

## BAB II

### TELAAH LITERATUR

#### 2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori agensi menjelaskan mengenai adanya hubungan antara pihak pemberi kewenangan (*principle*) dengan pihak yang diberi kewenangan (*agent*). Teori agensi muncul ketika ada sebuah perjanjian hubungan kerja antara *principle* yang memiliki wewenang dengan *agent* atau pihak yang diberi kewenangan untuk menjalankan perusahaan. Manajer (*agent*) memiliki kewajiban untuk memberikan informasi mengenai perusahaan kepada pemilik perusahaan (*principle*) karena manajer dianggap lebih memahami dan mengetahui keadaan perusahaan yang sebenarnya. Hal ini bisa saja dilakukan untuk menguntungkan manajer dan menutupi kelemahan kinerja manajer (Nugraha & Meiranto, 2015).

Teori keagenan (*agency theory*) menjelaskan bahwa pada praktek di lapangan, pemilik perusahaan memberikan amanat pengelolaan perusahaan kepada manajemen. Penunjukkan ini dilakukan dengan tujuan agar manajemen dapat mengelola perusahaan hingga memberikan keuntungan yang maksimal kepada pihak *principle* (pemilik perusahaan) dengan pencapaian kinerja yang maksimal dari manajemen (Indradi, 2018). Menurut Mulyani, dkk (2018) teori agensi memunculkan konflik kepentingan antara pemegang saham dan manajer. Para manajer dalam perusahaan terkadang menyembunyikan informasi yang sebenarnya dari para pemegang saham untuk

melindungi kepentingannya sendiri sehingga mengganggu kepentingan pemegang saham yang seharusnya mendapatkan informasi yang sebenarnya.

Perbedaan kepentingan antara *principle* dan *agent* dapat memengaruhi berbagai hal yang berkaitan dengan kinerja perusahaan, salah satunya adalah kebijakan perusahaan mengenai pajak perusahaan. Penggunaan *self assessment system* dapat memberikan kesempatan bagi *agent* untuk memanipulasi pendapatan kena pajak menjadi lebih rendah sehingga beban pajak yang ditanggung perusahaan menjadi kecil (Ardyansyah, 2014 dalam Indradi, 2018). Menurut Waluyo (2017), *self assessment system* adalah sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan dan tanggung jawab kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.

Dalam konteks hubungan antara teori agensi dengan penghindaran pajak adalah berdasarkan asumsi sifat dasar manusia yang dijelaskan bahwa setiap individu akan cenderung fokus pada kepentingan dirinya sendiri sehingga timbul masalah-masalah keagenan yang dapat terjadi karena terdapat pihak-pihak yang memiliki perbedaan kepentingan namun saling bekerja sama dalam pembagian tugas yang berbeda. Masalah keagenan tersebut dapat merugikan pihak *principle* yang tidak terlibat secara langsung dalam mengelola perusahaan sehingga *principle* hanya memiliki akses informasi yang terbatas. Kewenangan dalam mengelola aset perusahaan diberikan oleh *principle* kepada *agent* dapat membuat *agent* mengenyampingkan kepentingan dari *principle* dengan memanfaatkan insentifnya untuk melakukan penghindaran pajak

dengan tujuan menurunkan pajak yang harus dibayar. Kepentingan ini berbeda dengan kepentingan *principle* yang tidak menginginkan adanya penghindaran pajak yang agresif karena berpotensi mengganggu keberlangsungan usaha jika perusahaan mendapat permasalahan hukum (Nurhandono & Firmansyah, 2017).

Menurut Uswati dan Mayangsari (2012) dalam Indradi (2018), asimetri informasi adalah suatu keadaan yang di dalamnya terdapat *agent* atau manajemen perusahaan yang memiliki akses informasi lebih banyak tentang keadaan dan prospek perusahaan di waktu mendatang dari pada *principle* atau pihak di luar perusahaan seperti investor. Maka dari itu, dengan adanya teori agensi diharapkan dapat mengurangi perbedaan kepentingan antara *principal* dan *agent*.

Faktor-faktor asimetri yang terjadi pada teori keagenan adalah sebagai berikut: (1) *Adverse Selection* merupakan adanya ketidakseimbangan informasi yang dimiliki antara manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principle*). (2) *Moral Hazard* merupakan suatu bentuk penyelewengan yang dilakukan oleh kedua pihak yaitu manajemen (*agent*) dan pemegang saham (*principle*) yang tidak sesuai dengan kontrak yang telah disepakati. Hal itu terjadi akibat kegiatan manajer perusahaan yang tidak diketahui oleh para pemegang saham sehingga memungkinkan manajer melakukan tindakan yang tidak sesuai dengan norma (Musyarrofah dan Amanah, 2017).

## 2.2 Pajak

Menurut UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan pasal 1 ayat 1, pengertian pajak adalah “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23A Amandemen III pajak merupakan elemen penting dalam sumber pendapatan negara dikarenakan pajak merupakan pendapatan yang berasal dari iuran wajib rakyat. Perusahaan sebagai wajib pajak badan memiliki kewajiban dalam membayar pajak, dan semakin besar laba yang dihasilkan oleh perusahaan akan semakin besar pula pajak yang dibayarkan. Perusahaan memiliki kepentingan sendiri untuk memaksimalkan laba perusahaan untuk mengefesiensikan beban pajak yang dimilikinya karena pajak merupakan beban yang harus dibayarkan dan akan mengurangi laba bersih perusahaan (Putra & Suryani, 2018).

Pajak memiliki dua fungsi yaitu fungsi sumber keuangan negara (*budgetair*) dan fungsi pengatur (*regulerend*). Pajak sebagai fungsi sumber keuangan negara (*budgetair*) berarti bahwa pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan sehingga pemerintah berupaya untuk memaksimalkan penerimaan kas negara dari sektor pajak melalui upaya ekstensifikasi yaitu dengan memperluas objek pajak dan subjek pajak, maupun upaya intensifikasi yaitu dengan meningkatkan kepatuhan subjek pajak

melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak, seperti: Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), dan lainnya. Pajak sebagai fungsi pengatur (*regulerend*) berarti bahwa pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan, contoh: tarif pajak ekspor sebesar 0% dimaksudkan untuk mendorong para pengusaha untuk mengeksport hasil produksinya di pasar dunia (Resmi, 2019).

Dalam penerapan fungsi pajak dalam suatu negara dibutuhkan subjek pajak. Subjek pajak adalah segala sesuatu yang mempunyai potensi untuk memperoleh penghasilan dan menjadi sasaran untuk dikenakan pajak penghasilan (Resmi, 2019). Berdasarkan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 pasal 2 tentang Pajak Penghasilan, subjek pajak adalah sebagai berikut:

1. Subjek pajak dalam negeri, yaitu:
  - a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
  - b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:

- 1) Pembentukannya berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- 2) Pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD);
- 3) Penerimaannya dimasukkan dalam anggaran pemerintah pusat dan daerah;
- 4) Pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara;

2. Subjek pajak luar negeri, yaitu:

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari

menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Dalam pernyataan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa subjek pajak badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan Terbatas (PT), Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara (BUMN) atau Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dengan nama dan bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya.

Menurut Waluyo (2017), terdapat 3 (tiga) sistem pemungutan pajak, diantaranya:

1. Sistem *Official Assessment*

Sistem *official assessment* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak terutang. Ciri-ciri *official assessment system*:

- a. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang berada pada fiskus
- b. Wajib pajak bersifat pasif
- c. Utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus.

## 2. Sistem *Self Assessment*

Sistem *Self Assesment* merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.

## 3. Sistem *Withholding*

Sistem ini merupakan sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga untuk memotong atau memungut besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.

Selain sistem pemungutan pajak, menurut Waluyo (2017) pajak dapat dikelompokkan ke dalam 3 (tiga) kelompok, diantaranya:

### 1. Menurut golongan atau pembebanan, dibedakan sebagai berikut:

#### a. Pajak langsung

Pajak langsung adalah pajak yang dibebankan harus ditanggung oleh wajib pajak bersangkutan karena tidak dapat dibebankan kepada orang lain, contoh: Pajak Penghasilan (PPh).

