterna och för att kunna hitta alla relevanta ställen lästes rapporterna först i sin helhet. I analysen noterades i vilken form rapporterna har publicerats (som separata dokument eller som en del av årsredovisningen eller hållbarhetsrapporteringen). I det senare fallet ströks alla andra

delar så att endast de delar som var relevanta för den här studien togs med i analysen. Vid behov användes sökorden tax*, tax strategy*, tax planning*, tax risks* och tax footprint*. Därefter söktes efter gemensamma kategorier och begrepp och i följande steg analyserades en kategori åt gången samt likheter och olikheter i texterna. Denna typ av specificering gör det möjligt att hitta hur ofta vissa likheter förekommer i texterna (Tuomi & Sarajarvi 2018: 99).

5.4 Validitet och reliabilitet

Validitet och reliabilitet spelar en central roll för kvaliteten av en forskning. Validitet innebär att forskningen handlar om precis det forskaren har velat undersöka, dvs. att man mäter rätta saker. Att planera studien och att ha orsaksambanden i analysen på ett korrekt sätt spelar en viktig roll här (Kananen 2014: 147). I den här studien handlar det om beskattning i hållbarhetsrapportering. För att säkerställa validiteten har jag under den hela arbetsprocessen försökt alltid utgå från min frågeställning. När jag valt min teori, metod och empiri har jag vid varje fas kontrollerat om mina val är lämpliga med tanke på mitt syfte. I det föregående avsnittet beskrev jag hur jag har bestämt urvalskriterierna. Med hjälp av tydliga kriterier säkerställs studiens validitet och att undersökningsmaterialet är ändamålsenligt med tanke på studiens syfte.

En annan central faktor för forskningens tillförlitlighet är reliabilitet. En reliabel forskning är sådan som andra forskare kan utföra med samma metoder och komma till samma resultat. I min studie är det fråga om hur innehållsanalysen ska tolkas. För att ta hänsyn till min studies reliabilitet har jag försökt att vara så transparent som möjligt vid arbetets gång; det vill säga jag har beskrivit de tillvägagångssätt jag använde i min analys så att andra forskare kan replikera min studie. Därtill har jag tagit till hänsyn att en begränsning av detta arbete kan vara att empirin bestod endast av hållbarhetsrapporter på företagens webbsidor. Annan extern kommunikation undersöktes inte. Jag förstår att företagen kan kommunicera sina CSR-frågor ändå i flera olika kanaler och medier.

6. Empiri

I detta kapitel presenteras studiens resultat i enlighet med de i föregående kapitel presenterade analysmetoderna. Analysen har skett med fokus på studiens syfte och forskningsfrågor. Detta kapitel är strukturerat så att först presenteras de företag som ingick i innehållsanalysen. Därefter redogörs för det huvudsakliga innehållet i rapporterna och till slut lyfts fram skillnaderna och likheterna. Vid tolkning av resultaten ville jag vara så öppen som möjligt eftersom metoden var deduktiv och materialet analyserades på basis av ett förutbestämt kodningsschema.

6.1 Företagsbeskrivningar

6.1.1 Basmaterialbranschen

Tabell 1. Företagen inom basmaterialbranschen

Företaget		Rapportering enligt GRI sedan	Om hållbarhet rapporteras i form av	Rapportering av skatteavtryck eller "Tax contribution" sedan (räkenskapsåret)	Är hållbarhetsrapport reviderad av en extern part?
Johnson Matthey	UK	2003	GRI Disclosures	2003	ja
Kemira Abp	FIN	2009	Annual Review	2017	ja
Croda International plc	UK	2008	GRI Report	2017	ja
UPM-Kymmene Ab	FIN	1996	integrerad rapportering sedan 2007	2016	ja

Det brittiska multinationella Johnson Matthey tillverkar specialkemikalier och hållbar teknik. Företaget har verksamhet i över 30 länder och har över 14 000 anställda. Bolaget noterades på Londonbörsen år 2012 (Johnson Matthey U.å.). Johnson Matthey planerar att etablera sig i Vasa och bygga en ny fabrik som skulle producera material för tillverkning av batterier (Svenska Yle 2021). Johnson Matthey beskriver skatterelaterade frågor både i sin hållbarhetsrapport *Strategic Report* och i sin separata skattestrategi. Konsultföretaget Avieco har bestyrkt Johnson Mattheys

hållbarhetsrapport. Företaget har rapporterat om sitt hållbarhetsarbete i enlighet med GRI-riktlinjer från och med året 2003.

Den finländska kemikaliekoncernen Kemira Abp:s historia började redan på 1920-talet som Statens svavelsyre- och superfosfatfabrik. I dag erbjuder Kemira kemikalier och vatten-, energi- och råvarulösningar. Kemira har ca 5000 anställda i 40 länder på sex kontinenter och försäljning i över 100 länder. Omsättningen uppgick år 2020 till 2,4 milj. euro. Verksamheten fokuserar på massa och papper, vattenintensiva industrier och vattenrening samt olja och gas. Kemira är listat på Nasdaq Helsingfors sedan 1994. Den första hållbarhetsrapportering som Kemira upprättade i enlighet med GRI var för året 2009. Om skatteavtrycket rapporterade Kemira för första gången år 2017. (Kemira Abp u.å.)

Det brittiska Croda International plc har specialiserat sig på att utveckla specialkemikalier inom tre huvudsakliga områden, Personal Care, Performance Technologies samt Industrial Chemicals. Den första fabriken grundades av Croda år 1925 i Yorkshire i norra England, och i dag arbetar Crodas 5000 anställda i verksamhetsställen i mer än 38 olika länder. Croda noterades på Londonbörsen för över 50 år sedan 1964. Croda upprättar årligen två huvudsakliga hållbarhetsrapporter. Sustainability Report omfattar verksamhetens inverkan på kunderna och omgivningen i allmänhet, och i GRI Report rapporterar Croda om viktiga frågor som t.ex. klimatförändringen, mänskliga rättigheter och socialt välmående. (Croda International plc u.å.)

En av Europas och världens största papperstillverkare UPM-Kymmene Ab (United Paper Mills) har en över 100 år lång historia men UPM i sin nuvarande form grundades år 1996 genom en sammanslagning av Repola Ab och Kymmene Ab. I dag har UPM 18 000 anställda i 46 länder samt produktionsanläggningar i 12 länder, och försäljningen uppgår årligen till ca 8,6 miljarder euro. UPM inledde sin hållbarhetsrapportering redan år 1996 och är således det första bolag i detta urval som började rapportera om hållbarhet. Från och med 2007 publicerar UPM en integrerad rapport i vilken hållbarhetsarbetet behandlas vid sidan om den finansiella informationen. Ett GRI-index publiceras separat på UPM:s webbplats. (UPM-Kymmene Ab, u.å.)

6.1.2 Teknologibranschen

Tabell 2. Teknologiföretagen

Företaget		Rapportering enligt GRI sedan	Om hållbarhet rapporteras i form av	Rapportering av skatteavtryck eller "Tax contribution" sedan (räkenskapsåret)	Är hållbarhetsrapport reviderad av en extern part?
ARM Holdings plc	UK	2010	Sustainability Data Report	2011	nej
Nokia Abp	FIN	2001	People and Planet report	2008	ja
International Game Technology plc	UK	2007	Sustainability Report	2007	ja
Vaisala Abp	FIN	2008	en integrerad rapport	2008	ja

Det brittiska elektronikföretaget ARM Holdings plc utvecklar mikroprocessorer som används i över 95% av smarttelefonerna i världen. ARM grundades år 1990 och bolaget ägs sedan september 2016 av det japanska telefoni- och riskkapitalföretaget Softbank Group. ARM driver verksamhet på 42 orter i 18 länder. Antalet anställda ökade med 747 personer till sammanlagt 6800 under året 2020. ARM har rapporterat om sitt hållbarhetsarbete enligt GRI från och med 2010, och utger årligen olika slags rapporter som handlar om hållbarhet. Ansvarsfulla skattebetalningar år 2020 ingår i Sustainable Business Report. Därtill publicerar ARM en skild skattestrategi som krävs av den brittiska lagstiftningen sedan 2016. (ARM Holdings plc Sustainable Business Report 2020)

Nokia Abp har i dag över 94 000 anställda och kunder i ca 200 länder. Nokia är en världsledande inom högutvecklade teknologier samt mobila och fixa nätverk som kombinerar hardware, software och tjänster. Från och med början av 2021 har Nokia fyra verksamhetsområden som är Mobile Networks, Network Infrastructure, Cloud and Network Services och Nokia Technologies. Nokia har utgivit en hållbarhetsrapport "People and Planet" från och med året 2008 i vilken ingår också upplysningar om ansvarsfull beskattning. Nokia rapporterar i enlighet med GRI med

Core-alternativet sedan 2001 och publicerar ett separat dokument "GRI Content Index". (Nokia People and Planet Report 2020)

International Game Technology plc (IGT) är ett multinationellt spelteknologiföretag med verksamhet i över 100 länder. Det var redan år 1975 när IGT grundades i Las Vegas, och därefter har företaget genom ett par företagsarrangemang blivit det som det är i dag. IGT är noterat på New York-börsen och har i dag ca 11 000 anställda runtom i världen. Huvudkontoret är i London, men därutöver har IGT operativa kontor i Rom samt i Las Vegas, Nevada och Rhode Island i USA. (International Game Technology plc (U.å.) IGT publicerade sin första hållbarhetsrapport "Ahead of the Game - Sustainability Report" för räkenskapsåret 2007 samt därtill sin årliga skattestrategi (International Game Technology plc 2021).

Högteknologiföretaget Vaisala Abp grundades år 1936 och det erbjuder olika mätlösningar t.ex. radaranläggningar och sensorer. Företaget är listat på Helsingforsbörsen sedan 1988 och har ca 1 900 anställda i över 25 byråer i 16 länder världen runt. Vaisala har upprättat årliga hållbarhetsrapporter sedan 2008. År 2016 började Vaisala använda sig av IIRC-ramverket (*International Integrated Reporting Council*) och utger sedan dess en integrerad rapport. Denna rapport för räkenskapsåret 2020 är 165 sidor lång. (Vaisala Abp u.å.)

6.1.3 Hälsovårdsbranschen

Tabell 3. Hälsovårdsföretagen

Företaget		Rapportering enligt GRI sedan	Om hållbarhet rapporteras i form av	Rapportering av skatteavtryck eller "Tax contribution" sedan (räkenskapsåret)	Är hållbarhetsrapport reviderad av en extern part?
GlaxoSmith Kline (GSK)	UK	2004	Annual Report and ESG performance summary	2012	ja
Terveystalo Abp	FIN	2019	Corporate Responsibility Report	2013	nej
Hikma Pharmaceuticals plc	UK	2007	Sustainability Report	2017	ja
Mehiläinen Ab	FIN	2020	Företagsansvarsrapport	2012	nej

GlaxoSmithKline (GSK) är ett av de största läkemedels- och sjukvårdsföretagen i världen. Huvudkontoret befinner sig i Brentford i Storbritannien, och GSK:s globala verksamhet äger rum i 96 länder i vilka GSK sysselsätter över 94 000 anställda. GSK är noterat på Londonbörsen och på New York-börsen. År 2020 betalade koncernen totalt 1,7 miljarder pund i inkomstskatt. GSK tar ansvarsfulla beskattningsfrågor upp i sin årsredovisning (Annual Report 2020). GRI-rapporteringen beskrivs i en skild *ESG performance summary*. GSK rangordnades som femte på Global 100-listan år 2019.

