



Hak cipta dan penggunaan kembali:

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk menggubah, memperbaiki, dan membuat ciptaan turunan bukan untuk kepentingan komersial, selama anda mencantumkan nama penulis dan melisensikan ciptaan turunan dengan syarat yang serupa dengan ciptaan asli.

Copyright and reuse:

This license lets you remix, tweak, and build upon work non-commercially, as long as you credit the origin creator and license it on your new creations under the identical terms.

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pembangunan dan belanja negara Indonesia dibiayai melalui penerimaan dalam negeri dan hibah. Penerimaan dalam negeri berasal dari penerimaan perpajakan dan penerimaan negara bukan pajak. Sumber penerimaan perpajakan meliputi pajak dalam negeri dan pajak perdagangan internasional. Pajak dalam negeri terdiri dari pajak penghasilan migas dan non migas, pajak pertambahan nilai, pajak bumi dan bangunan, bea perolehan hak atas tanah dan bangunan, cukai, dan pajak lainnya sedangkan, pajak perdagangan internasional terdiri dari bea masuk dan bea keluar. Penerimaan negara bukan pajak meliputi penerimaan sumber daya alam migas dan non migas, bagian laba Badan Usaha Milik Negara (BUMN), penerimaan negara bukan pajak lainnya, dan pendapatan badan layanan umum.

Tabel 1.1
Realisasi Penerimaan Negara Tahun 2016 – 2017 dalam Miliar Rupiah

Uraian	2016	2017
PENDAPATAN NEGARA	1.555.934,2	1.655.754,7
PENDAPATAN DALAM NEGERI	1.546.946,5	1.648.142,7
PENERIMAAN PERPAJAKAN	1.284.970,1	1.339.780,7
Pendapatan Pajak Dalam Negeri	1.249.499,5	1.300.774,3
Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional	35.470,7	39.006,4
PENERIMAAN NEGARA BUKAN PAJAK	261.976,3	308.362,0
PENERIMAAN HIBAH	8.987,7	7.612,0

Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2018

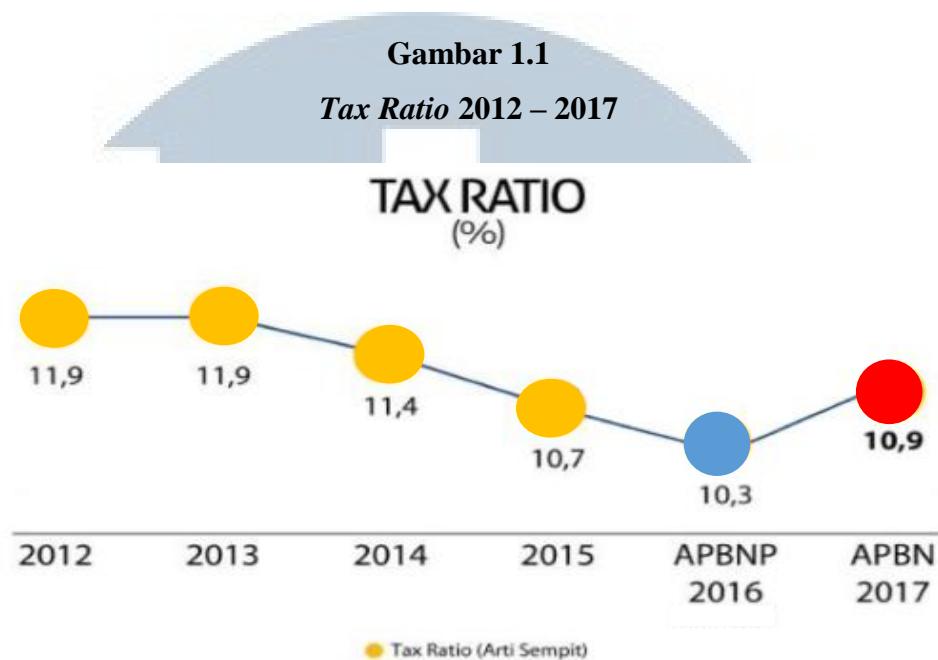
Berdasarkan Tabel 1.1 Realisasi Penerimaan Negara Tahun 2016-2017 dalam Miliar Rupiah, sumber penerimaan negara terbesar berasal dari penerimaan perpajakan. Penerimaan negara melalui pajak tahun 2016 sebesar Rp1.284.970,1 miliar atau 82,59% dari total penerimaan negara tahun 2016 yaitu Rp1.555.934,2 miliar, sedangkan persentase penerimaan negara bukan pajak hanya sebesar 16,84% dan penerimaan hibah sebesar 0,57% dari total penerimaan negara tahun 2016. Pada tahun 2017, penerimaan negara melalui pajak sebesar Rp1.339.780,7 miliar atau 80,92% dari total penerimaan negara tahun 2017 yaitu Rp1.655.754,7 miliar, sedangkan persentase penerimaan negara bukan pajak hanya sebesar 18,62% dan penerimaan hibah sebesar 0,46% dari total penerimaan negara tahun 2017 (kemenkeu.go.id).