#### b. Pajak tidak langsung

Pajak tidak langsung adalah pajak yang pembebanannya dapat dialihkan kepada orang lain, contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

### 2. Menurut sifat, dibedakan sebagai berikut:

#### a. Pajak subjektif

Pajak subjektif merupakan pajak yang pemungutannya berdasarkan subjeknya, contoh: Pajak Penghasilan (PPh).

b. Pajak objektif

Pajak objektif merupakan pajak yang pemungutannya berdasarkan objeknya, contoh: Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM).

3. Menurut pemungut dan pengelolanya, dibedakan sebagai berikut:

a. Pajak pusat

Pajak pusat adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat, contoh: Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan Bea Materai.

b. Pajak daerah

Pajak daerah adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah, contoh: pajak reklame, pajak hiburan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 17 ayat 1, tarif pajak yang ditetapkan atas Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi:

1. Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) dalam negeri adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.1**  
**Tarif Pajak UU PPh Pasal 17 ayat 1 huruf a**

<b>Lapisan Penghasilan Kena Pajak</b>	<b>Tarif Pajak</b>
sampai dengan Rp. 50.000.000	5%
di atas Rp. 50.000.000-Rp. 250.000.000	15%
di atas Rp. 250.000.000-Rp. 500.000.000	25%
di atas Rp. 500.000.000	30%

*Sumber: UU Nomor 36 Tahun 2008*

2. Wajib Pajak Badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap adalah sebesar 28%

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 17 ayat 2a bahwa tarif tertinggi sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf b menjadi 25% (dua puluh lima persen) yang mulai berlaku sejak tahun 2010. UU PPh Pasal 17 ayat (2) huruf b menjelaskan bahwa Wajib Pajak Badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% lebih rendah daripada tarif sebagaimana pada ayat 2a.

Kinerja penerimaan pajak suatu negara dapat diukur dengan rasio pajak (*tax ratio*) negara tersebut. Menurut Ikhsan dan Amir (2016), *tax ratio* mengukur perbandingan antara penerimaan pajak dengan Produk Domestik Bruto (PDB) suatu negara. Rasio pajak dapat dilihat dari 2 (dua) sisi yaitu: (1) *Tax ratio* menunjukkan

kemampuan pemerintah dalam mengumpulkan penerimaan pajak dimana semakin tinggi penerimaan pajak suatu negara maka semakin besar *tax ratio*-nya. (2) *Tax ratio* menunjukkan besarnya beban pajak yang harus ditanggung masyarakat dimana semakin tinggi *tax ratio* maka semakin besar penghasilan masyarakat yang masuk ke dalam penerimaan pajak. Perhitungan *tax ratio* dibagi menjadi 2 (dua) yaitu dalam arti sempit yang berarti perhitungan rasio pajak yaitu penerimaan pajak pusat dibagi dengan Produk Domestik Bruto (PDB), dan dalam arti luas yang berarti perhitungan rasio pajak yaitu total penerimaan pajak pusat, pajak daerah, dan sumber daya alam migas dibagi dengan Produk Domestik Bruto (PDB). Indonesia menggunakan perhitungan *tax ratio* dalam arti sempit yaitu besarnya penerimaan pajak dalam perhitungan *tax ratio* hanya atas penerimaan pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat yang meliputi Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), penerimaan cukai, bea masuk, bea keluar, dan penerimaan pajak lainnya ([www.dpr.go.id](http://www.dpr.go.id)).

Menurut Waluyo (2017), perhitungan pajak untuk wajib pajak badan dilakukan dengan menggunakan beberapa cara yaitu:

1. Pengurangan tarif pajak sesuai dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 31E Khusus untuk Wajib Pajak Badan diberikan fasilitas pajak berupa pengurangan tarif pajak sebagaimana tertulis pada Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh) pasal 31E. Peraturan ditujukan kepada Wajib Pajak dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp. 50.000.000.000 (lima puluh miliar rupiah)

mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif sebesar 50% (lima puluh persen) dari tarif seperti yang dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp. 4.800.000.000 (empat miliar delapan ratus juta rupiah).

2. Pengurangan tarif pajak bagi Wajib Pajak Badan sesuai Pasal 17

Bagi Wajib Pajak dalam negeri yang berbentuk Perseroan Terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di Bursa Efek Indonesia (BEI) dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah dibanding tarif yang ditetapkan Undang-Undang PPh Pasal 17 yaitu 25% (dua puluh lima persen).

### **2.3 Koreksi Fiskal**

Laporan keuangan fiskal adalah laporan keuangan yang disusun sesuai peraturan perpajakan dan digunakan untuk keperluan perhitungan pajak. Undang Undang Pajak tidak mengatur secara khusus bentuk dari laporan keuangan, hanya memberikan pembatasan untuk hal-hal tertentu, baik dalam pengakuan penghasilan maupun biaya. Secara umum laporan keuangan disusun berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan (SAK), kecuali diatur secara khusus dalam undang-undang. Akibatnya dari perbedaan pengakuan ini menyebabkan laba secara akuntansi dan laba secara fiskal dapat berbeda (Suandy, 2016).

Dalam perhitungan total beban pajak penghasilan secara fiskal diperlukan adanya koreksi fiskal. Koreksi fiskal adalah penyesuaian yang harus dilakukan oleh wajib pajak untuk menghitung Pajak Penghasilan (PPH) yang dapat menambah atau mengurangi penghasilan bagi wajib pajak (Resmi, 2019).

Koreksi fiskal harus dilakukan karena adanya perbedaan perlakuan atas pendapatan maupun biaya yang berbeda antara standar akuntansi dengan peraturan perpajakan yang berlaku. Perbedaan ini dapat dikelompokkan menjadi 2 (dua), yaitu beda tetap (*permanent difference*) dan beda waktu (*temporary difference*). Beda tetap (*permanent difference*) adalah perbedaan yang disebabkan oleh adanya perbedaan pengakuan pendapatan dan beban antara standar akuntansi dan peraturan perpajakan yang mengakibatkan perbedaan besarnya laba bersih sebelum pajak dengan laba fiskal. Beda waktu (*temporary difference*) adalah perbedaan yang disebabkan adanya perbedaan waktu dan metode pengakuan penghasilan dan beban tertentu berdasarkan standar akuntansi dengan peraturan perpajakan yang mengakibatkan perbedaan antara waktu pengakuan pendapatan dan beban antara tahun pajak yang satu ke tahun pajak berikutnya.

Dengan adanya perbedaan antara laporan keuangan komersial dan laporan keuangan fiskal maka dapat terjadi koreksi fiskal yang dibagi menjadi 2 (dua), yaitu (Resmi, 2019):

1. Koreksi fiskal positif

Koreksi fiskal positif terjadi apabila pendapatan menurut fiskal lebih besar dibandingkan menurut akuntansi atau suatu penghasilan yang diakui menurut fiskal namun tidak diakui menurut akuntansi, dan suatu biaya/ pengeluaran tidak diakui menurut fiskal namun diakui secara akuntansi sehingga tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Menurut UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang PPh Pasal 9 ayat (1) menyatakan bahwa terdapat beban-beban yang tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto, diantaranya:

- a. Pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- b. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
- c. Pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali:
  - 1) cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen, dan perusahaan anjak piutang;
  - 2) cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
  - 3) cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
  - 4) cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;
  - 5) cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan

- 6) cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- d. Premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;
- e. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- f. Jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
- g. Harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah

atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;

- h. Pajak penghasilan;
- i. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;
- j. Gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;
- k. Sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundangundangan di bidang perpajakan.