Det andra stora hälsoserviceföretaget i Finland är Terveystalo Abp som hade i fjol ca 1,2 miljoner kunder på sina över 300 vårdcentraler runt om i Finland. Till kunderna hör privatpersoner, organisationer, försäkringsbolag och den offentliga sektorn. Terveystalo har tre utländska dotterbolag, två i Estland och ett i Nederländerna. Terveystalo har över 13 000 anställda och är noterat på Helsingforsbörsen sedan 2017. År 2017 började Terveystalo också satsa ännu mer på sitt hållbarhetstänkande ur samhällelig synvinkel. Terveystalo tillämpade GRI-ramverket första gången för räkenskapsåret 2019.

År 1978 grundade Hikma pharmaceuticals plc tillverkar över 780 olika läkemedelsprodukter och är världens tredje största producent av generiska läkemedel. Hikma har ca 8600 anställda, 31 fabriker i 11 länder och det noterades på Londonbörsen år 2005. Hikma har varit med på FTSE4Good Index Series-listan sex senaste år och höjde sitt totala poängtal år 2020 från 3.0 till 3.5. (Hikma Pharmaceuticals plc U.å.: 3, 24)

Mehiläinens verksamhet består av hälsovårdstjänster (ca 67% av totalförsäljningen) och socialtjänster (ca 33% av totalförsäljningen) på mer än 500 ställen i Finland. År 2020 uppgick omsättningen till 1162 miljoner euro och Mehiläinen betjänade sammanlagt 1,3 miljoner kunder. (Mehiläinen Ab, u.å.) Mehiläinen är det enda finska företaget i denna studie som utger frivilligt en skild skattestrategi. Däremot tillämpade Mehiläinen GRI-ramverket för första gången först för räkenskapsåret 2020. Detta gör Mehiläinen i form av en separat GRI-rapport. (Mehiläinen Ab 2021b)

6.1.4 Telekommunikationsbranschen

Tabell 4. Telekommunikationsföretagen

Företaget		Rapportering enligt GRI sedan	Om hållbarhet rapporteras i form av	Rapportering av skatteavtryck / Tax contribution sedan (räkenskapsåret)	Är hållbarhetsrapport reviderad av en extern part?
BT Group plc	UK	2001	BT's Digital impact and sustainability report	2018	ja
DNA Abp	FIN	2010	Annual Report	2017	nej
Vodafone Group plc	UK	2004	Sustainable Business Report	2011-2012	ja
Elisa Abp	FIN	2012	Responsibility Report	2015	ja

BT Group plc har sina rötter redan i året 1846 som världens första offentliga telekombolag. I Europa har BT kontor i flera länder, och därtill i Syd- och Nordamerika, Asien och Afrika. I Storbritannien har BT över 30 miljoner kunder inom telefon- och nätanslutningar. BT Group:s årliga hållbarhetsrapport kallas för Digital Impact and Sustainability Report och för det senaste räkenskapsåret 2019-2020 omfattade denna rapport tre huvudkategorier: 1) *Building better digital lives*, 2) *Championing human and digital rights* och 3) *Tackling climate change and environmental challenges*. I denna hållbarhetsrapport beskrivs ansvarsfull beskattning inte utan det finns endast en hänvisning till företagets skattestrategi (Tax Strategy) och till årsredovisningen som båda innehåller närmare upplysningar om BT Groups skattebetalningar. BT Group nämner i sin hållbarhetsrapport även sina prestationer i internationella rankings, som t.ex. sin 65:e plats på Global 100-listan år 2020. BT Group är i detta urval det enda telekommunikationsföretag som har tagit i bruk den nya skattestandarden GRI 207. (BT Group plc, Digital Impact and Sustainability Report 2019-2020)

DNA Abp är den största teleoperatören i Finland tillsammans med Elisa Abp och Telia. DNA-koncernen grundades 1.7.2007, och sedan dess erbjuder DNA anslutningar inom

telefoni, internet och digitv för privatpersioner och organisationer. DNA hör till den norska Telenor-koncernen sedan 2019 och var listat på Nasdaq Helsingfors från december 2016 till affärstidspunkten i januari 2020 (Helsingin Sanomat 2020). DNA hade år 2020 ca 1600 anställda. DNA rapporterar om sina skatter i sin hållbarhetsrapport som har 114 sidor. DNA upprättar sina hållbarhetsrapporter enligt Global Reporting Initiatives (GRI) från och med år 2012. DNA använder sig av standardalternativet Core. Rapporten har inte granskats, men moderbolag Telenors hela rapport har verifierats av en extern part. (DNA Annual Report 2020)

Vodafone Group plc är den ledande mobiltelefonoperatören i Europa och Afrika med över 300 miljoner mobiltelefonkunder i 21 verksamhetsländer och 48 partnerländer. Bolaget grundades år 1984 och är listad på Londonbörsen och på New York-börsen. Vodafone har tillämpat GRI-riktlinjer från och med 2004. Därutöver är Vodafone medlem i FN:s Global Compact och publicerar i sin hållbarhetsrapport *ESG Addendum* årligen en *Communication on Progress (CoP)* som innehåller information om hur Vodafone bidrar till FN:s globala utvecklingsmål (*Sustainable Development Goals - SDGs*). (Vodafone Group plc, ESG Addendum 2020)

I PwC:s studie – *Building Public Trust Through Tax Reporting 2019* - har Vodafone rangordnats som företag med mest omfattande och innehållsrika skatterapportering bland FTSE 100-bolagen. Vodafone publicerar årligen en skattestrategi (*Tax Strategy*), en detaljerad rapport om det sammanlagda bidraget till den offentliga ekonomin inklusive land-för-land-rapportering samt berättelser om verksamheten i olika länder. (PwC 2019)

Elisa Abp hade i slutet av 2020 en marknadsandel på 26% och är därmed det näst största finska telekommunikationsföretaget efter DNA. Utöver Finland har Elisa verksamhet i 15 andra länder i vilka Elisa har över 5000 anställda. På samma sätt som DNA publicerar Elisa heller ingen skild rapport om sina skattestrategi utan behandlar ansvarsfull beskattning i sin hållbarhetsrapport. År 2020 rapporterade Elisa vissa indikatorer i enlighet med SASB Telecom Operator-standarden. (Elisa Abp u.å.)

6.2 Innehållet i skatterapporterna

Analysen genomfördes med hjälp av modellen av De La Cuesta-Gonzales och Pardo (2019) som kom i sin studie fram att skatterapporterna i allmänhet består av fem kategorier som delvis överlappar med varandra:

- 1) skattestrategi och riskhantering
- 2) skatteparadis eller länder med låg skattesats
- 3) skatteincitamenten samt den effektiva skattesatsen
- 4) samarbetet med skatteförvaltningar
- 5) skattepraktik och internprissättning.

6.2.1 Skattestrategi och riskhantering

Skattestrategi och riskhantering är den mest förekommande kategorin i denna empiri. Brittiska storföretag är sedan 2016 tvungna att publicera årligen en skattestrategi som innehåller deras inställning till skatteplanering samt hantering av skatterisker (Finance Act 2016 i sektion 161). De enda finska bolagen som har en skattestrategi på sin webbplats är Mehiläinen och UPM. Nästan alla företag berättar att de följer den lagstiftning som råder i företagets verksamhetsländer. Med tanke på ansvarsfull beskattning har detta ingen stor betydelse eftersom företagen förpliktar sig för ingenting annat än vad lagen i alla fall förutsätter av dem. De flesta företag kopplar skattestrategin med sina allmänna uppförandekoder (Code of Conduct). I strategier listar företagen vilka som är sina viktigaste mål gällande skatter. En del av företagen nämner att de har förpliktat sig till att ha en kontroll över sina skattekostnader vilket hör till företagets ekonomiska ansvar. Företagen visar i strategidelen att de planerar sina skattebetalningar.

I modellen av De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019) består skattestrategin av ett företags skattepolicy/ -strategi, skatterisker samt beskrivning av företagsstrukturen och styrelsen eller annan ledningsgrupp som är ansvarig för företagets skatteärenden. Vanligtvis inleds rapporterna med skattestrategin, och i den ger företagen oftast en översikt över sina principer, ställningstaganden i allmänhet och andra skattefrågor som kommer att behandlas i rapporten senare. I de flesta företag har finanschefen det sista ordet, och skattebeslut fattas oftast på koncernnivån.

Tax is one important aspect of the contribution we make to society. Along with providing goods and services, employment and training, it is another thread that connects us to the communities and countries where we work. We are supportive of a sustainable tax system that enables companies and citizens to thrive; and we understand our duty to pay an appropriate amount of tax. (GSK Tax strategy)

Beskrivning av skatterisker är ett av de mest förekommande temana i empirin. Företagen ser som risker ett dåligt rykte, ekonomiska risker, nya regleringar och ändringar i lagstiftning. Ofta är företagen osäkra på hur en lag ska tolkas. Också ökad administrativ börda och förpliktelser oroar företag. Ändå diskuterar man inte vad som eventuellt oroar företagens intressenter. Detta skulle förutsätta en bättre dialog med intressenter. I många skatterapporter hänvisas till företagets allmänna riskhantering, dvs. samma principer gäller för skatterisker och för andra typer av risker. Förutsägelse är ett nyckelord som ofta nämns i samband med hantering av skatterisker. De flesta företag både i Finland och i Storbritannien anser att förutsägbarheten är det viktigaste sättet att minimera risker, och när det gäller skatter strävar företagen efter att växelverka med myndigheter i ett tidigt skede.

IGT nämner att de söker skriftlig rådgivning eller bekräftelse från utomstående rådgivare om det är oklart hur skattelagstiftningen ska tolkas:

IGT UK Group aims for certainty on the tax positions it adopts. However, if tax legislation is unclear or subject to interpretation, written advice or confirmation will be sought from external advisors, as appropriate. (International Game Technology plc Tax Strategy UK entities 2020)

Det är ändå endast få bolag som behandlar frågor som oroar dem. Kemira diskuterar utmaningar mest och tar upp bl.a. brexit och coronapandemin. Detta är i linje med Hahn och Lülfs (2014: 412) som anser att hållbarhetsrapporter ska innehålla både positiv och negativ information och att redovisning av negativa aspekter kan vara bra för företagets legitimitet. I Kemiras fall förekommer särskilt indikering av fakta som är en av de sex legitimitetsstrategier i Hahn och Lülfs (2014) studie. Indikering av fakta innebär att företaget tar upp ett problem som fakta men ger inga förklaringar eller motiveringar för det. Indikering av fakta är varken en verklig eller en symbolisk strategi eftersom den inte försöker påverka läsarens uppfattning om situationen och inte heller innehåller någon verklig förändring.