Berdasarkan Realisasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 2017 (kemenkeu.go.id), secara sektoral terdapat lima sektor industri yang berkontribusi sebesar 76% dari total penerimaan pajak. Kelima sektor tersebut adalah 32% manufaktur, 20% jasa keuangan, 14% pertambangan, 5% perdagangan, 5% konstruksi. Sektor manufaktur merupakan sektor yang paling dominan tetapi berdasarkan realisasi pertumbuhan penerimaan pajak tahun 2017 sektor manufaktur berada pada posisi ketiga dengan pertumbuhan sebesar 17,1%. Posisi pertama adalah industri pertambangan yang tumbuh 39,3% dan posisi kedua adalah industri perdagangan yang tumbuh sebesar 22,9%.

Industri manufaktur sebagai sektor industri yang dominan berperan penting dalam pertumbuhan ekonomi nasional. Menurut Horngren *et al.* (2015), perusahaan manufaktur merupakan perusahaan industri yang membeli komponen bahan baku

dan mengolahnya menjadi barang jadi. Industri manufaktur terdiri dari sektor industri dasar dan kimia, sektor aneka industri, dan sektor industri barang konsumsi. Sektor industri barang konsumsi terbagi menjadi subsektor makanan dan minuman, subsektor rokok, subsektor farmasi, subsektor kosmetik dan barang keperluan rumah tangga, serta subsektor peralatan rumah tangga (idx.co.id).

Pertumbuhan produksi industri manufaktur besar dan sedang tahun 2017 naik sebesar 4,74% (*y-on-y*) terhadap tahun 2016. Kenaikan tersebut terutama disebabkan naiknya industri makanan sebesar 9,93%. Beberapa industri lainnya yang mempengaruhi pertumbuhan produksi industri manufaktur tahun 2017 terhadap tahun 2016 yaitu industri farmasi naik sebesar 7,94%, industri furnitur (peralatan rumah tangga) naik sebesar 2,96%, industri pengolahan tembakau (rokok) naik sebesar 1,23%, sedangkan industri minuman mengalami penurunan sebesar 2,77% (bps.go.id). Kementerian Perindustrian mencatat bahwa sumbangan industri makanan dan minuman kepada Produk Domestik Bruto (PDB) industri nonmigas mencapai 34,95% pada triwulan III tahun 2017 (kemenperin.go.id). Industri makanan dan minuman diproyeksikan masih menjadi salah satu sektor andalan penopang pertumbuhan manufaktur dan ekonomi nasional pada tahun 2018. Menteri Perindustrian mengatakan bahwa pemerintah terus berupaya menjaga ketersediaan bahan baku yang dibutuhkan industri makanan dan minuman agar semakin produktif dan berdaya saing global (kemenperin.go.id). Upaya pemerintah tersebut diharapkan dapat meningkatkan penjualan dalam sektor industri makanan dan minuman yang akan berdampak pada Produk Domestik Bruto dan penerimaan pajak negara.