## 2. Koreksi fiskal negatif

Koreksi fiskal negatif terjadi apabila pendapatan menurut fiskal lebih kecil daripada menurut akuntansi atas suatu penghasilan yang tidak diakui menurut fiskal (bukan objek pajak) tetapi diakui menurut akuntansi, biaya/ pengeluaran menurut fiskal lebih besar daripada menurut akuntansi atau suatu biaya/pengeluaran yang diakui menurut fiskal namun tidak menurut akuntansi, serta suatu penghasilan bersifat final. Menurut Suandy (2016), koreksi fiskal negatif dapat terjadi karena adanya penghasilan atau pendapatan yang tidak ditambahkan dengan penghasilan lainnya, diantaranya:

- a. Bantuan, sumbangan termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan para penerima zakat yang berhak;
- b. Harta hibahan yang diterima oleh badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial, atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Kementerian Keuangan sepanjang tidak ada hubungan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak bersangkutan;
- c. Warisan;
- d. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
- e. Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh Perseroan Terbatas (PT) sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, Badan Usaha Milik Negara (BUMN), atau Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
  - 1) Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan;
  - 2) Bagi perseroan terbatas, BUMN, dan BUMD yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut;

- f. Iuran yang diterima/ diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja, maupun pegawai, dan penghasilan dana pensiun tersebut dari modal yang ditanamkan dalam bidang-bidang tertentu yaitu deposito, sertifikat deposito, tabungan pada bank di Indonesia, sertifikat BI, obligasi yang diperdagangkan di pasar modal di Indonesia;
- g. Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksa dana selama 5 (lima) tahun pertama sejak pendirian perusahaan atau pemberian izin usaha;
- h. Bunga yang berasal dari deposito/ tabungan, baik yang ditempatkan di dalam negeri maupun di luar negeri melalui bank yang didirikan di Indonesia atau cabang bank luar negeri di Indonesia, termasuk jasa giro serta Diskonto Sertifikat Bank Indonesia;
- i. Penjualan saham milik perusahaan Modal Ventura;
- j. Penghasilan yang diterima sehubungan dengan usaha sebagai penyalur/dealer/agen produk Pertamina dan premix berupa premium, solar, pelumas, gas LPG, minyak tanah, dan premix yang telah dibayar atau dipungut PPh bersifat final.
- k. Penghasilan yang berasal dari penjualan saham pendiri dan bukan pendiri di bursa efek;
- l. Penghasilan yang diterima dari hasil persewaan tanah dan/atau bangunan berupa tanah, rumah, rumah susun, apartemen,

- kondominium, gedung perkantoran, rumah kantor, ruko, gudang, dan industri;
- m. Selisih penilaian kembali aset;
  - n. Bunga atau diskonto obligasi yang dijual di bursa efek;
  - o. Hadiah dengan nama dan dalam bentuk apapun yang diberikan melalui cara undian;
  - p. Penghasilan Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha pelayaran dalam negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan luar negeri dan/atau sebaliknya.

Untuk tujuan koreksi fiskal dapat diterapkan konsep *taxability-deductibility* yang merupakan prinsip yang menjelaskan tentang pos-pos yang dapat atau tidak dapat dikenai pajak penghasilan (objek pajak dan bukan objek pajak penghasilan) dan pos-pos yang dapat atau tidak dapat dibiayakan (pengurang penghasilan bruto). Prinsip *taxability-deductibility* merupakan prinsip dasar yang lazim diterapkan dalam perencanaan pajak, yang pada umumnya dilakukan dengan mengubah atau mengkonversikan penghasilan yang merupakan objek pajak menjadi penghasilan bukan objek pajak, atau sebaliknya mengubah biaya yang tidak boleh dikurangkan menjadi biaya yang boleh dikurangkan dengan konsekuensi terjadinya perubahan pajak terutang akibat perubahan tersebut (Pohan, 2018). Penghasilan dan biaya-biaya tersebut diatur dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh).

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat (1), yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk:

1. Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun atau imbalan dalam bentuk lainnya kecuali ditentukan lain dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan;
2. Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan dan penghargaan;
3. Laba usaha;
4. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
  - a. Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
  - b. Keuntungan yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu atau anggota;
  - c. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha;
  - d. Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam

garis keturunan lurus satu derajat, dan badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;

e. Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan.

5. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya;
6. Bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
7. Dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
8. Royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
9. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
10. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
11. Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
12. Keuntungan karena selisih kurs mata uang asing;
13. Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
14. Premi asuransi;

15. Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari WP yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
16. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
17. Penghasilan dari usaha berbasis syariah;
18. Imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
19. Surplus Bank Indonesia;

Selain itu, hal-hal yang termasuk dalam objek pajak penghasilan final adalah sebagai berikut (UU Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 4 ayat (2)):

1. Bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya;
2. Penghasilan berupa hadiah undian;
3. Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek;
4. Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan, serta
5. Penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Kemudian, hal-hal yang tidak termasuk dalam objek pajak penghasilan adalah sebagai berikut (UU Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 4 ayat (3)):

1. Bantuan atau sumbangan termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah dan para penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia;
2. Harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan oleh badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
3. Warisan;
4. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
5. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan Wajib Pajak, wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final atau Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus (*deemed profit*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15 UU PPh;

6. Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna dan asuransi beasiswa;
7. Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai WP Dalam Negeri, koperasi, BUMN atau BUMD dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
  - a. Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan;
  - b. Bagi perseroan terbatas, BUMN, dan BUMD yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor.
8. Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
9. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;
10. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;

11. Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia dengan syarat badan pasangan usaha tersebut:
  - a. Merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan; dan
  - b. Sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia
12. Beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, yaitu:
  - a. Diterima atau diperoleh Warga Negara Indonesia dari Wajib Pajak pemberi beasiswa dalam rangka mengikuti pendidikan formal/nonformal yang terstruktur baik di dalam negeri maupun luar negeri
  - b. Tidak mempunyai hubungan istimewa dengan pemilik, komisaris, direksi atau pengurus dari wajib pajak pemberi beasiswa
  - c. Komponen beasiswa terdiri dari biaya pendidikan yang dibayarkan ke sekolah, biaya ujian, biaya penelitian yang berkaitan dengan bidang studi yang diambil, biaya untuk pembelian buku, dan/atau biaya hidup yang wajar sesuai dengan daerah lokasi tempat belajar
13. Sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan

kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan bidang pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut;

14. Bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Selain penghasilan, berdasarkan UU PPh Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 6 mengemukakan bahwa adanya biaya-biaya yang boleh dikurangkan secara fiskal (*deductible expense*), yaitu pada besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap, ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk:

1. Biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain:
  - a. Biaya pembelian bahan;
  - b. Biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang;
  - c. Bunga, sewa, dan royalti;
  - d. Biaya perjalanan;
  - e. Biaya pengolahan limbah;

- f. Premi asuransi;
  - g. Biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
  - h. Biaya administrasi; dan
  - i. Pajak kecuali Pajak Penghasilan.
2. Penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
  3. Iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan;
  4. Kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;
  5. Kerugian selisih kurs mata uang asing;
  6. Biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
  7. Biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
  8. Piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat:
    - a. Telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
    - b. Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan

- c. Telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu;
  - d. Syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf k;  
yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
9. Sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
  10. Sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
  11. Biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
  12. Sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
  13. Sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya, diatur dengan Peraturan Pemerintah.

## 2.4 *Tax Avoidance*

Perencanaan pajak (*tax planning*) adalah suatu alat dan suatu tahap awal dari manajemen perpajakan. Perencanaan pajak merupakan rangkaian strategi untuk mengatur akuntansi dan keuangan perusahaan untuk meminimalkan kewajiban perpajakan dengan cara-cara yang tetap mematuhi peraturan perpajakan. Secara umum tujuan pokok yang ingin dicapai dari perencanaan pajak yang baik adalah (Pohan, 2018):

1. Meminimalisasi beban pajak yang terutang

Tindakan yang harus diambil dalam rangka perencanaan pajak tersebut berupa usaha-usaha mengefisienkan beban pajak yang masih dalam ruang lingkup pemajakan dan tidak melanggar peraturan perpajakan.

2. Memaksimalkan laba setelah pajak
3. Meminimalkan terjadinya kejutan pajak (*tax surprise*) jika terjadi pemeriksaan pajak oleh fiskus
4. Memenuhi kewajiban perpajakannya secara benar, efisien, dan efektif, sesuai dengan ketentuan perpajakan, yang antara lain meliputi:
  - a. Mematuhi segala ketentuan administratif, sehingga terhindar dari pengenaan sanksi, baik sanksi administratif maupun pidana, seperti bunga, kenaikan, denda, dan hukum kurungan atau penjara.
  - b. Melaksanakan secara efektif segala ketentuan undang-undang perpajakan yang terkait dengan pelaksanaan pemasaran, pembelian, dan

fungsi keuangan, seperti pemotongan dan pemungutan pajak (PPH Pasal 21, Pasal 22, Pasal 23).