Kemira konstaterar också ärligt att det har en rättskamp pågående med Helsingfors förvaltningsdomstol:

The Group has a tax dispute pending in the Helsinki Administrative Court in Finland related to the tax deductibility of certain interest costs. In case of an unfavorable decision, there will be no impact to the Group's financial position. As a result of a favorable decision, the Group's income tax credits and tax losses carried forward would increase materially. (Kemira Abp 2021)

Kemira är det enda företag som tar upp de ökade rapporteringskraven:

The requirements for public transparency and mandatory disclosures have increased the administrative burden for multinationals' operations globally. (Kemira Abp 2021)

Kemira hör därtill till de få företagen i denna undersökning som tar upp framtida trender inom beskattning. Detta är i linje med Suchman (1995: 587-600) som anser att ett företag kan förutspå kommande förändringar när det vill bibehålla sin legitimitet.

Generally Kemira has recognized the following tax trends:

- continuously changing global tax environment,*
- increasing administrative burden due to requirements for public transparency and mandatory disclosures as well as related increased penalty risks; and*
- increasing complexity around VAT and tax compliance. Kemira is well prepared to be compliant with new requirements when they are enforced. (Kemira Abp 2021: 4)*

6.2.2 Skatteparadis eller länder med låg skattesats

I denna kategori presenterar företagen alla de länder där de har verksamhet. När det gäller skatteparadis nämner de flesta företagen EU:s lista om länder som karaktäriseras som skatteparadis och att företagen inte är verksamma i dessa länder. Denna lista heter *EU:s förteckning över icke samarbetsvilliga jurisdiktioner*. Den brittiska teleoperatören BT Group uttrycker sig direkt att de kan grunda verksamhet också i länder med låg skattesats och tillägger att “We also have various legacy offshore investment companies and an internal offshore insurance company. However, these do not create any material tax benefits for us” (BT Group plc Tax strategy 2020: 5).

BT Group är således ett av de få bolagen i detta urval som medger att de har verksamhet eller registrerade dotterbolag i länder som har klassificerats som skatteparadisländer. Om ett företag medger att det har verksamhet t.ex. i Nederländerna, Irland eller andra skatteparadisländer så argumenterar det detta ofta med en lång historia i dessa länder. Företagen betonar att motivet för existensen i länder med låg skattesats absolut är kommersiellt, inte skattesatsen. Kemira skriver att det betalar skatter i Nederländerna och skattesatsen där är så hög som 25%:

Kemira has had treasury activities in the Netherlands since 1980's. We have paid taxes in the Netherlands based on the local rules and tax laws (corporate income tax rate 25%). In 2020 the in-house banking operations have been relocated from the Netherlands to Finland. (Kemira Abp 2021: 8)

När företagen har bestämt sig att explicit nämna just Nederländerna och motivera för verksamheten där bevisar att inställningen till landet inte är helt neutral. När enstaka länder lyfts fram är ett tecken på deras särskilda ställning som tydligen kräver extra motiveringar.

6.2.3 Skatteincitamenten och den effektiva skattesatsen

Enligt De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019) avses med skatteincitament olika skatteavdrag och skattebefrielser. Företagen i min empiri skriver om skattelättnader som staten beviljar dem och att företagen utnyttjar dessa när det är möjligt. Staterna vill vanligtvis främja innovationer, och konkret beviljar staterna olika skattelättnader för företag:

Arm's tax strategy is to enhance shareholder value by managing its tax liabilities through the use of legitimate tax exemptions and tax reliefs. Many governments encourage innovation by offering tax incentives to companies that develop new technologies. (ARM Holdings plc Tax Strategy 2020)

Vaisala Abp skriver de länder i vilka det har nytta av skattebefrielser:

Vaisala benefits from R&D tax credits in the United States, Canada, and France. In addition, Vaisala has prior year tax losses in its subsidiaries located in the United States and France, which reduced their corporate income tax payments in 2020. (Vaisala Abp Annual Report 2020)

I många fall kopplas skattelättnader med företagens plikt att maximera sina vinster gentemot ägarna och ha kontroll över kostnader:

We create value to our stakeholders by optimizing the tax efficiency of business operations, including applying tax incentives and exemptions (Kemira Abp 2021)

Samtliga företag lyfter fram att utgångspunkten för organisationsstrukturen och olika slags företagsarrangemang är affärsverksamheten. Det är vanligt att företagen konstaterar att de tar hänsyn till möjliga skatteeffekter i sitt beslutsfattande men företagsarrangemangen baserar alltid på kommersiella faktorer och utgår från affärsverksamhetens behov. Terveystalo förklarar att det före varje företagsköp granskar vilka skatteeffekter köpet kommer att ha. Samtliga köpta bolag integreras i Terveystalos verksamhetsmodell och de förutsätts att följa Terveystalos skattepolitik och verksamhetsprinciper. (www.terveystalo.com, läst 26.9.2021)

6.2.4 Samarbetet med skatteförvaltningar

I den här kategorin nämner företagen samarbetet med skattemyndigheter eller med externa skattekonsulter. Företagen anger inga detaljerade uppgifter om vilka teman de diskuterar med konsulter men företagen betonar öppen, proaktiv, professionell, förutsägbar och konstruktiv dialog, som till exempel Kemira:

We are transparent and proactive in all interactions with the tax authorities. We have an open and positive working relationship with the tax authorities and we aim at constructive dialogue with them. We are committed to prompt disclosure and transparency in all tax matters with the tax authorities. In cases of different interpretations between Kemira and the tax authorities, Kemira aims to resolve such differences in a constructive and professional way with the intention to effectively bring matters to a conclusion. (Kemira Abp 2021: 5)

Också det brittiska Johnson Matthey nämner förhållandet mellan skattemyndigheter runtom i världen som en princip i sin skattestrategi:

Through implementation of our tax strategy, we plan to: Maintain open, positive and cooperative relationships with governments and global tax authorities. We also partake in constructive discussions on taxation policies that are relevant to our business. (Johnson Matthey plc u.å.)

Bolagen kan också ha oenigheter med skattemyndigheter. Kemira har en pågående rättstvist med Helsingfors förvaltningsdomstol gällande skatteavdrag av vissa räntekostnader:

The Group has a tax dispute pending in the Helsinki Administrative Court in Finland related to the tax deductibility of certain interest costs. In case of an unfavorable decision, there will be no impact to the Group's financial position. As a result of a favorable decision, the Group's income tax credits and tax losses carried forward would increase materially. (Kemira Abp 2021: 8)

ARM Holding skriver också att det är i tät kontakt med skatteförvaltningar i olika länder för att proaktivt undvika missförstånd och osäkerheter. Om Arm är osäker på hur en lag ska tolkas har sådana situationer vanligtvis lösts med hjälp av diskussion. Arm tycker att diskussionen behövs pga. komplexiteten av internationella skattefrågor och varierande skattelagstiftningar. (ARM Holdings plc Tax Strategy 2020: 3)

BT Group lyfter fram sitt deltagande i utvecklingsprojekt. Det är främst fråga om projekt som främjar skattetransparens. Företaget medverkar regelbundet med skattekon konsulter och den brittiska skatteförvaltningen (Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC) och deltar i pilotprogram som gäller BT's verksamhet. BT:s motiv för samarbetet är att andra känner till BT:s synpunkter och BT tycker att Kooperationen underlättar framtids projekt. (BT Group Tax Strategy 2020: 9)

6.2.5 Skattepraxis och internprissättning

Internprissättning spelar en avgörande roll i företagens skatterapporter och ingår också i modellen av De La Cuesta-Gonzales och Pardo (2019). I intervjuerna i studien av De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019: 2179) framkom att internprissättning är ett känsligt ämnesområde, i synnerhet när det gäller prissättning av tjänster och immateriella rättigheter som är svåra att prissätta och lätta att överföra över länders gränser.

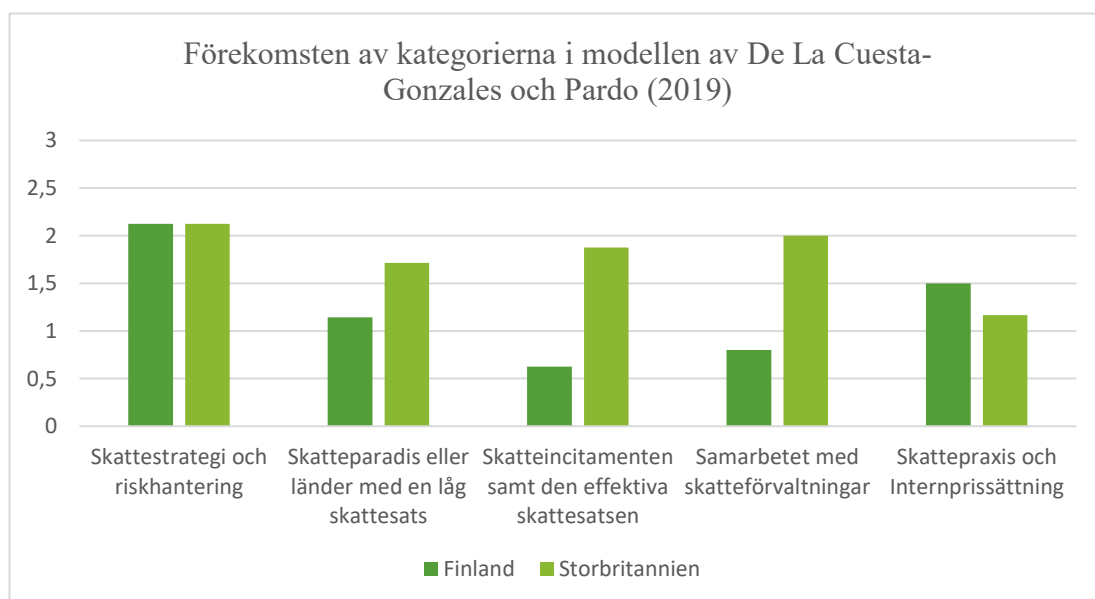
Enligt Cools och Slagmulder (2009) finns det tre huvudsakliga orsaker till att företagen följer regler gällande internprissättning. Dessa är risken för dubbelbeskattning, risken

för betydande konsekvenser - både finansiella påföljder och konsekvenser för företagets rykte - och böter.

I en land-för-land-rapport ger företagen upplysningar om sina ekonomiska och skatterelaterade detaljer för varje land som de verkar i. Enligt Global Report Initiative är avsikten att ge intressenter en bild av hur stor andel av företagets verksamhet bedrivs i respektive land och motsvarar detta skattebetalningar. Land för land-rapportering (Country-by-Country Reporting) förekommer omväxlande i de i denna avhandling analyserade rapporterna. BT Group plc presenterar detaljer om sina skattebetalningar i form av cirkeldiagram som visar omsättningen, betalda skatter och vinster i två delar: i Storbritannien och i övriga länder. Därtill har BT Group sammanfattat i en tabell centrala siffror för 14 länder där koncernen har verksamhet. (BT Group plc, Tax Strategy 2020)

6.3 Jämförelsen mellan brittiska och finska företags skatterapportering

Analysen genomfördes med hjälp av modellen av De La Cuesta-Gonzales och Pardo (2019) som kom i sin studie fram att skatterapporterna i allmänhet består av fem kategorier. De delar av hållbarhetsrapporterna som handlade om ansvarsfull beskattning betygsattes med hjälp av ett poängsystem där det högsta möjliga betyget var 3.