- : Realisasi *Tax Ratio*
- : Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan (APBNP) *Tax Ratio*
- : Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) *Tax Ratio*

Sumber: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2017

Kinerja penerimaan perpajakan suatu negara dapat diukur melalui *tax ratio* negara tersebut pada tahun tertentu. *Tax ratio* mengukur perbandingan antara penerimaan pajak dengan *gross domestic product (GDP)* suatu negara (Ikhsan dan Amir, 2016). Berdasarkan Gambar 1.1 menjelaskan bahwa realisasi *tax ratio* Indonesia terus mengalami penurunan dari tahun 2013 hingga 2015. *Tax ratio* tahun 2012 ke tahun 2013 tidak mengalami perubahan, kemudian tahun 2014 *tax ratio* mengalami penurunan sebesar 0.5% dari tahun 2013, lalu tahun 2015 mengalami penurunan kembali sebesar 0,7% dari tahun 2014. Berdasarkan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara Perubahan (APBNP), *tax ratio* Indonesia tahun 2016 juga mengalami penurunan sebesar 0,4% dari tahun 2015. Realisasi *tax ratio* tahun 2016 menunjukkan kesesuaian dengan APBNP *tax ratio* karena realisasi penerimaan pajak tahun 2016 sebesar Rp1.285,0 triliun dan produk domestik bruto

Indonesia tahun 2016 mencapai Rp12.406,8 triliun, sehingga jika dihitung menggunakan rumus *tax ratio* yaitu penerimaan pajak dibagi dengan produk domestik bruto maka *tax ratio* tahun 2016 sebesar 10,3%.

Berdasarkan data Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara tahun 2017, *tax ratio* Indonesia diharapkan mengalami pertumbuhan sebesar 0,6% dari tahun 2016. Direktorat Jenderal Pajak memiliki tujuh strategi untuk meningkatkan penerimaan pajak tahun 2017. Pertama, meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dalam bentuk kemudahan akses perpajakan (pelaporan dan pembayaran), salah satunya dengan memperbaiki kecepatan implementasi penyampaian SPT melalui *e-filing*. Kedua, efektivitas penyuluhan dan humas dalam rangka meningkatkan kepatuhan wajib pajak melalui kampanye secara masif, salah satunya dengan meningkatkan efektivitas *call center* dan *website*. Ketiga, meningkatkan intensifikasi dan ekstensifikasi, salah satunya dengan penguatan basis data perpajakan melalui optimalisasi pemanfaatan data pihak ketiga. Keempat, meningkatkan efektivitas pemeriksaan dan penagihan. Kelima, meningkatkan efektivitas penegakan pajak. Keenam, melanjutkan *tax amnesty*. Ketujuh, peningkatan kapasitas Direktorat Jenderal Pajak. (economy.okezone.com).

Tax ratio yang diharapkan mengalami kenaikan di tahun 2017 dalam realisasinya mengalami penurunan dan tahun 2017 menjadi tahun dengan *tax ratio* terburuk. Perhitungan Kepala Badan Kebijakan Fiskal (BKF), realisasi *tax ratio* pada tahun 2017 diperkirakan jauh lebih buruk, berkisar 8,6% hingga 8,8% artinya penerimaan perpajakan yang diperoleh pemerintah dari potensi yang ada semakin kecil (nusantara.news). Berdasarkan data Badan Pusat Statistik, Produk Domestik

Bruto Indonesia pada tahun 2017 mencapai Rp13.588,8 triliun dan realisasi penerimaan pajak tahun 2017 sebesar Rp1.339,8 triliun maka *tax ratio* tahun 2017 sebesar 9,9% sedangkan target *tax ratio* tahun 2017 sebesar 10,9% berarti *tax ratio* tahun 2017 yang diharapkan mengalami pertumbuhan sebesar 0,6% dari tahun 2016 realisasinya mengalami penurunan 0,4% dari tahun 2016. Pemerintah menyatakan bahwa rasio pajak menurun dalam lima tahun terakhir dan perlu usaha keras untuk memperbaiki sistem perpajakan agar *tax ratio* dapat kembali naik (republika.co.id).