*Tax planning* yang baik mensyaratkan beberapa hal, yaitu (Pohan, 2018):

1. Tidak melanggar ketentuan perpajakan
2. Secara bisnis masuk akal (*reasonable*)

Kewajaran melakukan transaksi bisnis harus menggunakan *standard arm's length price* atau harga pasar yang wajar, yakni tingkat harga antara pembeli dan penjual yang independen.

3. Didukung oleh bukti-bukti pendukung yang memadai

Kebenaran formal dan materiil suatu transaksi keuangan perusahaan dapat dibuktikan dengan adanya kontrak perjanjian dengan pihak ketiga atau *purchase order* dari pelanggan, bukti penyerahan barang atau jasa (*delivery order*), *invoice*, faktur pajak sebagai bukti penagihannya serta pembukuannya (*general ledger*).

Perencanaan pajak dapat dilakukan dengan 3 (tiga) cara, yaitu *tax avoidance* (penghindaran pajak), *tax evasion* (penggelapan pajak), dan *tax saving* (penghematan pajak) (Pohan, 2018). *Tax avoidance* adalah upaya mengefisiensikan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak dengan mengarahkannya pada transaksi yang bukan objek pajak dengan tetap mematuhi peraturan perpajakan (*in legal way*). Contohnya dengan cara memberikan semaksimal mungkin kesejahteraan karyawan dalam bentuk natura mengingat pemberian natura pada perusahaan yang tidak terkena

Pajak Penghasilan (PPh) bukan merupakan objek PPh Pasal 21. Sedangkan, *tax evasion* adalah strategi dan teknik penghindaran pajak yang dilakukan secara ilegal dan bertentangan dengan ketentuan perpajakan dilakukan dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya (Pohan, 2018). Contoh *tax evasion* adalah dengan tidak melaporkan sebagian atau seluruh penjualan serta memperbesar biaya dengan cara fiktif ([www.news.ddtc.co.id](http://www.news.ddtc.co.id)). *Tax saving* adalah upaya untuk mengefisiensikan beban pajak melalui pemilihan alternatif pengenaan pajak dengan tarif yang lebih rendah. Contohnya dengan merekomendasikan Angka Pengenal Impor (API) untuk PPh Pasal 22 dalam rangka memperbesar penghematan pajak sebesar 5% mengingat transaksi impor atas barang tertentu dikenakan tarif PPh Pasal 22 sebesar 2,5% bagi perusahaan yang memiliki API, dan sebesar 7,5% bagi yang tidak memiliki API ([www.news.ddtc.co.id](http://www.news.ddtc.co.id)).

Menurut Pohan (2018), manfaat *tax planning* adalah sebagai berikut:

1. Penghematan kas keluar, karena beban pajak yang merupakan unsur biaya yang dapat dikurangi;
2. Mengatur aliran kas masuk dan keluar (*cash flow*), karena dengan perencanaan pajak yang matang dapat diperkirakan kebutuhan kas untuk pajak, dan menentukan saat pembayaran sehingga perusahaan dapat menyusun anggaran kas secara lebih akurat.

Menurut Rahmawati, dkk (2016), *tax avoidance* merupakan suatu usaha perusahaan untuk memperkecil jumlah pajak yang harus dibayarkan dengan cara

berusaha memperkecil laba perusahaan. Menurut Mahdiana dan Amin (2020), di satu sisi penghindaran pajak diperbolehkan secara hukum selama sesuai dengan ketentuan undang-undang yang ada, namun disisi yang lain penghindaran pajak juga tidak diinginkan karena dianggap dapat merugikan penerimaan negara karena kebanyakan tujuan dilakukannya penghindaran pajak pada perusahaan adalah dana yang seharusnya digunakan untuk membayar pajak perusahaan, oleh perusahaan dialihkan untuk membayar hutang itu sendiri.

Dalam mengukur *tax avoidance*, terdapat beberapa proksi yang dapat digunakan, antara lain *Effective Tax Rate (ETR)*, *Cash Effective Tax Rate (CETR)*, *Book Tax Differences*, *Unrecognize Tax Benefit*, *Tax Shelter Activity*, dan *Marginal Tax Rate*. Pada penelitian ini proksi yang digunakan adalah *Effective Tax Rate (ETR)*. *Effective Tax Rate (ETR)* merupakan metode akuntansi untuk mengukur tarif ideal pajak yang dibayarkan perusahaan yaitu dengan mengukur rasio antara beban pajak penghasilan dibandingkan dengan laba sebelum pajak.

Menurut Setyoningrum dan Zulaikha (2019), *ETR* adalah tarif pajak efektif yang diukur dengan membandingkan total beban pajak penghasilan dengan pendapatan sebelum pajak. Menurut Setiawan (2016), tarif pajak efektif adalah rasio yang menunjukkan efektivitas pembayaran beban pajak oleh subjek pajak atau badan diproporsikan dengan laba komersial perusahaan. Tarif pajak efektif sendiri menunjukkan efektivitas manajemen pajak suatu perusahaan yang nilainya dapat menjadi lebih tinggi dan rendah dibandingkan tarif pajak yang telah ditetapkan oleh

pemerintah akibat adanya koreksi fiskal. Dimana semakin rendah *ETR* mengindikasikan adanya penghindaran pajak dalam perusahaan. *ETR* yang rendah menunjukkan beban pajak penghasilan yang lebih kecil dibandingkan pendapatan sebelum pajak.

Besarnya beban pajak dihitung dari dasar pengenaan pajak dikalikan dengan tarif pajak yang berlaku. Tarif pajak yang berlaku adalah berdasarkan tarif yang telah ditetapkan dalam aturan perpajakan. Dalam Undang- Undang Republik Indonesia mengenai Pajak Penghasilan Nomor 36 tahun 2008 pasal 17 ayat 1b tarif pajak tertinggi yang ditetapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap adalah 28% dan dalam pasal 17 ayat 2a dapat diturunkan menjadi paling rendah 25% yang mulai berlaku sejak tahun 2010. Pada pasal 17 ayat 2b menjelaskan bahwa wajib pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% lebih rendah daripada tarif yang sebagaimana yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

*ETR* disebabkan oleh aktivitas perusahaan, bukan tarif yang ditetapkan oleh pemerintah, sehingga tarif pajak efektif antar perusahaan dan antar tahun dalam satu perusahaan dapat berbeda-beda. *ETR* penting karena *ETR* memberikan gambaran insentif pajak dari pemerintah. Insentif ini mencerminkan rendahnya dasar pengenaan pajak atau lemahnya penegakan aturan (Mustika, dkk, 2018). Menurut Putri dan

Lautania (2016) menyatakan bahwa dari sisi pemerintah dengan teridentifikasinya faktor-faktor yang mempengaruhi *ETR*, maka Direktorat Jenderal Pajak dapat melihat karakteristik tertentu dari model perusahaan seperti apa yang masih memiliki tarif pajak efektif tinggi (rendah), sehingga pemerintah bisa mengambil kebijakan yang tepat. Berikut adalah rumus yang digunakan untuk menghitung *Effective Tax Rate* (Setyoningrum dan Zulaikha, 2019):

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak Penghasilan}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Dalam PSAK 46, tarif pajak efektif rata-rata merupakan beban (penghasilan) pajak dibagi dengan laba akuntansi. Beban pajak (penghasilan pajak) adalah jumlah gabungan pajak kini dan pajak tangguhan yang diperhitungkan dalam menentukan laba rugi pada suatu periode. Pajak kini adalah jumlah pajak penghasilan yang terutang atas laba (rugi) kena pajak untuk suatu periode. Jumlah pajak kini untuk periode berjalan dan periode sebelumnya yang belum dibayar diakui sebagai liabilitas, sedangkan jika jumlah pajak yang telah dibayar untuk periode berjalan dan periode sebelumnya melebihi jumlah pajak terutang untuk periode tersebut, maka kelebihanannya diakui sebagai aset. Aset pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan yang dapat dipulihkan pada periode masa depan sebagai akibat adanya: perbedaan temporer yang boleh dikurangkan; akumulasi rugi pajak belum dikompensasi; dan akumulasi kredit pajak belum dimanfaatkan. Liabilitas pajak tangguhan adalah jumlah pajak

penghasilan terutang pada periode masa depan sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak (IAI, 2018).