Figur 4: Förekomsten av kategorierna i modellen av De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019)

Som stapeldiagrammet ovan visar överstiger de brittiska företagen de finska rapporterna i tre kategorier. Företagen i båda länderna behandlar den första kategorin lika omfattande. De brittiska rapporterna omfattar dessa fem ämnesområden ganska likt, men bland de finska företagen finns det mera variation mellan olika kategorier. Den främsta orsaken till skillnader mellan finska och brittiska skatterapporter är annorlunda lagstiftningar. Brittiska storföretag är sedan 2016 tvungna att publicera årligen en skattestrategi som innehåller deras inställning till skatteplanering samt hantering av skatterisker (Finance Act 2016 i sektion 161). Det enda finska bolaget som frivilligt har publicerat en skattestrategi på sin webbplats är Mehiläinen. UPM har en skattestrategi för sina brittiska dotterbolag. Från och med år 2015 är statligt ägda bolag (där staten äger majoriteten av aktierna) i Finland skyldiga att publicera noggrannare skatteuppgifter, både av kvantitativ och kvalitativ karaktär (Muttonen och Middleton 2020: 14-15).

En likhet som såväl finska som brittiska företag lyfter fram i sina skatterapporter är OECD:s guidelines för internprissättning och den s.k. armlängdsprincipen. Utifrån empirin kan man dra slutsatsen att det är mycket vanligt i samband med internprissättningen att hänvisa till OECD:s riktlinjer. Det här gäller både finska och brittiska företag. Den här kategorin är i denna studie den enda i vilken de finska företagen får högre poäng än de brittiska bolagen. Mehiläinen och Nokia beskriver hantering och prissättning av sina interna transaktioner mest omfattande i detta urval. Mehiläinen nämner inte bara armlängdsprincipen utan förklarar också i vilka slags situationer den förekommer:

Att följa armlängdsprincipen gäller alla interna transaktioner inom koncernen inklusive inköp och försäljning av varor och tjänster, lån, förskottsbetalningar samt användning av materiella och immateriella rättigheter. (översatt från finskan. Mehiläinen Ab 2021b)

Den största skillnaden mellan de brittiska och finska företagen finns i den tredje kategorin som gäller skatteincitament. Endast hälften av de finska företagen nämner överhuvudtaget skatteavdrag eller den effektiva skattesatsen, och dessa fyra företag tar det upp endast kortfattat.

De brittiska företagen tycks uttrycka sig mindre bestämt, dvs. de tenderar att använda konditionala formuleringar oftare än finska företag. Ett exempel är Croda plc som avslutar sina meningar ofta med "where possible":

“The Group will use its best judgement in determining the appropriate course of action, using available reliefs and incentives where possible. The Group commits to seek to resolve issues with HMRC in real time and before returns are filed if possible, and where disagreements arise, work with HMRC to resolve issues by agreement (where possible)” (Croda International Plc Group Tax Strategy 2020)

Flertalet av företagen i mitt urval vill lämna en option öppen att eventuellt utnyttja skatteminimerande alternativ som staterna kan erbjuda. I dessa sammanhang använder t.ex. Hikma konditionalsatser:

“Where governments offer tax incentives or exemptions, we may use them.”

“Where appropriate, we engage in constructive debate on tax policy affecting our business with the relevant tax authorities.”

“Wherever possible, we aim to work collaboratively with authorities, in real time where appropriate, to resolve disputes. However, we are prepared to litigate if we disagree with rulings or interpretation from tax authorities.”
(Hikma pharmaceuticals plc 2020)

Vodafone avviker sig mest från de andra företagen. Vodafone behandlar sina skatteärenden varken i sitt bokslut eller i sin hållbarhetsrapport utan på sina webbsidor. Vodafones rapportering skiljer sig från andra företag också stilistiskt eftersom Vodafone har formulerat sina beskattningsämnen i form av olika frågor. I och med svaren till dessa frågor får läsarna veta hur Vodafone förhåller sig till beskattningen och samtidigt också detaljerade uppgifter om Vodafones skattebidrag.

Det finns en skillnad mellan begreppen i finska och brittiska rapporter. De finska företagen pratar om *skatteavtryck*, medan de brittiska företagen använder begreppet *tax contribution* i stället. Även om begreppen skiljer sig är det fråga om samma sak; vilka typer av skatter och i vilken mån företagen årligen betalar. Företagen vill i synnerhet betona sitt bidrag till samhällets ekonomi i vart och ett verksamhetsland. Av de finska företagen som analyserades i denna avhandling har fem publicerat en särskild rapport om skatteavtryck (*Tax footprint report* eller på finska *Verojalanjälkiraportti*). I dessa rapporter beskriver företagen också sin skatteplanering och skattestrategier. Utgående från resultaten syns det att företagen presenterar i samband med skatteavtrycket flera typer av skatter som till exempel mervärdesskatter, förskottsnehållning, socialavgifter och fastighetsskatter. Detsamma framgår av

Middleton och Muttonens studie (2020: 33). Liksom också i annan hållbarhetsrapportering kan företagen välja vilka uppgifter de vill inkludera i rapportering och vilka inte och på så sätt påverka helheten. Mehiläinen lyfter ytterligare fram att man också ska komma ihåg även skatteavtryck av yrkesutövare som är verksamma på Mehiläinen (Mehiläinen Ab 2021a). De finska företagen presenterar sina skattebetalningar och skatteavtryck oftast i form av ett diagram eller en tabell. I de brittiska texterna presenteras skattestrategierna däremot verbalt utan exakta siffror.

Även om det finns en del skillnader mellan företagen kan man också dra paralleller. Alla undersökta företagen publicerar något slags skatterapport årligen. Samtliga rapporter i min empiri präglas huvudsakligen av likadana teman. Företagen i båda länderna betonar sitt samhällliga bidrag och sin roll som viktig skattebetalare. Samtliga företag nämner att de följer efter lagar och regleringar i alla länder där de är verksamma. I detta sammanhang är det ändå värt att notera Knuutinens (2014) påpekande att efterföljning av lagar inte automatiskt gör en organisation ansvarsfull. Han poängterar att även laglig skatteplanering kan anses vara omoralisk. Också respondenterna i studien av De la Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019: 2178) ansåg att en ansvarsfull skattebetalare följer både lagens bokstav (*letter*) och andemening (*spirit*). Arm Holdings nämner detta.

Eftersom det inte ännu finns en överallt accepterad standardiserad modell för hållbarhetsrapportering och rapporteringen fortfarande i viss mån baserar på frivillighet vill företagen i större utsträckning låta en extern, objektiv part granska rapporterna. Tre fjärdedelar av företagen i denna studie har en extern certifiering för sin rapportering.

Andelen av företagen i detta urval som har tagit den nya skattestandarden *GRI 207 Tax* i bruk ligger på relativt samma nivå bland finska och brittiska företag. Tre finska och fyra brittiska företag rapporterar enligt GRI 207. Att det är endast få företag som tagit denna GRI-skattestandard i bruk kan bero på att den presenterades först år 2019. Ändå ger företagen inga förklaringar eller ställningstagande till varför de använder sig den nya GRI-skattestandarden. I detta urval används den ännu av minoriteten, men denna GRI-standard är säkert ett tecken på att skatterapporteringens betydelse som en del av hållbarhetsrapporteringen kommer att öka. Även Chersans (2016) studie visar att det

är huvudsakligen stora internationella bolag som tagit GRI i bruk, eftersom de har större resurser. Små företag däremot tenderar att använda GRI-standarder mer sällan på grund av GRI-rapporteringens höga kostnader och komplexitet.

6.4 Sammanfattning av empiri

Efter analysen av rapporterna kan det konstateras att det finns både likheter och olikheter mellan brittiska och finska företags sätt att rapportera om sina skatter. Alla företag oavsett land vill visa att de tar ansvar och bidrar till en bättre framtid. Innehållsanalysen visar att företagen rapporterar huvudsakligen om likadana teman i sina rapporter, och de kategorier som De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019) kom fram med i sin studie förekommer i stor omfattning också i min empiri. Denna bild av en ansvarsfull organisation syns i att företagen betonar att de agerar både enligt lagens bokstav och lagens andemening. Även om alla företag i denna studie använder sig av en gemensam rapporteringsstandard Global Reporting Initiative finns det ändå skillnader mellan företagen i innehållet och presentationsformen. Det vill säga rapporteringen är inte harmoniserad.

I denna empiri är de brittiska företagens rapporter i genomsnitt mer omfattande än de finska rapporterna och innehåller mer detaljerad information i majoriteten av de fem kategorierna. Hardeck och Kirn (2016) kom i sin studie till samma slutsats att brittiska företag publicerar mer omfattande uppgifter om sina skatter jämfört med tyska och amerikanska företag. Enligt dem är orsaken till detta att politikerna, medborgarorganisationerna och medier som i Storbritannien är mer präsenterade och tar oftare ställning till olika debatter i affärsvärlden och samhället.

Resultaten av denna studie visar också att de större bolagen tenderar att ha längre och mer omfattande skatterapporter än mindre bolag. De tre längsta rapporterna hade de brittiska GSK, Vodafone och BT Group plc som är de tre största företagen i min empiri mätt med omsättning och antalet verksamhetsländer. Det är också värt att notera att Vodafone och GSK rapporterade om sin skattestrategi för första gången redan år 2012. Den här studien är således i linje med tidigare forskning. Bergmann och Posch (2018) drog i sin studie slutsatsen att företagets storlek spelar en viktig roll när det gäller

obligatorisk hållbarhetsrapportering och att ett företags organisatoriska resurser och kapacitet spelar en viktig roll för hållbarhetsrapporteringens omfattning.

Längden är ändå ingen garanti om god kvalitet och om man mäter med olika kriterier är den längsta och mest omfattande rapporten inte alltid den bästa. BT Group nämner till exempel internprissättning bara kortfattat. Som De La Cuesta-Gonzalez och Pardo (2019: 2184) har poängterat är det viktigt med tanke på förståelsen att företagen också förklarar med egna ord sina vägval och skatteuppgifter. Varje organisation har sina egna särdrag och dessutom är skattefrågorna oftast mycket komplexa. Det kan finnas detaljer eller speciella bakgrunder som kräver förklaringar. Därför är det i de flesta fallen omöjligt att ha en enda modell för skatterapportering som skulle vara användbar för alla företag.

7. Analys

I detta avsnitt diskuteras vilka slutsatser om ansvarsfull beskattning som kan dras på basis av hållbarhetsrapporter. Temat behandlas med koppling till legitimitets- och intressentteorierna.

Syftet med den här avhandlingen var att jämföra hur finska och brittiska företag ser på skatter som en hållbarhetsfråga i sina skatterapporter. Hållbarhetsrapportering förklaras oftast med intressenteorin och legitimitetsteorin som utnyttjas också i den här studien. Hur företagen rapporterar om sina skattestrategier och -förpliktelser till allmänheten gäller legitimitetsmål och rykte (De La Cuesta-González & Pardo 2019). När en viss fråga blir aktuell i samhället kommer den att synas i företagets rapportering eftersom företagen vill visa att de håller med samhällets förväntningar och värderingar (Deegan & Unerman 2011). I denna studie syns detta i att företagen tar upp ordet skatteparadis som är ett ofta förekommande tema i medier.