Menurunnya *tax ratio* selama lima tahun berturut-turut dapat disebabkan karena kurang maksimalnya penerimaan pajak yang salah satunya berasal dari penerimaan atas pajak penghasilan badan. Pada tahun 2017, PT EK Prima Ekspor Indonesia diketahui melakukan suap terhadap Kepala Sub Direktorat Bukti Permulaan Pajak Direktorat Penegakan Hukum Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, Handang Soekarno sebesar US\$148.500 atau setara dengan Rp1,9 miliar. Jaksa penuntut umum Komisi Pemberantas Korupsi (KPK) menyebut bahwa suap ini diberikan agar Handang mempercepat penyelesaian permasalahan pajak yang dihadapi PT EKP karena perusahaan ini tercatat memiliki sejumlah permasalahan pajak pada kurun waktu 2015 sampai 2016 diantaranya yaitu pengajuan pengembalian kelebihan pembayaran pajak (restitusi), surat tagihan pajak untuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN), penolakan pengampunan pajak, pencabutan pengukuhan pengusaha kena pajak, dan pemeriksaan bukti permulaan (nasional.tempo.co).

Permasalahan pajak PT EKP yang pertama yaitu terdakwa mengajukan permohonan pengembalian pajak (restitusi) pada tanggal 26 Agustus 2015 ke

Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing (KPP PMA) atas restitusi pajak periode 2012 sampai Desember 2014 sebesar Rp3,5 miliar sedangkan masih terdapat STP yang belum dilunasi oleh perusahaan. Kedua, KPP PMA mengimbau PT EKP agar melunasi PPN atas pembelian kacang mete gelondong tahun 2014 sebesar Rp36,8 miliar dan tahun 2015 sebesar Rp22,4 miliar karena KPP PMA mendapat informasi bahwa PT EKP membeli barang kena pajak dari pedagang yang belum dikenakan PPN. Ketiga, pengajuan atas pengampunan pajak yang dilakukan oleh PT EKP ditolak karena PT EKP masih memiliki tunggakan pajak untuk Desember 2014 sebesar Rp52,3 miliar dan untuk Desember 2015 sebesar Rp26,4 miliar. Keempat, Kepala KPP PMA Enam tempat PT EKP terdaftar menginstruksikan pemeriksaan bukti permulaan tindak pidana perpajakan atas nama PT EKP tahun pajak 2012-2014 kepada Kepala Kanwil DJP Jakarta Khusus, karena adanya dugaan ekspor yang tidak benar dan penyalahgunaan faktur fiktif. Kelima, Kepala KPP PMA Enam mengeluarkan surat pencabutan pengukuhan pengusaha kena pajak (PKP) karena adanya dugaan PT EKP tidak mempergunakan PKP sesuai ketentuan sehingga ada indikasi restitusi yang diajukan tidak sebagaimana mestinya (nasional.tempo.co).

Akibat permasalahan pajak yang rumit, PT EKP melakukan suap kepada Handang Soekarno untuk memudahkan penyelesaian berbagai masalah pajak tersebut. Kemudian, atas tindakan suap tersebut dikeluarkan surat pembatalan pencabutan pengukuhan PKP PT EKP dan pembatalan Surat Tagihan Pajak PT EKP untuk periode pajak 2014 dan 2015 (nasional.tempo.co). Berdasarkan putusan Pengadilan Tindak Pidana Korupsi Jakarta, atas kasus suap pejabat pajak tersebut

maka Direktur PT EK Prima Ekspor Indonesia dihukum 3 tahun penjara dan didenda Rp200 juta subsidi 5 bulan kurungan (nasional.tempo.co), sedangkan Handang Soekarno dihukum 10 tahun penjara dan denda Rp500 juta subsidi 4 bulan kurungan (nasional.kompas.com). PT EK Prima Ekspor Indonesia juga tetap harus membayar kewajiban pajaknya (nasional.kontan.co.id).