Menurut Resmi (2019), beban (penghasilan) pajak terkait dengan laba rugi dari aktivitas normal disajikan sebagai bagian dari laba rugi dalam *income statement* atau laporan laba rugi dan penghasilan komprehensif lain. Menurut PSAK 1 (IAI, 2018) laporan laba rugi adalah suatu laporan keuangan yang di dalamnya menjelaskan tentang kinerja keuangan suatu entitas bisnis dalam satu periode akuntansi.

Laba sebelum pajak adalah total dari seluruh penghasilan sebelum pajak penghasilan. Laba sebelum pajak terletak pada laporan laba rugi suatu perusahaan. Laba sebelum pajak dapat dihitung dengan mengurangi beban bunga dari penghasilan operasi perusahaan. Penghasilan operasi perusahaan dapat dihitung dengan mengurangi penjualan yang telah dikurangi dengan diskon penjualan dan retur penjualan dengan harga pokok penjualan yang hasilnya adalah laba kotor. Laba kotor kemudian dikurangi dengan beban penjualan, beban administrasi, serta ditambah dengan penghasilan lain atau dikurangi dengan beban lainnya (Kieso *et al*, 2018).

Perusahaan menginginkan laba komersial yang tinggi dibandingkan beban pajak penghasilan yang harus dibayarkan sehingga *ETR* berperan penting dalam manajemen pajak perusahaan. Sedangkan bagi pemerintah *ETR* berfungsi untuk mengetahui faktor yang digunakan oleh perusahaan untuk meminimalisir beban pajak sehingga pemerintah dapat mengambil kebijakan peraturan perpajakan yang tepat dalam memaksimalkan penerimaan negara dari sektor pajak. Bagi investor, *ETR* dapat

menjadi dasar pertimbangan untuk melakukan investasi dikarenakan *ETR* yang rendah dapat menunjukkan efektivitas kinerja perusahaan dengan laba komersial yang lebih tinggi dibandingkan beban pajak penghasilan yang ditanggung perusahaan sehingga potensi dividen yang akan diperoleh investor semakin tinggi. Faktor-faktor yang diprediksi dapat mempengaruhi *ETR* yaitu: likuiditas, ukuran perusahaan, komisaris independen, dan *leverage*.

## **2.5 Likuiditas**

Menurut Subramanyam dan Wild (2010) dalam Tiaras dan Wijaya (2015) mendefinisikan likuiditas sebagai kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban jangka pendeknya, “jangka pendek” dianggap periode hingga satu tahun. Menurut Weygandt, *et al.*, (2019) likuiditas merupakan rasio yang mengukur kemampuan jangka pendek perusahaan untuk membayar obligasi yang telah jatuh tempo dan memenuhi kebutuhan kas yang tidak terduga. Saat posisi likuiditas perusahaan rendah, artinya ada indikasi perusahaan tidak taat terhadap kewajiban jangka pendeknya karena perusahaan memilih untuk mempertahankan arus kas perusahaan ketimbang membayar pajak. Tindakan ini dilakukan oleh perusahaan untuk mengurangi pengeluaran atas pajak dan memanfaatkan penghematan yang dilakukan untuk mempertahankan arus kas. Oleh karena itu, perusahaan yang memiliki rasio likuiditas rendah akan cenderung memiliki tingkat perencanaan pajak yang tinggi (Putra & Suryani, 2018).

Dalam pengukuran likuiditas terdapat beberapa unsur menurut Weygandt *et al.* (2019) yang memengaruhi penilaian likuiditas suatu perusahaan, yaitu:

1. *Current Ratio*

Membandingkan aset lancar dengan utang lancar

2. *Acid-test Ratio*

Membandingkan kas, investasi jangka pendek, dan piutang dengan utang lancar

3. *Receivable Turnover*

Membandingkan penjualan kredit bersih dengan rata-rata piutang bersih

4. *Inventory Turnover*

Membandingkan harga pokok penjualan (HPP) dengan rata-rata persediaan.

Dalam penelitian ini, rasio yang digunakan untuk mengukur likuiditas adalah *Current Ratio*. *Current ratio* atau rasio lancar adalah rasio yang banyak digunakan untuk mengevaluasi likuiditas perusahaan dan kemampuan perusahaan dalam membayar utang jangka pendek (Weygandt, et al., 2019). Perusahaan yang memiliki *current ratio* yang rendah menunjukkan bahwa perusahaan tersebut memiliki sedikit aset lancar untuk memenuhi kewajiban jangka pendeknya. Namun, apabila perusahaan memiliki *current ratio* yang tinggi belum tentu menunjukkan bahwa perusahaan tersebut dikatakan likuid. Rumus *current ratio* adalah sebagai berikut:

$$\text{Current Ratio} = \frac{\text{Current Assets}}{\text{Current Liabilities}}$$

Sumber: (Weygandt, et al., 2019)

Aset adalah sumber daya yang dikendalikan oleh entitas sebagai akibat peristiwa masa lalu dan manfaat ekonomis di masa depan dari aset tersebut diharapkan

diterima oleh entitas. Aset disajikan sebesar fair value atau nilai wajar. Aset terdapat dalam *statement of financial position* suatu perusahaan. Dalam laporan posisi keuangan tersebut, aset terdiri dari dua komponen yaitu aset lancar dan aset tidak lancar, yaitu sebagai berikut (Weygandt, *et al.*, 2019):

1. *Current assets*

*Current assets* adalah kas dan aset lainnya yang diharapkan perusahaan untuk dikonversi menjadi kas/uang tunai, dijual atau dikonsumsi dalam satu tahun atau dalam satu siklus operasi, tergantung mana yang lebih lama/panjang. Yang termasuk dalam *current assets* seperti persediaan, beban dibayar dimuka, piutang, investasi jangka pendek, serta kas dan setara kas.

2. *Non-current assets*

*Non-current assets* adalah seluruh aset yang tidak termasuk dalam pengertian *current assets*. Hal-hal yang termasuk dalam *non-current assets* adalah sebagai berikut:

a. *Long-term investments:*

- 1) Investasi sekuritas, seperti obligasi, saham biasa, dan long-term notes
- 2) Investasi aset berwujud yang tidak digunakan dalam kegiatan operasi, seperti tanah yang dimiliki untuk spekulasi.
- 3) Investasi dana khusus, seperti dana pembayaran utang, dana pensiun, dan dana untuk pengembangan perusahaan

4) Investasi pada anak perusahaan yang tidak dikonsolidasikan atau perusahaan asosiasi.

*b. Property, Plant, and Equipments*

Aset berwujud jangka panjang yang digunakan dalam kegiatan operasi perusahaan. Aset ini terdiri dari properti fisik, seperti tanah, bangunan, mesin, furnitur, alat-alat (*tools*), dan sumber daya yang dapat habis seperti mineral. Perusahaan dapat mendepresiasi atau mendepleksi aset-aset ini kecuali tanah.

*c. Intangible assets*

*Intangible assets* tidak memiliki bentuk fisik dan bukan merupakan instrumen keuangan. Yang termasuk *intangible assets* seperti paten, hak cipta, waralaba, *goodwill*, merek dagang, dan nama dagang. Perusahaan mengamortisasi aset tak berwujud yang memiliki umur yang terbatas selama masa manfaatnya.

*d. Other assets*

Yang termasuk dalam bagian *other assets* sangat bervariasi dalam praktiknya. Beberapa yang termasuk dalam bagian ini adalah beban dibayar dimuka jangka panjang, dan piutang tidak lancar. Selain itu, yang mungkin dapat dimasukkan dalam bagian *other assets* adalah aset dalam dana khusus, properti yang dimiliki untuk dijual, atau sekuritas.