Det är svårt att dra några slutsatser om vilken roll skatterna spelar i företagets ansvarsagendor endast på basis av företagets offentliga skatterapporter eller skattepolicyer. Det beror på att rapporteringen inte nödvändigtvis visar hela sanningen och på att ansvarsfull beskattning är ett komplext ämnesområde. Ändå ger rapporterna en fingervisning om hur företagen ställer sig till beskattning. Företagen ser skatter som en del av hållbarheten, skatterna spelar en stor roll i samtliga företag, och temana i alla rapporter i denna studie är huvudsakligen desamma. Läsare får snabbt en bild av vilka skattefrågor som är viktiga för företaget i fråga. Svårare är att kunna läsa mellan raderna och värdera vad företagets förmedlade information konkret betyder. Skillnaderna mellan brittiska och finska företag syns i hur stor vikt företagen lägger på olika aspekter inom ansvarsfull beskattning.

7.1 Skatterapporteringens betydelse för ett företags legitimitet

Legitimitet spelar en viktig roll för företag eftersom legitimiteten avgör hurdana förutsättningar ett företag har för sin verksamhet. Allmänheten och intressentgrupperna vill säkert hellre samarbeta med en ansvarsfull aktör än med en sådan organisation som inte har legitimitet. Illegitima företag bär risken att bli övervakade eller ifrågasatta vilket innebär att deras frihet att driva verksamhet kan vara

mindre än legitima företags (Deephouse et al. 2016: 12-14). Att företagen behandlar skatterisker i sina rapporter tyder klart på att företagen är medvetna om ämnets allvar.

På basis av de analyserade skatterapporterna kan jag konstatera att företagen utnyttjar skatterapporterna för att skapa eller bibehålla sin legitimitet. Företagen vill visa att de beaktar en större grups förväntningar, inte endast investerares, något som Deegan (2001: 253) också har tagit upp. Exempelvis anses det i allmänhet att det är oansvarsfullt att kringgå skatter, vilket kan leda till att ett företag kan förlora sin legitimitet (Lanis & Richardsons 2013: 77,79,93). Samtliga företag i detta urval betonar att de inte kringgår skatter. Samhällsansvar är ett centralt tema i samtliga skatterapporter och företagen visar att skatterna är en viktig del av deras hållbarhetsarbete. Också Knuutinen (2014), Ylönen och Laine (2015) samt Jenkins och Newell (2013) har kommit till resultat, att beskattningen hör till företagsansvaret.

Som jag nämnde tidigare i teoriavsnittet handlar det ändå om en omstridd fråga hur sambandet mellan hållbarhet och beskattning ser ut. En del av företagen betonar sitt bidrag som en viktig samhällelig aktör i allmänhet, medan andra lyfter fram sin roll som ansvarsfull skattebetalare eller som arbetsgivare. De förstnämnda företagen anser att de skapar mervärde så att samhället kan utvecklas. De sistnämnda koncentrerar sig däremot oftare på skattesiffror och listar hur mycket olika slags skatter deras verksamhet har gett samhället. Företagen vill ta initiativ, bidra med och visa sitt intresse för allmänna utmaningar i samhället. Alla dessa bevis tyder på att företagens handlingar överensstämmer med legitimitetsteorin. Bland annat Kemira tar upp sitt bidrag som sysselsättare samt de socialavgifter som arbetsgivaren och arbetstagarna betalar. Därtill nämner Kemira att det betalade 8,8 milj. euro i dividend till finska staten då staten äger en betydande andel av Kemiras aktier (Kemira Abp 2021).

Det är klart att lagstiftningen har en stor inverkan på rapporternas omfattning. Även om man skulle söka vissa kryphål i lagstiftningen eller använda skatteplaneringsmetoder berättar man naturligtvis inte om dessa i rapporterna. Företagen följer hur lagstiftningen förändras och även förutser eventuella framtida reformer. Att företagen följer lagar visar att de är legitima. Företagen visar också tydligt att de aktivt deltar i diskussioner. I Vaisalas och Kemiras skatterapportering syns också hur dessa företag försöker legitimera sig genom att berätta hur de har utvecklat sin affärsverksamhet:

To ensure focus on process implementation and comparable data collection, Vaisala decided to start its tax footprint initiative in 2019. (Vaisala Abp Annual Report 2020: 32)

Kemira has reviewed and redesigned its business models, finance structures and transfer pricing to be aligned with the recommendations of BEPS actions and the EU anti-tax avoidance directive (ATAD I and II). Also, Kemira has a process in place to meet the requirements of DAC6 reporting in relevant jurisdictions. (Kemira Abp 2021: 4)

Företagen argumenterar för sina påståenden med hjälp av olika slags fakta. Vaisala beskriver sitt ekonomiska värde för samhället så:

Vaisala has a positive impact on local communities through employment and taxes, both directly and through its supply chain. Responsible business practices and use of local suppliers create indirect benefits to local communities. (Vaisala Abp Annual Report 2020: 31)

Elisa lyfter fram att de är femte störst skattebetalare bland telebolag i Finland och deras andel av alla företagsskatter av finska telebolag omfattar 70%. Elisa nämner också att de inte betalar endast inkomstskatter till den finska staten utan också kommunalskatter i 36 kommuner i hela Finland.

En majoritet av företagen tar upp sin roll som företagsmedborgare (*social citizen*). De flesta företag beskriver i rapporter att de betalar skatter i varje land där de är verksamma. Terveystalo behandlar sin roll som företagsmedborgare i en separat artikel på sin webbsida. Utöver skatter betonar Terveystalo att de stöder och avlastar den offentliga hälsovården samt är en stor arbetsgivare och sysselsättare. Terveystalo vill samarbeta med staten och andra partner för att främja finländarnas hälsa. Företagen är naturligtvis en del av vårt samhällssystem men varje organisation måste skaffa sig och upprätthålla legitimitet för att få rätt till samhällets resurser (Deegan 2002). Inget av företagen i denna studie nämner explicit sin användning av resurser.

Företagen använder sig av olika legitimitetsstrategier för att kommunicera sina skatteärenden till allmänheten. När det är fråga om beskattning vill företagen huvudsakligen legitimera de handlingar som minskar deras skattekostnader. Rationalisering är en av de sex legitimitetsstrategier som Hahn och Lülfs (2014) kom fram med i sin studie. Enligt Hahn och Lülfs (2014) är rationalisering en symbolisk legitimitetsstrategi som syftar till att påverka läsarens uppfattningar genom att

argumentera varför omständigheterna helt enkelt är så som de är. Med andra ord vill företaget visa att det inte är skyldigt utan det är bara så. Ett exempel som visar att företaget vill be om förståelse från sina intressenter finns i Kemiras skatterapport:

As Kemira is a multinational company with subsidiaries in almost 40 countries and with sales to over 100 countries, pure business operations cannot be avoided in all of the listed countries in order to run business efficiently and reasonably from commercial perspective. In those jurisdictions, Kemira has strong substance and commercial setup (Kemira Abp 2021: 8)

En ytterligare legitimitetsstrategi som ligger nära rationalisering är abstraktion. Enligt Hahn och Lülfs (2014) är abstraktion ett sätt att be om förståelse från sina intressenter. Företag kan formulera i sina rapporter att ett visst hållbarhetsproblem gäller hela branschen eller ett helt geografiskt område och inte bara ett enskilt företag. (Hahn & Lülfs 2014) Inget av de bolag som jag analyserade hänvisar till sin bransch eller sitt geografiska område.

Bolagen behandlar sällan frågor som oroar dem. Kemira diskuterar utmaningar mest och tar upp brexit, coronapandemin och de ökade administrativa förpliktelseerna gällande skatterapportering. Detta är i linje med Hahn och Lülfs (2014: 412) som anser att hållbarhetsrapporter ska innehålla både positiv och negativ information och att redovisning av negativa aspekter kan vara bra för företagets legitimitet. I Kemiras skatterapport förekommer också indikering av fakta som innebär att Kemira tar upp problem som fakta för att få läsarnas förståelse för dessa problem. Kemira medger att det har verksamhet i några skatteparadisländer och vill visa att det är medvetet om att det är ohållbart. Kemira pekar på att dessa situationer inte alltid kan undvikas när det är fråga om ett globalt företag som har affärsverksamhet i tiotals länder. Också Vodafone ber sina läsare att förstå att oenigheter i skattefrågor inte alltid kan undvikas:

Vodafone aims to prevent unnecessary tax disputes, however we recognise that, in order to achieve our key objective of enhancing shareholder value, disputes are sometimes unavoidable. (Vodafone Group plc. Tax Risk Management Policy - Vodafone Global Policy Standard 2020-2021, s.2)

7.2 Vilka intressenter rapporterar man för?

Olika intressenter spelar en viktig roll för företagets framgång, och hållbarhetsrapporteringen är en central kanal för att kunna tillgodose intressenters krav

på ett företag (Hahn & Kühnen 2013: 5). Hållbarhetsrapporteringen siktar alltså först och främst på intressenter och är således kopplad med intressentteorin. I min empiri nämns intressenter i samtliga rapporter. Företagen lägger mycket arbete på att beakta sina intressenter och behandlar skatteärenden mångsidigt för att anpassa sig till samhällets och olika intressentgruppers förväntningar. Det här bevisar att företagen inser intressenternas betydelse.

Samtidigt förorsakar detta en stor utmaning med hållbarhetsrapporteringen eftersom företagen måste balansera mellan intressentgruppers olika förväntningar. Därför måste företagen välja vad de vill inkludera och vad de vill utesluta i rapporteringen. Dowling (2014) har konstaterat att aktieägarna kan vara nöjda om ett företags skattestrategi strävar efter att kringgå skatter och maximera vinster. Ändå kan ett företag inte beakta endast aktieägare utan också en hel del andra grupper i samhället. Ur en bredare synvinkel anses kringgående av skatter vara oansvarsfullt. DNA kombinerar skickligt kundernas, ägarnas, personalens och samhällets förväntningar:

DNA's economic responsibility includes meeting the expectations of customers and owners in a sustainable manner, supporting the economic welfare of the company's employees and society through direct and indirect employment.
(DNA Annual Report 2020)

Den intressentgrupp som mest förekommer i både brittiska och finska rapporterna är aktieägare. Tydligt vill företagen alltså rikta sin rapportering huvudsakligen till sina ägare. Det här är lätt att förstå när empirin i denna studie enbart består av börsnoterade bolag. Bland annat lyder en av UPM:s fyra huvudsakliga skatteprinciper så:

“Continuous enhancement of shareholder value by aiming for efficient, optimum and cost effective tax processes, business transactions and structures”
(UPM Tax Strategy 2020)

Den här betoningen av vinstmaximering till ägarnas nytta anses vara ett slags motkraft till intressentteorin (Kujala 2014: 9). Företagen måste balansera mellan aktieägarnas och andra intressenters förväntningar. Man kan ställa frågan om anledningen till att aktieägarna nämns så ofta är att företagen vill locka nya investerare. Vaisala uttrycker detta på ett sådant här sätt:

“Vaisala has a responsibility to its shareholders to structure its business in an efficient manner to ensure that strategic business objectives are met without incurring unnecessary tax costs.” (Vaisala Abp Annual Report 2020: 31-32)

Här finns det en tydlig skillnad mellan finska och brittiska företag. Storbritannien är ett anglosaxiskt land där redovisningsinformationen oftast riktas till kapitalmarknaden och aktieägare (Nobes 1998), medan i Finland som följer den kontinentala traditionen tenderar man i stället rikta upplysningar till staten och bankerna. Inget av de brittiska företagen explicit hänvisar till staten, medan bland de finska företagen nämns staten i tre rapporter, i Elisias, Kemiras och DNAs.