Menurut Undang-Undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, 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. Penerimaan negara melalui pajak salah satunya berasal dari pajak yang dibayarkan oleh perusahaan.

Perusahaan merupakan salah satu subjek pajak badan sesuai dengan penjelasan yang tercantum dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan pasal 2 ayat (1) huruf b 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, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dalam bentuk usaha tetap.

Perusahaan ketika telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektifnya maka status perpajakannya akan menjadi wajib pajak badan dan dikenai pajak

penghasilan. Kewajiban subjektif yaitu saat perusahaan dikategorikan sebagai subjek pajak, sedangkan kewajiban objektif adalah saat perusahaan memperoleh penghasilan yang menjadi objek pajak. Perhitungan pajak penghasilan perusahaan menggunakan dasar penghasilan kena pajak dan tarif yang berlaku sesuai dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang pajak penghasilan yang menerapkan tarif tunggal untuk PPh badan sebesar 28% untuk tahun 2009 kemudian menjadi 25% untuk tahun 2010 dan tahun berikutnya.

Bagi pemerintah pajak merupakan sumber penerimaan negara terbesar untuk membiayai pembangunan dan belanja negara sehingga diperlukan upaya untuk memaksimalkan penerimaan negara dari sektor pajak, sedangkan bagi perusahaan pajak merupakan beban yang dapat mengurangi laba sebelum pajak perusahaan. Besarnya beban pajak tergantung pada besarnya laba sebelum pajak perusahaan tersebut. Semakin besar laba sebelum pajak suatu perusahaan maka semakin besar pula beban pajak yang harus dibayar oleh perusahaan. Semakin besar beban pajak maka semakin rendah laba bersih yang perusahaan terima. Oleh karena itu perusahaan cenderung melakukan manajemen perpajakan sebagai upaya untuk mengefisiensikan beban pajaknya dengan cara perencanaan pajak atau *tax planning*.

Menurut Pohan (2018), *tax planning* merupakan bagian dari manajemen perpajakan yang dilakukan oleh *tax manager* dalam suatu perusahaan atau organisasi terkait perencanaan pajak agar hal-hal yang berhubungan dengan perpajakan dari perusahaan atau organisasi tersebut dapat dikelola dengan baik, efisien, dan ekonomis. Tujuan utama *tax planning* adalah mengefisiensikan beban

pajak yang masih dalam ruang lingkup perpajakan dan tidak melanggar peraturan perpajakan. Terdapat 3 macam cara yang dapat dilakukan oleh wajib pajak untuk mengefisiensikan beban pajaknya, yakni *tax avoidance* (penghindaran pajak), *tax evasion* (penyelundupan pajak), dan *tax saving* (penghematan pajak).

Tax avoidance adalah upaya penghindaran pajak dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, dimana metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri. *Tax evasion* adalah upaya wajib pajak menghindari pajak terutang secara ilegal dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya, dimana metode dan teknik yang digunakan tidak berada dalam koridor undang-undang dan peraturan perpajakan. *Tax saving* adalah upaya wajib pajak mengelak utang pajaknya dengan jalan menahan diri untuk tidak membeli produk-produk yang ada pajak pertambahan nilainya, atau dengan sengaja mengurangi jam kerja atau pekerjaan yang dapat dilakukannya sehingga penghasilannya menjadi kecil dan dengan demikian terhindar dari pengenaan pajak penghasilan yang besar (Pohan, 2018).