Menurut (Weygandt, *et al.*, 2019) utang (*liabilities/debt*) terdiri dari dua jenis yaitu *current liabilities* dan *non-current liabilities*. *Current liabilities* adalah utang perusahaan yang jatuh tempo dalam 1 (satu) tahun atau satu kali siklus operasi, yang mana yang lebih lama. Beberapa contoh dari *current liabilities* adalah utang dagang, wesel bayar jangka pendek, utang gaji, utang bunga, utang pajak, pendapatan diterima dimuka dan utang akrual. *Non-current liabilities* adalah utang perusahaan yang jatuh tempo lebih dari satu tahun. Contohnya dari *non-current liabilities* adalah obligasi, wesel bayar jangka panjang, dan utang sewa guna usaha.

Kemampuan perusahaan untuk melaksanakan kewajiban jangka pendeknya dapat dilihat dari rasio likuiditas. Apabila perusahaan memiliki rasio likuiditas yang tinggi maka perusahaan tersebut sedang berada dalam kondisi arus kas yang lancar. Apabila perusahaan sedang berada dalam kondisi keuangan yang baik, pemerintah berharap agar perusahaan tersebut melunasi atau melaksanakan kewajiban pajaknya tepat waktu (Indradi, 2018).

Menurut Purwanto (2016) dalam Budianti dan Curry (2018) menyatakan bahwa likuiditas yang diukur dengan *current ratio* berpengaruh dalam penghindaran pajak atau *tax avoidance* yaitu jika perusahaan mampu memenuhi kewajiban jangka pendeknya artinya kas dalam perusahaan berjalan lancar dan beban pajak merupakan kewajiban jangka pendek yang akan mudah untuk dipenuhi. Hal ini sejalan dengan penelitian menurut Budianti dan Curry (2018), *current ratio* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance* artinya semakin tinggi tingkat utang jangka pendek perusahaan

maka akan semakin tinggi pula indikasi suatu perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak.

Menurut Ramadani dan Hartiyah (2020) dan Dinar, dkk (2020) likuiditas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan *ETR*. Sedangkan menurut Rosalia dan Sapari (2017) serta Ariani dan Hasymi (2018) menyatakan bahwa likuiditas tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

H<sub>A1</sub> : Likuiditas berpengaruh negatif terhadap *Effective Tax Rate (ETR)*

## **2.6 Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan dapat diartikan sebagai suatu skala dimana perusahaan diklasifikasikan besar atau kecil dari berbagai sudut pandang, salah satunya dinilai dari besar kecilnya aset yang dimiliki perusahaan. Ukuran perusahaan dapat menentukan besar kecilnya aset yang dimiliki perusahaan tersebut, semakin besar aset yang dimiliki diharapkan semakin meningkatkan produktivitas perusahaan. Peningkatan produktivitas akan menghasilkan laba yang semakin besar dan tentunya mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan. Namun setiap tahunnya aset akan mengalami penyusutan yang dapat mengurangi laba bersih yang diterima perusahaan sehingga besarnya beban pajak juga akan berkurang seiring dengan penyusutan tersebut (Jaya, 2018).

Menurut Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 Tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah ukuran perusahaan dibagi menjadi beberapa kriteria yaitu sebagai berikut:

1. Usaha mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan/atau badan usaha perorangan yang memiliki kriteria usaha mikro sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.
2. Usaha kecil adalah ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau bukan cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dari usaha menengah atau usaha besar yang memenuhi kriteria usaha kecil sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang.
3. Usaha menengah adalah usaha ekonomi produktif yang berdiri sendiri, yang dilakukan oleh orang perorangan atau badan usaha yang bukan merupakan anak perusahaan atau cabang perusahaan yang dimiliki, dikuasai, atau menjadi bagian baik langsung maupun tidak langsung dengan usaha kecil atau usaha besar dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.
4. Usaha besar adalah usaha ekonomi produktif yang dilakukan oleh badan usaha dengan jumlah kekayaan bersih atau hasil penjualan tahunan lebih besar dari

usaha menengah, yang meliputi usaha nasional milik negara atau swasta, usaha patungan, dan usaha asing yang melakukan kegiatan ekonomi di Indonesia.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 Tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah, terdapat beberapa kriteria usaha mikro adalah sebagai berikut:

**Tabel 2.2**  
**Kriteria Ukuran Perusahaan**

NO	Uraian	Kriteria	
		Aset	Omzet
1	Usaha Mikro	Max 50.000.000	Max 300.000.000
2	Usaha Kecil	>50 juta – 500 juta	>300 juta – 2,5 Milyar
3	Usaha Menengah	>500 juta – 10 Milyar	>2.5 M – 50 Milyar
4	Usaha Besar	>10 Milyar	> 50 Milyar

Sumber: UU Nomor 20 Tahun 2008

Variabel ukuran perusahaan diukur menggunakan logaritma natural (Ln) dari total aset. Berikut rumus yang digunakan untuk menghitung ukuran perusahaan:

$$Size = Ln (Total Assets)$$

Sumber: Setyoningrum dan Zulaikha (2019)

Aset merupakan sumber yang dikuasai oleh entitas sebagai hasil dari peristiwa masa lalu dan diharapkan untuk mendapatkan keuntungan dimasa yang akan datang bagi perusahaan. Aset dibagi menjadi 2 kelompok yakni *current assets* dan *non-*

*current assets*. *Current assets* adalah kas dan aset lainnya yang diharapkan perusahaan untuk dikonversi menjadi kas/uang tunai, dijual atau dikonsumsi dalam satu tahun atau dalam satu siklus operasi, tergantung mana yang lebih lama/panjang. Yang termasuk dalam *current assets* seperti persediaan, beban dibayar dimuka, piutang, investasi jangka pendek, serta kas dan setara kas. *Non-current assets* adalah seluruh aset yang tidak termasuk dalam pengertian *current assets*, diantaranya: *long-term investments*, *Property, Plant, and Equipments (PPE)*, *intangible assets*, dan *other assets* (Kieso et al., 2018).

Menurut PSAK 1 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018) aset terdapat dalam laporan posisi keuangan suatu perusahaan. Dalam laporan posisi keuangan tersebut, aset dibagi menjadi aset lancar dan aset tidak lancar. Entitas mengklasifikasikan aset sebagai aset lancar jika:

1. Entitas memperkirakan akan merealisasikan aset, atau memiliki intensi untuk menjual atau menggunakannya, dalam siklus operasi normal;
2. Entitas memiliki aset untuk tujuan diperdagangkan;
3. Entitas memperkirakan akan merealisasi aset dalam jangka waktu dua belas bulan setelah periode pelaporan; atau
4. Aset merupakan kas atau setara kas, kecuali aset tersebut dibatasi pertukaran atau penggunaannya untuk menyelesaikan liabilitas sekurang-kurangnya dua belas bulan setelah periode pelaporan.

Entitas mengklasifikasikan aset yang tidak termasuk kategori tersebut sebagai aset tidak lancar. Pernyataan ini menggunakan istilah "tidak lancar" untuk mencakup aset tetap, aset tidak berwujud, dan aset keuangan yang bersifat jangka panjang. Menurut PSAK 16 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018) yang mengatur tentang aset tetap dinyatakan sebagai aset tetap jika:

1. Dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif, dan
2. Diperkirakan untuk digunakan dalam selama lebih dari satu periode.

Menurut Kamila (2013) dalam Ramadani dan Hartiyah (2020), membuktikan bahwa perusahaan yang cenderung melakukan manajemen pajak adalah perusahaan besar. Laba yang besar dan stabil akan cenderung mendorong perusahaan untuk melakukan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) karena laba yang besar akan menyebabkan beban pajak yang besar pula. Perusahaan besar memiliki jumlah laba sebelum pajak yang besar dan memiliki insentif serta sumber daya yang lebih besar untuk melakukan manajemen pajak.

Ukuran perusahaan yang dinilai dari total aset yang dimiliki perusahaan akan mempengaruhi perilaku perusahaan terhadap *tax avoidance*. Semakin besar perusahaan memiliki aset, maka semakin besar juga biaya operasional perusahaan yang semakin besar sehingga dimungkinkan perusahaan akan lebih melakukan *tax avoidance*. Dengan lebih menghemat dalam melakukan pembayaran pajak, maka biaya yang dikeluarkan oleh perusahaan akan semakin kecil (Triyanti, dkk, 2020).