Utöver staten och samhället spelar anställda, investerare och kunder också en viktig roll i skatterapportering (Dowling 2014: 183). För dessa intressentgrupper är skatterna en negativ sak, dvs. en kostnad som leder till att företaget har mindre pengar till förfogande till exempel till löner. Kunder är missnöjda när konsumentpriserna blir dyrare. Investerare tycker inte om att lönsamheten blir sämre, och anställda ogillar om företaget måste spara in på lönekostnader. Ändå kallas skatterna inte för en kostnad i rapporterna. I stället verkar skatt vara ett sätt med vilket företagen ger sitt bidrag till ett bättre samhälle. GlaxoSmithKline skriver:

Tax is one important aspect of the contribution we make to society. Along with providing goods and services, employment and training, it is another thread that connects us to the communities and countries where we work. We are supportive of a sustainable tax system that enables companies and citizens to thrive; and we understand our duty to pay an appropriate amount of tax. (GlaxoSmithKline 2020, Tax Strategy)

Majoriteten av bolagen (tio st.) nämner i allmänhet intressenter utan att specificera dem närmare. Johnson Mattheys konstaterar att företaget riktar sin rapport i synnerhet till sina intressenter:

We want to be clear and open on our approach to tax so that our stakeholders understand it. (Johnson Matthey plc u.å.)

Intressenter och deras förväntningar tas oftast upp i samband med transparent rapportering, värdeskapande eller riskhantering:

We create value to our stakeholders by optimizing the tax efficiency of business operations. (Kemira Abp 2021)

IGT UK Group seeks to manage tax risk effectively, protecting all stakeholders' interests, including public authorities, shareholders, and employees. (International Game Technology plc, Tax Strategy UK entities 2020)

In assessing reputational risk, the Group does not want its tax affairs to appear in the public domain and will work to avoid any negative impact on shareholder value. The Group CFO, Media Relations and appropriate parties must be informed to ensure they can easily explain any relevant situation to investors. (Vodafone Tax risk management and tax policy 2020-2021: 4)

I min empiri är det tre finska företag och endast ett brittiskt företag som nämner kunder i sin rapportering. När det gäller personalen är det enbart ett bolag i vardera landet som nämner personalen. Chen och Bouvain (2009: 309) kom i sin studie till motsatt resultat när de visade att konsumenterna förekom mest i brittiska rapporter. Det som Gribnau och Jallai (2018: 20) har påpekat - att företagen borde diskutera mera med sina intressenter - tycks i denna empiri tyvärr inte vara fallet. Jag håller med Gribnau och Jallai (2018) att det skulle vara ännu bättre med tanke på transparens om företagen skulle föra en öppen diskussion och skulle visa den ännu tydligare i sin rapportering.

8. Avslutande diskussion

Detta avslutande kapitel sammanfattar studiens resultat på basis av den kvalitativa innehållsanalysen. Därutöver diskuteras avhandlingens relevans och begränsningar samt förslag till vidare forskning.

Syftet med den här avhandlingen var att ta reda på hur finska och brittiska multinationella företag ser skatter som en hållbarhetsfråga och hur företagens skatterapportering skiljer sig. Skatter har blivit en del av företagens hållbarhetsarbete och företagen är tvungna att bestämma sig hur de förhåller sig till beskattning ur ansvarsperspektiv. I den empiriska delen genomfördes en kvalitativ innehållsanalys av skatterapporter av åtta finska och åtta brittiska företag för räkenskapsåret 2020. Det användes en kvalitativ metod för att få en djupare förståelse över ämnesområdet och dess olika dimensioner.

Den här avhandlingen visar att det finns ett samband mellan företagsansvaret och beskattningen. De kategorier som De La Cuesta och Pardo (2019) hade kommit fram med i sin studie syntes bra i den här studien. Brittiska och finska företag behandlar huvudsakligen samma teman i sina skatterapporter, men ländernas redovisningstraditioner och kulturer skiljer sig och det finns skillnader i hur och i vilken omfattning företagen beskriver sina skattefrågor.

Resultaten visar att beskattning spelar en stor roll i samtliga företag. Företagen visar att de med sina skatter vill bidra till ett bättre samhälle och betonar sin roll som en aktiv och ansvarsfull samhällelig aktör. Skatterapporteringen utnyttjas således för att förbättra legitimiteten. Aktuella diskussionsämnen i samhället som t.ex. skatteparadis återspeglas i de flesta rapporter. Att rapportera om skatter i samband med företagens hållbarhetsarbete kräver balansering mellan olika intressentgruppers varierande förväntningar och intressen. Brittiska och finska skatterapporter skiljer sig i också vilka intressenter informationen riktas till.

På basis av studiens resultat tycker jag att multinationella företag har insett betydelsen av transparens och sambandet mellan skatt och samhällsansvar. När allmänheten har blivit allt mer medveten om ansvarsfrågor och när omgivningens förväntningar ökar måste företagen vara beredda att anpassa sig i snabb takt. Det är värt att notera att det är endast multinationella företag som har möjlighet att utnyttja olika länders

skattesatser, att flytta sina vinster och att använda olika gränsöverskridande arrangemang för att kunna spara på skattepengar. Alla företag har inte denna möjlighet. Multinationella företag är också ofta stora organisationer med större resurser än små företag som är verksamma endast i ett land. Eftersom stora multinationella företag är inflytelserika kan man anse att de också bär större ansvar. När behovet av finansiering (i synnerhet under den fortfarande pågående pandemin) och således skatteintäkters betydelse är välkända, är det allt svårare för företagen att förklara bort sin skyldighet att ta ansvar.

Analysen av samtliga skatterapporter visar också att företagens skattefrågor som en del av hållbarhetsarbete handlar om ett komplext ämnesområde. Företagens budskap kunde eventuellt förstås bättre om man skulle ha mera konkreta exempel. I stort sett liknar alla analyserade rapporter mycket varandra och inget av bolagen avviker avsevärt från andra. Jag anser att det kunde vara en fördel att publicera en annorlunda rapport. Å ena sidan kan det vara riskabelt men å andra sidan kunde detta företag ifrågasättas vara banbrytare och ha fördel av det.

I de flesta fall skriver företagen översiktligt om sina skattepolicyer men ger inga djupare förklaringar. Bland de undersökta företagen tar endast Kemira upp sina tankar om framtida utmaningar eller det fortsatta hållbarhetsarbetet. Inget av bolagen skriver om sina önskemål, att de skulle vilja ändra lagstiftning eller skatteregler. Problem eller motgångar tas inte heller upp. Jag anser att företagen kunde få nytta av att berätta öppet även om motgångar och utmaningar. Denna synpunkt har också Hahn och Lülfs (2014) som anser att redovisning av negativa aspekter kan vara en fördel med tanke på företagets legitimitet.

8.1 Studiens bidrag och relevans

Mitt syfte var att ta reda på vad och hur brittiska och finska företag rapporterar om skatter i sina hållbarhetsrapporter. Studier av detta slag bidrar med ny kunskap om hur företagen behandlar ansvarsfull beskattning i sina rapporter. Jag vill ännu poängtera att syftet med denna avhandling inte var att bedöma eller analysera företagets ansvarsfullhet utan resultaten visar vilka frågor företagen har betonat i sin skatterapportering, dvs. vilka teman anses vara betydelsefulla. Företagen kan ha nytta

av forskning av skatterapportering genom att få insikter i välfungerande sätt att rapportera om skatter och därmed svara till intressenters förväntningar.

8.2 Studiens begränsningar

I denna avhandling diskuterades sambandet mellan företagsansvar och beskattning och den empiriska undersökningen genomfördes genom att analysera företagens hållbarhetsrapporter med hjälp av en kvalitativ innehållsanalys. Det jämfördes skatterapporter av brittiska och finska företag. Slutsatserna och resultat gäller inte annan hållbarhetsrapportering eller företag i andra länder. Jag analyserade endast rapporter under ett räkenskapsår (2020), dvs. den här studien berättar inget om tidsmässig utveckling. Ytterligare är det värt att nämnas att det var endast en person som genomförde analysen. Om flera forskare skulle ha deltagit i analysarbetet skulle studiens resultat eventuellt se annorlunda ut.

Som det behandlades i avsnitt 5.4 har jag strävat efter validiteten och reliabiliteten under hela arbetet. För att säkerställa studiens reliabilitet har jag beskrivit tillvägagångssätten vid arbetets gång så noggrant som möjligt. Därutöver har jag beaktat att empirin i denna studie var i viss mån begränsad. I analysen ingick endast hållbarhetsrapporter och en del information på företagens hemsidor, men det är viktigt att komma ihåg att företagen kommunicerar sin hållbarhet även i flera andra kanaler.

8.3 Förslag till vidare forskning

I framtiden kunde man göra en motsvarande jämförande innehållsanalys med ett större antal företag. Urvalet kunde utvidgas genom att jämföra bolag i andra länder, inom olika branscher eller företag av olika storlekar och ägarstrukturer. Det skulle också vara intressant att undersöka hur skatterapporteringen har utvecklats under de senaste åren, och hur framtiden ser ut. För den här studien valde jag företag som använder GRI-ramverket i sin rapportering. Med hjälp av intervjuer kunde man undersöka hur den nya *GRI 207 Tax*-standarden upplevs i företagen och om den har påverkat kvaliteten av skatterapportering. Det finns även flera andra rapporteringsramverk som skulle vara intressanta objekt för framtida studier. Under analysens lopp, som även i tidigare forskning, noterades att företagets rapportering och verkligheten inte alltid

motsvarar varandra. Detta är säkert ingen lätt undersökning men skulle troligen ge nya viktiga synpunkter om ansvarsfull beskattning. Skatterapportering medför olika slags effekter och kostnader vilket också skulle vara ett intressant forskningsämne. Jag studerade inte djupare anledningar till olikheter mellan hållbarhetsrapporterna. Det skulle vara en intressant fråga som jag gärna skulle se i framtida studier.

Källor

Aguinis H. & Glavas A. (2012). *What We Know and Don't Know About Corporate Social Responsibility: A Review and Research Agenda*. *Journal of Management* 2012 38: 932.

ARM Holdings plc (U.å.). *Sustainable Business Report*, Year ending March 31, 2020. <https://armkeil.blob.core.windows.net/developer/Files/pdf/report/arm-sustainability-data-report-2020.pdf> (läst 25.1.2022)

ARM Holdings plc. *Tax Strategy for the Arm group 2020*. <https://www.arm.com/-/media/Files/pdf/policies/arm-tax-strategy-2020.pdf> (läst 25.1.2022)

Avi-Yonah Reuven S. (2014). *Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility*. *N. Y. U. J. L. & Bus.* 11, no. 1: 1-29.

Bebbington, J., Larrinaga, C., & Moneva, J. M. (2008). *Corporate social reporting and reputation risk management*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), ss. 337.

Bergmann A. & Posch P. (2018). *Mandatory Sustainability Reporting in Germany: Does Size Matter?* *Sustainability* 2018; 10(11): 3904.

Bird R. & Davis-Nozemack K. (2016). *Tax Avoidance as a Sustainability Problem*. *Journal of Business Ethics*.