Peraturan perpajakan sendiri memperbolehkan perusahaan menerapkan manajemen perpajakan untuk mengefisiensikan beban pajak yang harus dibayarkan tetapi perusahaan tidak boleh terlalu agresif dalam perencanaan pajaknya dan harus sesuai dengan undang-undang dan ketentuan peraturan perpajakan yang berlaku. Agresivitas pajak merupakan salah satu upaya perusahaan untuk mengefisiensikan beban pajaknya melalui aktivitas *tax planning* dengan tujuan akhir untuk

memaksimalkan nilai perusahaan (Cahyanti, *et al.*, 2017). Menurut Pohan (2018), syarat perencanaan pajak yang baik yaitu tidak melanggar ketentuan perpajakan, secara bisnis masuk akal karena sesuai dengan prinsip kewajaran dalam transaksi bisnis, dan harus dapat didukung oleh bukti-bukti yang memadai seperti kontrak kerjasama, *invoice*, atau faktur pajak.

Salah satu strategi manajemen pajak yang dapat dilakukan oleh perusahaan adalah dengan memaksimalkan faktor yang menjadi pengurang laba sebelum pajak perusahaan atau disebut dengan *taxability deductibility*. Prinsip *taxability deductibility* adalah 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) yang mekanismenya jika pada pihak pemberi kerja pemberian imbalan atau penghasilan dapat dibiayakan (pengurang penghasilan bruto), maka pada pihak karyawan merupakan penghasilan yang dikenakan pajak, sebaliknya jika pada pihak pemberi kerja tidak dapat dibiayakan maka pada pihak karyawan bukan merupakan penghasilan yang dikenakan pajak (Pohan, 2018).

Contoh manajemen perpajakan yang dapat dilakukan oleh perusahaan yaitu PT X menyediakan dokter dan obat-obatan dengan cuma-cuma untuk pemeliharaan kesehatan pegawainya dengan total Rp360.000.000 dalam setahun. Berdasarkan pasal 4 ayat 3 huruf d UU Pajak Penghasilan, *benefit in kind* (seperti biaya berobat ke dokter dan obat) sebesar Rp360.000.000 tersebut bukan merupakan objek pajak penghasilan (*non taxable*), sehingga tidak dikenakan pajak. Dari sudut pandang perusahaan yang mengeluarkan biaya, secara komersial pengeluaran tersebut

merupakan biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan perusahaan, tetapi secara fiskal berdasarkan pasal 9 ayat 1 huruf e UU Pajak Penghasilan merupakan biaya yang tidak boleh dikurangkan (*non deductible*), sehingga harus dilakukan koreksi fiskal sebesar $25\% \times \text{Rp}360.000.000 = \text{Rp}90.000.000$. Agar PT X dapat membiayakan pengeluaran untuk kesehatan karyawannya maka PT X mengubah strategi manajemen pajaknya dengan memberikan tunjangan kesehatan dalam bentuk uang, maka secara fiskal berdasarkan pasal 4 ayat 1 huruf a UU Pajak Penghasilan atas tunjangan kesehatan tersebut merupakan penghasilan yang dikenakan pajak (*taxable*) dan dari sisi perusahaan yang mengeluarkan biaya tersebut berdasarkan pasal 6 ayat 1 huruf a UU Pajak Penghasilan atas biaya tunjangan kesehatan tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto perusahaan (*deductible*). Perubahan strategi manajemen pajak yang dilakukan oleh PT X dapat menghemat pajak penghasilan badan yang harus ditanggung PT X sebesar Rp90.000.000 (Pohan, 2018).

Perusahaan yang melakukan manajemen perpajakan memiliki tujuan untuk menurunkan nilai *effective tax rate* perusahaan agar beban pajak perusahaan menjadi efisien. Menurut Ardyansah dan Zulaikha (2014), *effective tax rate (ETR)* atau tarif pajak efektif adalah tarif yang digunakan untuk mengukur pajak yang dibayarkan sebagai proporsi dari pendapatan ekonomi. Tarif efektif adalah persentase tarif pajak yang efektif berlaku atau harus diterapkan atas dasar pengenaan pajak tertentu (Waluyo, 2017).