Berdasarkan hasil penelitian menurut Triyanti, dkk (2020) serta Rahman, dkk (2018) menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Namun, menurut Reinaldo (2017) serta Susilowati, dkk (2018) menyatakan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

H<sub>A2</sub> : Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap *Effective Tax Rate (ETR)*

## **2.7 Komisaris Independen**

Berdasarkan UU No. 40 Tahun 2007, dewan komisaris adalah organ perseroan yang bertugas melakukan pengawasan secara umum dan/atau khusus sesuai dengan anggaran dasar serta memberi nasihat kepada direksi. Anggota dewan komisaris diangkat oleh RUPS untuk jangka waktu tertentu dan dapat diangkat kembali. UU No. 40 Tahun 2007 menyatakan bahwa yang dapat diangkat menjadi anggota dewan komisaris adalah orang perseorangan yang cakap melakukan perbuatan hukum, kecuali dalam waktu 5 (lima) tahun sebelum pengangkatannya pernah:

1. Dinyatakan pailit;
2. Menjadi anggota direksi atau anggota dewan komisaris yang dinyatakan bersalah menyebabkan suatu perseroan dinyatakan pailit; atau
3. Dihukum karena melakukan tindak pidana yang merugikan keuangan negara dan/atau yang berkaitan dengan sektor keuangan.

UU No. 40 Tahun 2007 menyatakan bahwa dewan komisaris wajib:

1. Membuat risalah rapat dewan komisaris dan menyimpan salinannya;
2. Melaporkan kepada perseroan mengenai kepemilikan sahamnya dan/atau keluarganya pada perseroan tersebut dan perseroan lain; dan
3. Memberikan laporan tentang tugas pengawasan yang telah dilakukan selama tahun buku yang baru lampau kepada RUPS

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas Pasal 12 menyebutkan bahwa komisaris independen diangkat berdasarkan keputusan RUPS dari pihak yang tidak terafiliasi dengan pemegang saham utama, anggota direksi, dan/atau anggota dewan komisaris lainnya. Dalam Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 22/POJK.04/2014 menyebutkan bahwa dalam hal dewan komisaris terdiri dari 2 (dua) orang anggota dewan komisaris, 1 (satu) diantaranya adalah komisaris independen.

Menurut POJK Nomor 57/POJK.04/2017 Pasal 19 menyatakan bahwa persentase jumlah komisaris independen wajib paling sedikit 30% (tiga puluh persen) dari jumlah seluruh anggota dewan komisaris. Komisaris independen memiliki tanggung jawab untuk memastikan bahwa perusahaan memiliki informasi, sistem pengendalian, dan sistem audit yang berjalan dengan baik. Komisaris independen juga bertugas menjamin transparansi dan keterbukaan laporan keuangan perusahaan.

Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 33/POJK.04/2014 menyatakan bahwa komisaris independen wajib memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. Bukan merupakan orang yang bekerja atau mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin, mengendalikan, atau mengawasi kegiatan emiten atau perusahaan publik tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan terakhir, kecuali untuk pengangkatan kembali sebagai komisaris independen emiten atau perusahaan publik pada periode berikutnya;
2. Tidak mempunyai saham baik langsung maupun tidak langsung pada emiten atau perusahaan publik tersebut;
3. Tidak mempunyai hubungan afiliasi dengan emiten atau perusahaan publik, anggota dewan komisaris, anggota direksi, atau pemegang saham utama emiten atau perusahaan publik tersebut; dan
4. Tidak mempunyai hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha emiten atau perusahaan publik tersebut.

Berikut adalah rumus yang digunakan dalam menghitung proporsi komisaris independen (Rosalia dan Sapari, 2017):

$$KI = \frac{\sum \text{Komisaris Independen}}{\sum \text{Anggota Dewan Komisaris}}$$

Penggunaan proporsi komisaris independen yang lebih tinggi akan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen dan kepatuhan perusahaan. Dengan pengawasan yang semakin besar, manajemen akan berhati-hati dalam mengambil keputusan dan lebih transparan dalam menjalankan perusahaan sehingga

meminimalkan terjadinya upaya penghindaran pajak yang agresif (Rosidy dan Nugroho, 2019).

Menurut Susilowati, dkk (2018), kehadiran komisaris independen dalam dewan komisaris mampu meningkatkan pengawasan terhadap kinerja direksi, sehingga dapat berpengaruh terhadap manajemen untuk meminimalkan tingkat *effective tax rate* suatu perusahaan. Menurut Rosidy dan Nugroho (2019), proporsi komisaris independen yang lebih tinggi akan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen dan kepatuhan perusahaan. Dengan pengawasan yang semakin besar, manajemen akan berhati-hati dalam mengambil keputusan dan lebih transparan dalam menjalankan perusahaan sehingga meminimalkan terjadinya agresivitas pajak yang diprosikan dengan *ETR*.

Menurut Lionita dan Kusbandiyah (2017), semakin besar proporsi komisaris independen dapat meningkatkan pengawasan sehingga manajemen tidak agresif dalam melakukan praktik penghindaran pajak, yang diukur dari nilai *ETR*. Nilai *ETR* yang semakin tinggi mengindikasikan perusahaan tidak melakukan praktik penghindaran pajak.

Berdasarkan hasil penelitian Rahmawati, dkk (2016), komisaris independen memiliki pengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Menurut Rosalia dan Sapari (2017) serta Ramadani dan Hartiyah (2020), komisaris independen memiliki pengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Namun, berbeda dengan hasil penelitian Setiawan dan Ahsan (2016), serta Susilowati, dkk (2018) yang menyatakan bahwa komisaris independen tidak memiliki pengaruh terhadap *tax avoidance*.

H<sub>A3</sub> : Komisaris independen berpengaruh negatif terhadap *Effective Tax Rate (ETR)*

## 2.8 *Leverage*

Menurut Tiaras dan Wijaya (2015) *leverage* didefinisikan sebagai besarnya persentase aset yang diperoleh melalui utang. Sedangkan menurut Setyoningrum dan Zulaikha (2019) *leverage* adalah jumlah utang yang dimiliki untuk membiayai besarnya aset perusahaan. *Leverage* merupakan salah satu komponen penting dalam struktur modal perusahaan karena utang merupakan salah satu sumber pendanaan perusahaan. Dalam penelitian ini menggunakan *Debt to Total Assets (DAR)* yang membandingkan jumlah utang perusahaan dengan jumlah total aset yang dimiliki perusahaan. Berikut merupakan rumus *Debt to Total Assets (DAR)* (Kieso et al, 2018):

$$DAR = \frac{Total Liabilities}{Total Assets}$$

Sumber: Kieso et al, (2018)

*Debt to Total Asset Ratio* digunakan untuk mengukur perbandingan antara total utang dengan total aset. Dengan kata lain, rasio ini menggambarkan seberapa besar aset perusahaan yang dibiayai oleh utang atau seberapa besar utang perusahaan berpengaruh terhadap pembiayaan aset. Apabila besaran rasio utang terhadap aset adalah tinggi maka hal ini tentu saja akan mengurangi kemampuan perusahaan untuk memperoleh tambahan pinjaman dari kreditor karena dikhawatirkan bahwa perusahaan tidak mampu melunasi utang-utangnya dengan total aset yang dimilikinya. Rasio yang kecil menunjukkan bahwa sedikitnya aset perusahaan yang dibiayai oleh utang. Standar

pengukuran yang digunakan untuk menilai baik atau tidaknya suatu rasio perusahaan sebaiknya berdasarkan pada rasio rata-rata industri yang sejenis (Setyoningrum dan Zulaikha, 2019).

*“liabilities defined as creditor’s claim on total assets and as existing debts and obligations”* yang berarti bahwa liabilitas diartikan sebagai klaim dari total aset yang dimiliki dan sebagai seluruh utang dan obligasi yang ada. Menurut Kieso *et al.*, (2018) utang (*liabilities/debt*) terdiri dari dua jenis yaitu *current liabilities* dan *non-current liabilities*. *Current liabilities* adalah utang perusahaan yang jatuh tempo dalam 1 (satu) tahun atau satu kali siklus operasi, yang mana yang lebih lama. Beberapa contoh dari *current liabilities* adalah utang dagang, wesel bayar jangka pendek, utang gaji, utang bunga, utang pajak, pendapatan diterima dimuka dan utang akrual. *Non-current liabilities* adalah utang perusahaan yang jatuh tempo lebih dari satu tahun. Contohnya dari *non-current liabilities* adalah obligasi, wesel bayar jangka panjang, utang sewa guna usaha, dan utang pensiun.