Bokförinsförordning, 1339/1997. 30.12.1997

Bokföringslag, 1376/2016. 29.12.2016

Brundtland Report (1987). *Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future*. <http://www.undocuments.net/our-common-future.pdf> (läst 3.11.2021)

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, (3. uppl.) Liber Ekonomi: Malmö.

BT Group plc. *Digital Impact and Sustainability Report 2019-2020*. <https://www.bt.com/about/annual-reports/2020summary/assets/documents/bt-digital-impact-sustainability-report-2019-20.pdf> (läst 25.1.2022)

BT Group plc. Tax Strategy 2020.
<https://www.bt.com/bt-plc/assets/documents/digital-impact-and-sustainability/our-approach/our-policies-and-reports/tax-strategy/bt-tax-strategy-2020.pdf>
(läst 25.1.2022)

Carroll A.B. (2016). *Carroll's pyramid of CSR: taking another look*. International Journal of Corporate Social Responsibility 2016 1:3.

Chen, S., & Bouvain, P. (2009). *Is Corporate Responsibility Converging? A Comparison of Corporate Responsibility Reporting in the USA, UK, Australia, and Germany*. Journal of Business Ethics, 87(S1), 299–317.

Chersan I-C (2016). *Corporate responsibility reporting according to Global Reporting Initiative: an international comparison*. Article in Audit Financiar. April 2016.

Cols B., & Patel S. (2016). *Going to haven? - Corporate social responsibility and tax avoidance*. Journal of Business Ethics.

Cools, M. & Slagmulder, R. (2009). *Tax-Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting*. Katholieke Universiteit Leuven, Open Access publications from Katholieke Universiteit Leuven.

Croda International plc (U.å.). <https://www.croda.com/en-gb/sustainability/reports>
(läst 10.11.2021)

Croda International plc (U.å.). *Group Tax Strategy*.
<https://www.croda.com/mediaassets/files/corporate/governance/croda-international-plc-group-tax-strategy.pdf> (läst 25.1.2022)

Czinkota, M. & Kaufmann, H. & Basile, G. (2014). *The relationship between legitimacy, reputation, sustainability and branding for companies and their supply chains*. Industrial Marketing Management.

Dahlsrud, A. (2008). *How corporate social responsibility is defined: An analysis of 37 definitions*. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 15, 1–13.

Deegan, C (2002). *Introduction: The legitimizing effect of social and environmental disclosures – A theoretical foundation*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 15, No. 3, pp. 282-311.

Deegan, C. & Carroll, G. (1993). *An Analysis of Incentives for Australian Firms to Apply for Reporting Excellence Awards*. *Accounting and Business Research* 23, 219-227.

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*, (2. uppl.), Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

Deegan, C. (2018). *Legitimacy theory Despite its enduring popularity and contribution, time is right for a necessary makeover*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 32 (8), 2019: 2307-2329

Deephouse, D., Bundy J., Tost, L. & Suchman, M. (2016). *Organizational legitimacy: Six key questions*. University of Alberta.

Dienes, D. & Sassen, R. & Fischer, J. (2016). *What are the drivers of sustainability reporting? A systematic review*. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 7. 154-189.

DNA Abp. Annual Report 2020.

https://corporate.dna.fi/documents/94506/491939/DNA_annual_2020.pdf/889e185c-15a2-6280-c44f-41d0d97bc05c?t=1614844335984 (läst 6.11.2021)

Donaldson, T. & Preston, L. (1995). *The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence*. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 20(1), 65.

Dowling, G.R. (2014). *The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible?* *Journal of Business Ethics* 124(1), 173–184.

Dowling, J. & Pfeffer, J. (1975). *Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior*. *Pacific Sociological Review*, 18 (1), pp. 122-136.

De La Cuesta-González, M. & Pardo, E. (2019). *Corporate tax disclosure on a CSR basis: a new reporting framework in the post-BEPS era*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 32 No. 7, 2019. pp. 2167-2192.

Elisa Abp (U.å.). <https://elisa.com/corporate/> (läst 6.11.2021)

Elisa Abp (U.å.). <https://elisa.com/corporate/sustainability/reporting-and-contact-information/> (läst 6.11.2021)

Elisa Abp. *Responsibility Report 2020*.
https://static.elisa.com/v2/image/2tqybbhjs47b/4zwayOcLhlPoe9eqRK184W/Elisa_Responsibility_report_2020.pdf?_ga=2.192002730.1497420686.1643139117-2130755604.1632050186 (läst 6.11.2021)

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. 4. uppl., Studentlitteratur. Lund.

Fifka, M. & Drabble, M. (2012). *Focus and Standardization of Sustainability Reporting – A Comparative Study of the United Kingdom and Finland*. *Business Strategy and the Environment* 21(7), 455-474.

Finance Act (2016).
<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/schedule/19/data.xht?view=snippet&wrap=true> (läst 29.9.2021)

Fink, R. (2013). *At haven's end*, Global Finance.

Finnwatch (2013). *Ei tietoja, ei tuloja? Outotec, Attendo ja vastuullinen veronmaksu*. 3/2013. https://finnwatch.org/images/ei_tietoja_finnwatch.pdf

Finnwatch (2015). *Valtioenemmistöisten yhtiöiden veroraportit Maakohtaiset tiedot edelleen avaamatta*. 7/2015.
<https://finnwatch.org/images/pdf/Valtionyhtioidenveroraportit.pdf>

Finnwatch (2017). *Suosituksset yritysten aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi*. 1/2017. https://finnwatch.org/images/pdf/Verosuosituksset_final.pdf.

Freeman, E. (2005). *The Development of Stakeholder Theory: An Idiosyncratic Approach*. I Smith, K., & Hitt, M. (red.) *Great Minds in Management - The Process of Theory Development*. Oxford University Press.

Freeman E. (2009). *Stakeholder Theory: 25 Years Later*. *Philosophy of Management* Volume 8 Number 3, 2009.

Freeman, E. (2010). *Strategic Magement - A Stakeholder Approach*. Cambridge University Press.

Förenta Nationerna (U.å.). *Skatteflykt till ett högt pris*. <https://unric.org/sv/skatteflykt-till-ett-hoegt-pris-2/> (Läst 13.1.2022)

FTSE Russell (2021). *Global trends in corporate tax disclosure*. Thematic Overview, Sustainable Investment | Tax Transparency. <https://www.ftserussell.com/research/global-trends-corporate-tax-disclosure> (läst 23.1.2022)

Gandullia L. & Piserà S. (2019). *Do income taxes affect corporate social responsibility? Evidence from European listed companies*. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* 27(4).

GlaxoSmithKline (2020). *Tax Strategy*. <https://www.gsk.com/media/2983/tax-strategy.pdf> (läst 25.1.2022)

Global Reporting Initiative (2019). *GRI 2017 Tax standard 2019 - factsheet*. <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf> (läst 28.3.2021)

Global Reporting Initiative, GRI (U.å.). *Our mission and history*. <https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/> (läst 3.11.2021)

Global Reporting Initiative, GRI (U.å.). *A Short Introduction to the GRI Standards*. <https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf> (läst 4.11.2021)

Gribnau, H. & Jallai, A-G. (2018). *Sustainable Tax Governance and Transparency*. Tilburg Law School Research Paper, Tillgänglig: <https://ssrn.com/abstract=3273553>

Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). *Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 59, s. 5–21.

Hahn, R. & Lülfs, R. (2014). *Legitimizing Negative Aspects in GRI-Oriented Sustainability Reporting: A Qualitative Analysis of Corporate Disclosure Strategies*. *Journal of Business Ethics*, 123(3): 401-420. ,

Halkos G. & Nomikos S. (2020). *Corporate social responsibility: Trends in global reporting initiative standards*. *Economic Analysis and Policy*, Volume 69, 2021: 106-117.

Halme M. & Huse M. (1997). *The influence of corporate governance, industry and country factors on environmental reporting*. *Scandinavian Journal of Management*, Volume 13, Issue 2, 1997: 137-157.

Hardeck I. (2012). *Die Bedeutung von Steuern in der Nachhaltigkeitsberichterstattung: Eine international vergleichende empirische Analyse*. *Zeitschrift für Betriebswirtsch* (2012) 82:101–131.

Hardeck, Inga & Kirn, Tanja. (2016). *Taboo or Technical Issue? An Empirical Assessment of Taxation in Sustainability Reports*. *Journal of Cleaner Production*. 133.

Helsingin Sanomat (2020). *Teleoperaattori Dna:n tarina Helsingin pörssissä päättyi*. 30.1.2020. <https://www.hs.fi/talous/art-2000006389202.html> (läst 25.1.2022)

Hietanen S. (2020). *Vastuullisen veronmaksun merkitys korostuu kriiseissä*. <https://www.finsif.fi/vastuullisen-veronmaksun-merkitys-korostuu-kriiseissa/> (läst 5.4.2021)

Hikma Pharmaceuticals plc (U.å.). *Annual Report 2020*. <https://www.hikma.com/investors/2020-annual-report/> (läst 25.1.2022)

Hikma Pharmaceuticals plc (2020). *Hikma Tax Strategy Statement for the financial year ending 31 December 2020*. <https://www.hikma.com/media/2688/hikma-tax-strategy-statement-board-approved-21-feb-2020.pdf> (läst 25.1.2022)

Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). *Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? evidence from irresponsible CSR activities*. *The Accounting Review*, 88(6).

Hsieh, H-F. & Shannon, S. (2005). *Three Approaches to Qualitative Content Analysis*, *Qualitative Health Research* 15(9), 1277-1288.

Huseynov, F., & Klamm, B. K. (2012). *Tax avoidance, tax management, and corporate social responsibility*. *Journal of Corporate Finance*, 18: 804-827.

International Game Technology plc (U.å.). *Who We Are*. <https://www.igt.com/explore-igt/about-igt/who-we-are> (läst 26.1.2022)

International Game Technology plc (2021). *News Details*, 7.1.2021. <https://ir.igt.com/news/news-details/2021/IGT-Environmental-Social-and-Governance-Improved-Performance-Diversity-and-Inclusion-Initiatives-and-Responsible-Gaming-Approach-Anchor-its-14th-Annual-Sustainability-Report/default.aspx> (läst 26.1.2022)

International Game Technology plc. *Tax Strategy UK entities 2020*. https://s28.q4cdn.com/582179329/files/doc_downloads/tax_strategy/IGT_Tax_Strategy_UK-entities_2020_Final.pdf

Jacobsen D.I. (2002). *Vad, hur och varför? - Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur. Lund.

Jenkins R. & Newell P. (2013). *CSR, Tax and Development*. Third World Quarterly, Vol. 34, No. 3, 2013, pp 378–396.

Johansson, C., Johansson, R., Marton, J. & Pautsch, G. (2013). *Extern redovisning* (4. uppl.), Sanoma Utbildning AB. Stockholm.

Johnson Matthey plc (U.å.). <https://matthey.com/-/media/files/policies/tax-strategy-fy21.pdf> (läst 25.1.2022)

Johnson Matthey plc (U.å.). <https://matthey.com/en/about-us> (läst 6.11.2021)

Kananen J. (2014). *Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä. Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta*. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja -sarja.