Menurut PSAK 30 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018), sewa adalah suatu perjanjian dimana *lessor* memberikan kepada *lessee* hak untuk menggunakan suatu aset selama periode waktu yang disepakati. Sebagai imbalannya, *lessee* melakukan pembayaran atau serangkaian pembayaran kepada *lessor*. *Lessor* merupakan perusahaan *leasing* yang membiayai keinginan nasabahnya untuk memperoleh barang modal. *Lessee* yaitu nasabah yang mengajukan permohonan *leasing* kepada *lessor* untuk memperoleh barang modal yang diinginkan (Sumadi, 2018).

Berdasarkan PSAK 30 (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018), sewa diklasifikasikan menjadi 2 (dua), yaitu: sewa pembiayaan adalah sewa yang mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan suatu aset. Hak milik pada akhirnya dapat dialihkan, dapat juga tidak dialihkan. Sedangkan sewa operasi adalah sewa selain sewa pembiayaan.

Sewa pembiayaan dalam laporan keuangan *lessor* disajikan dengan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018):

1. Dalam sewa pembiayaan, *lessor* mengakui aset berupa piutang sewa pembiayaan di laporan posisi keuangan sebesar jumlah yang sama dengan investasi sewa neto tersebut.
2. Pengakuan penghasilan pembiayaan didasarkan pada suatu pola yang mencerminkan suatu tingkat pengembalian periodik yang konstan atas investasi bersih *lessor* dalam sewa pembiayaan.
3. *Lessor* pabrikan atau dealer mengakui laba atau rugi atas penjualan pada suatu periode sesuai kebijakan entitas atas penjualan biasa. Jika tingkat bunga ditentukan secara artifisial terlalu rendah, laba penjualan dibatasi sebesar laba apabila menggunakan tingkat bunga pasar. Biaya yang dikeluarkan oleh *lessor* pabrikan atau dealer sehubungan dengan negosiasi dan pengaturan sewa diakui sebagai beban ketika laba penjualan diakui.

Sewa pembiayaan dalam laporan keuangan *lessee* disajikan dengan (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018):

1. Pada awal masa sewa, *lessee* mengakui sewa pembiayaan sebagai aset dan liabilitas dalam laporan posisi keuangan sebesar nilai wajar aset sewaan atau sebesar nilai kini dari pembayaran sewa minimum, jika nilai kini lebih rendah dari nilai wajar. Penilaian ditentukan pada awal kontrak sewa. Tingkat diskonto yang digunakan dalam perhitungan nilai kini dari pembayaran sewa minimum adalah tingkat suku bunga implisit dalam sewa, jika dapat ditentukan secara praktis; jika tidak, digunakan tingkat suku bunga pinjaman inkremental *lessee*. Biaya langsung awal yang dikeluarkan *lessee* ditambahkan ke dalam jumlah yang diakui sebagai aset.
2. Transaksi dan kejadian lainnya dicatat dan disajikan sesuai dengan substansi dan realitas keuangannya, dan tidak selalu mengikuti bentuk legalnya. Meskipun bentuk legal perjanjian sewa menyatakan bahwa *lessee* tidak memperoleh hak legal atas aset sewaan, dalam hal sewa pembiayaan, secara substansi dan realitas keuangan pihak *lessee* memperoleh manfaat ekonomik dari pemakaian aset sewaan tersebut selama sebagian besar umur ekonomiknya. Sebagai konsekuensinya *lessee* menanggung kewajiban untuk membayar hak tersebut sebesar

suatu jumlah, pada awal sewa, yang mendekati nilai wajar dari aset dan beban keuangan terkait.

Awal masa sewa adalah tanggal saat *lessee* mulai berhak untuk menggunakan aset sewaan. Tanggal ini merupakan tanggal pertama kali pengakuan sewa (yaitu pengakuan aset, liabilitas, pendapatan, atau beban sewa). Awal sewa adalah tanggal yang lebih awal antara tanggal perjanjian sewa dan tanggal pihak-pihak berkomitmen terhadap persyaratan pokok sewa. Pada tanggal ini sewa diklasifikasikan sebagai sewa operasi atau sewa pembiayaan dan untuk sewa pembiayaan, ditentukan jumlah yang diakui pada awal masa sewa.

Sedangkan perlakuan akuntansi oleh *lessor* dalam *operating lease* yaitu sebagai berikut (Ikatan Akuntan Indonesia, 2018):

1. Barang modal yang disewagunausahakan harus diperlakukan dan dicatat sebagai aset sewa guna usaha berdasarkan harga perolehan.
2. Pembayaran sewa guna usaha (*lease payments*) selama tahun berjalan yang diperoleh dari penyewa guna usaha diakui dan dicatat sebagai pendapatan sewa. Pendapatan sewa harus diakui dan dicatat berdasarkan metode garis lurus sepanjang masa sewa guna usaha, meskipun pembayaran sewa guna usaha mungkin dilakukan dalam jumlah yang tidak sama setiap periode.
3. Penyusutan aset yang disewagunausahakan harus dilakukan dalam jumlah yang layak berdasarkan taksiran masa manfaatnya.

4. Kalau aset yang disewagunausahakan dijual maka perbedaan antara nilai buku dan harga jual harus diakui dan dicatat sebagai keuntungan atau kerugian tahun berjalan.

Didalam pembiayaan hutang terdapat komponen biaya bunga pinjaman yang menjadi pengurang dalam penghasilan kena pajak. Maka, jika suatu perusahaan memiliki perencanaan keputusan struktur modal perusahaan yang tepat, perusahaan dapat memperoleh manfaat pajak dari pengurangan beban bunga pinjaman, maka kemungkinan perusahaan tidak akan melakukan praktik penghindaran pajak, yang diukur dari nilai *ETR*. Nilai *ETR* yang semakin tinggi, mengindikasikan perusahaan tidak melakukan praktik penghindaran pajak (Lionita dan Kusbandiyah, 2017).

Menurut Susilowati, dkk (2018), semakin besar utang maka laba kena pajak akan menjadi lebih kecil karena insentif pajak atas bunga utang yang semakin besar. Biaya bunga yang semakin tinggi akan memberikan pengaruh berkurangnya beban pajak perusahaan. Oleh karena itu semakin tinggi rasio *leverage*, maka tarif pajak efektifnya akan semakin rendah.

Berdasarkan hasil penelitian Susilowati, dkk (2018) dan didukung oleh Ependi (2020) menyatakan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Sedangkan menurut Reinaldo (2017), didukung dengan hasil penelitian Lionita dan Kusbandiyah (2017) menyatakan bahwa *leverage* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

H<sub>A4</sub> : *Leverage* berpengaruh negatif terhadap *Effective Tax Rate (ETR)*

Berdasarkan penelitian Triyanti, dkk (2020) dengan menggunakan variabel independen profitabilitas, *size*, *leverage*, komite audit, komisaris independen, dan umur perusahaan terhadap *tax avoidance* menyatakan bahwa variabel *size*, *leverage*, dan umur perusahaan berpengaruh terhadap *tax avoidance*. Sedangkan variabel profitabilitas, komite audit, dan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Hasil penelitian lain oleh Ramadani dan Hartiyah (2020) yang menggunakan variabel independen *Corporate social responsibility (CSR)*, *leverage*, likuiditas, ukuran perusahaan, dan komisaris independen terhadap agresivitas pajak sebagai variabel dependen menyatakan bahwa *CSR*, *leverage*, dan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan *ETR*. Likuiditas dan ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan *ETR*.

Kemudian, hasil penelitian oleh Dewi dan Noviani (2017) dengan menggunakan variabel independen ukuran perusahaan, *leverage*, profitabilitas, *Corporate social responsibility (CSR)* terhadap *tax avoidance* sebagai variabel dependen menyatakan bahwa ukuran perusahaan, *leverage*, dan *CSR* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Sementara profitabilitas berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

**2.9 Model Penelitian**

**Gambar 2.1  
Model Penelitian**