Kemira Abp (U.å.). <https://www.kemira.com/sv/foretag/> (läst 6.11.2021)

Kemira Abp (2021). *Kemira Tax Footprint Report*. <https://www.kemira.com/app/uploads/2021/03/kemira-ar2020-tax-footprint-report-2020.pdf> (läst 25.1.2022)

Khan, A., Muttakin, M.B. & Siddiqui, J. (2013). *Corporate Governance and Corporate Social Responsibility Disclosures: Evidence from an Emerging Economy*. Journal of Business Ethics 114: 207–223.

Knuutinen R. (2014a). *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*. Nordic Tax Journal 2014:1. DOI: 10.1515/ntaxj-2014-0003.

Knuutinen R. (2014b). *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Lakimiesliiton kustannus. Helsingin Kamari Oy. Vanda.

Koh, Y. and Lee, H.-A. (2015). *The effect of financial factors on firms' financial and tax reporting decisions*. Asian Review of Accounting, Vol. 23 No. 2, pp. 110-138.

Koskinen, Alasuutari, Peltonen (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Vastapaino. Tammerfors.

KPMG (2012). *Siirtohinnoittelu käytännössä*. Edita. Borgå.

KPMG (2015). *Currents of change: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting*. Tillgänglig på: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/02/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf> (Läst 17.4.2021)

Kujala, J. (2014). *Sidosryhmät ja liiketoiminnan vastuullisuus: Vaateisiin vastaamisesta yhteiseen arvонуontiin*. Yritysetiikka. 2014. 6-16.

Kähönen M. (2019). *Raportointi edistää vastuullisuutta*. Suomen Tilintarkastajat ry, Helsinki. Profiitti 3/2019: 6-10.

Laguir, I., Stagliano, R., & Elbaz, J. (2015). *Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness?* Journal of Cleaner Production, 107, 662-675.

Lanis R. & Richardson G. (2013). *Corporate social responsibility and tax aggressiveness: a test of legitimacy theory*. Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 26 No. 1, 2013: 75-100.

Laplume A.O., Sonpar K, Litz R.A. (2008). *Stakeholder Theory: Reviewing a Theory That Moves Us*. Journal of Management. 34(6): 1152-1189.

Lightstone K. & Driscoll C. (2008). *Disclosing Elements of Disclosure: A Test of Legitimacy Theory and Company Ethics*. Canadian Journal of Administrative Sciences. 25: 7–21.

Longhorn, M., Rahim, M., & Sadiq, K. (2016). *Country-by-country reporting: an assessment of its objective and scope*. eJournal of Tax Research, 14(1), 4-33.

Marsden, Chris (2005). *In Defence of Corporate Responsibility*. Zfwu, vol. 6, nr. 3: 359-373.

Mathews, M.R. (1997). *Twenty-five years of social and environmental accounting research: Is there a silver jubilee to celebrate?*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 10 (4): 481-531.

Mehiläinen Ab (U.å.). *Mehiläinenens år 2020 – årsberättelse*.

https://media.mehilainen.fi/www/pdf/vuosikertomus_sv_2020.pdf (läst 25.1.2022)

Mehiläinen Ab (U.å.). Hållbarhetsrapport 2020.
https://media.mehilainen.fi/www/pdf/vastuullisuusraportti_en_2020.pdf (läst 25.1.2022)

Mehiläinen Ab (2021a). *Mehiläinens resultat 2020: den lönsamma tillväxten ökade trots att coronapandemin ledde till förlorade intäkter och tilläggskostnader*. Pressmeddelande 8.2.2021.
<https://www.mehilainen.fi/sv/pressmeddelande/mehilainens-resultat-2020-den-lonsamma-tillvaxten-okade-trots-att-coronapandemin> (läst 7.11.2021)

Mehiläinen Ab (2021b). *Mehiläinen konserni veropolitiikka*. Godkänd den 9. juni 2021.

Mitchell, R, Agle, B, & Wood, D. (1997). *Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts*. The Academy of Management Review. 22(4), 853-886.

Moser, D. V., & Martin, P. R. (2012). *A Broader Perspective on Corporate Social Responsibility Research in Accounting*. The Accounting Review, 87(3), 797–806.

Muller Alan & Kolk Ans (2012). *Responsible Tax as Corporate Social Responsibility: The Case of Multinational Enterprises and Effective Tax in India*. ,

Muttonen J. & Middleton A. (2020). *Multinational Enterprises and Transparent Tax Reporting*. New York: Routledge.

Nationalencyklopedin, ansvarsfull. Hämtad 3 november 2021, från
<http://www.ne.se.ezproxy.vasa.abo.fi/uppslagsverk/ordbok/svensk/ansvarsfull>

Nobes, C. (1998). *Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting*. Abacus, 34(2), 162-187.

Nokia Abp (U.å.). Nokia People and Planet Report 2020.
https://www.nokia.com/sites/default/files/2021-04/Nokia_People_and_Planet_Report_2020.pdf (läst 26.1.2022)

Oats L. & Tuck P. (2019). *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* Accounting and Business Research, 49:5, 565-583.

O'Donovan, G. (2002). *Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 15(3), pp.344-371.

OECD (2015). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris.

OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing, Paris.
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en

OECD (U.å.). *Action 13 Country-by-Country Reporting*.
<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/> (läst 29.1.2022)

Preuss, L. (2012). *Responsibility in Paradise? The Adoption of CSR Tools by Companies Domiciled in Tax Havens*. *J Bus Ethics* 110, 1–14.

PwC (2019). *Building Public Trust Through Tax Reporting. A series of five briefing papers exploring how companies are responding to the tax transparency debate*.
<https://www.pwc.co.uk/tax/assets/pdf/shaping-tax-transparency-debate-2019-cbcr.pdf>

Sikka, P. (2010). *Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance*. *Accounting Forum*, Vol. 34 (3-4), 153–168.

Skatteförvaltningen (2016). *Tillämpning av bestämmelsen om kringgående av skatt*.
https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/49027/tillampning_av_bestammelsen_om_kringgae2/ (läst 18.4.2021)

Skatteförvaltningen (2018). *Dokumentation av internprissättning*.
Skatteförvaltningens anvisningar.
https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/47978/dokumentation-av-internpriss%C3%A4ttning/ (läst 29.1.2022)

Skatteförvaltningen (2021). *Land-för-land-rapport för beskattningen*.
Skatteförvaltningens anvisningar.
https://www.vero.fi/sv/Detaljerade_skatteanvisningar/anvisningar/49771/land-f%C3%B6r-land-rapport-f%C3%B6r-beskattningen/ (läst 29.1.2022)

Soskice, D. & Hall, P. (2001). *Varieties of Capitalism: The Institutional Foundations of Comparative Advantage*. In Peter Hall and David Soskice (eds).

Statsrådet (2021). *EU:s konkurrenskraftsministrar diskuterar EU:s återhämtningsplan och skatterapportering.*

<https://valtioneuvosto.fi/sv/-/1410877/eu-s-konkurrenskraftsministrar-diskuterar-eu-s-aterhamtningsplan-och-skatterapportering> (läst 22.1.2022)

Steenkamp, N. & Northcott, D. (2007). *Content analysis in accounting research: the practical challenges.* Australian Accounting Review, Vol. 17 No. 3, pp. 12-25.

Stephenson, D. & Vracheva, V. (2015). *Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: A Literature Review and Directions for Future Research.*

Suchman M. (1995). *Managing legitimacy: Strategic and Institutional Approaches.* Academy of Management Review 20, 571-611.

Svenska Yle (2021). *Johnson Matthey om fabriks-etableringen i Vasa: "Vi kommer att rekrytera lokalt så långt det är möjligt", 27.4.2021.*

<https://svenska.yle.fi/artikel/2021/04/27/johnson-matthey-om-fabriks-etableringen-i-vasa-vi-kommer-att-rekrytera-lokalt-sa> (läst 25.1.2021)

Szennay A., Szigeti C., Kovács N. och Szabó D.R. (2019). *Through the Blurry Looking Glass - SDGs in the GRI Reports.* Resources 2019, 8, 101.

Terveystalo Abp (U.å.).

<https://www.terveystalo.com/sv/Foretag/Kort-om-Terveystalo/> (läst 29.9.2021)

Terveystalo Abp. *Corporate Responsibility Report 2020.*

<https://www.terveystalo.com/en/Corporate-Responsibility-Report-2020/> (läst 25.1.2022)

Torkkel, T. (2013a). *Miten isot listayhtiöt raportoivat verojalanjäljestä?* Balanssi, 60-62.

Torkkel, T. (2013b). *Yrityksen verojalanjälki – mistä on kysymys?* Balanssi 3, 80–82.

Tuomi J. & Sarajärvi A. (2002). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi.*

Tuomi J. & Sarajärvi A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi: Uudistettu laitos.* Tammi.

UPM-Kymmene Ab (U.å.). *Vuosiraportointi ja GRI*.
<https://www.upm.com/fi/vastuullisuus/peruseriaatteen/Raportointi-ja-tunnusluvut/gri/> (läst 10.11.2021)

UPM-Kymmene Ab. *Tax Strategy*.
<https://www.upm.com/investors/governance/governance-guidelines/tax-strategy/>

Vaisala Abp (U.å.). *Vaisala in brief*. <https://www.vaisala.com/en/vaisala-company/vaisala-brief> (läst 26.1.2022)

Vaisala Abp. *Annual Report 2020*. https://www.vaisala.com/sites/default/files/2021-03/Vaisala_annual_report_2020_web_0.pdf

Vigneau L., Humphreys M. & Moon J. (2015). *How Do Firms Comply with International Sustainability Standards? Processes and Consequences of Adopting the Global Reporting Initiative*. *Journal of Business Ethics* 131, 2, pp. 469-486.

Vodafone Group plc (U.å.). <https://www.vodafone.com/about-vodafone/what-we-do> (läst 7.11.2021)

Vodafone Group plc. *ESG Addendum 2020*.
<https://www.vodafone.com/sites/default/files/2020-09/esg-addendum2020.pdf> (läst 25.1.2022)

Vodafone Group plc. *Tax Risk Management Policy - Vodafone Global Policy Standard 2020-2021*. <https://www.vodafone.com/sites/default/files/2021-04/global-policy-tax-risk-management-2021.pdf> (läst 25.1.2022)

Vukić N.M., Omazić M.A., Aleksić A. (2018). *Exploring the link between corporate stakeholder orientation and quality of corporate social responsibility reporting*. *Interdisciplinary Description of Complex Systems* 16(2), 275-288.

Wallström M. (2020). *GRI antar nytt ramverk för skatterapportering*.
<https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2020/januari/gri-antar-nytt-ramverk-for-skatterapportering/> (läst 4.4.2021)

Whait R.B., Christ K.L., Ortas E. & Burritt R.L. (2018). *What do we know about tax aggressiveness and corporate social responsibility? An integrative review*. *Journal of Cleaner Production*, Volume 204, 2018: 542-552.

Yao, J. (2013). *The arm's length principle, transfer pricing, and location choices*. Journal of Economics and Business, 65: 1-13.

Ylönen M. & Laine M. (2015). *For logistical reasons only? A case study of tax planning and corporate social responsibility reporting*. Critical Perspectives on Accounting 33: 5–23.

Xue Fa Tong (2017). *A Comparative Review on Company Specific Determinants for Sustainability Reporting in United Kingdom (UK) and Malaysia*. SHS Web of Conferences 36(4): 00012.