Menurut Setiawan dan Al-Ahsan (2016), Tarif pajak efektif adalah perbandingan antara pajak riil yang kita bayarkan dengan laba komersial sebelum

pajak. *Effective tax rate (ETR)* pada dasarnya adalah sebuah persentase besaran tarif pajak yang ditanggung oleh perusahaan. *Effective tax rate (ETR)* adalah penerapan keefektifan suatu perusahaan dalam mengelola beban pajaknya dengan membandingkan beban pajak dengan total pendapatan bersih (Ambarukmi dan Diana, 2017).

Tarif pajak efektif menunjukkan efektivitas manajemen pajak suatu perusahaan yang nilainya dapat lebih besar atau lebih kecil dari tarif pajak yang ditetapkan akibat adanya koreksi fiskal. Tarif pajak suatu perusahaan dikatakan efektif apabila persentase beban pajak penghasilan terhadap laba komersial sebelum pajak lebih rendah dari tarif pajak yang berlaku atas pajak penghasilan badan yaitu 25% berdasarkan Undang-Undang No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan pasal 17 ayat (2a), sedangkan apabila perusahaan termasuk kategori yang tercantum dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan pasal 17 ayat (2b) 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 sebagaimana pada ayat (2a), maka tarif pajak perusahaan dengan kategori tersebut dikatakan efektif jika persentase *ETR* lebih rendah dari tarif pajak 20%.

Menurut Cahyanti (2017), tarif pajak efektif adalah tarif pajak yang sesungguhnya yang harus dibayarkan oleh wajib pajak dibandingkan dengan pendapatan yang dihasilkan wajib pajak. Dalam penelitian ini *Effective tax rate* diukur dengan membandingkan beban pajak penghasilan terhadap laba komersial

sebelum pajak. Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 46 (IAI, 2016), beban pajak (pajak penghasilan) adalah jumlah gabungan pajak kini dan pajak tangguhan yang diperhitungkan dalam menentukan laba rugi pada suatu periode. Semakin tinggi persentase beban pajak penghasilan terhadap laba komersial sebelum pajak suatu perusahaan maka semakin tinggi nilai *effective tax rate* perusahaan tersebut, sedangkan semakin rendah persentase beban pajak penghasilan terhadap laba komersial sebelum pajak suatu perusahaan maka semakin rendah nilai *effective tax rate* perusahaan tersebut. Semakin rendah nilai *ETR* dari tarif pajak yang berlaku atas penghasilan wajib pajak tersebut berarti semakin efektif perusahaan tersebut melakukan manajemen perpajakan. Penelitian ini meneliti mengenai beberapa faktor yang diperkirakan dapat mempengaruhi nilai *effective tax rate* perusahaan, antara lain ukuran perusahaan, *leverage*, *capital intensity*, *inventory intensity* dan komisaris independen.

Ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang mengklasifikasikan besar kecilnya perusahaan dengan berbagai cara, salah satunya berdasarkan nilai aset yang dimiliki perusahaan (Ardyansah dan Zulaikha, 2014). Ukuran perusahaan diprosikan dengan *logaritma natural* dari total aset yang dimiliki perusahaan yang bertujuan untuk mengurangi fluktuasi data yang berlebihan tanpa mengubah proporsi nilai dari total aset perusahaan yang sebenarnya.

Perusahaan berskala kecil cenderung memiliki nilai aset yang rendah. Ketika nilai aset perusahaan rendah maka beban yang ditimbulkan oleh aset tersebut juga rendah seperti beban penyusutan. Beban penyusutan yang rendah mengakibatkan laba komersial sebelum pajak perusahaan menjadi tinggi. Agar

perusahaan dapat mengefisiensikan beban pajaknya maka perusahaan dapat menerapkan strategi perencanaan pajak pada beban penyusutan dengan cara menentukan umur manfaat *depreciable assets* secara komersial lebih lama dibandingkan umur manfaat *depreciable assets* secara fiskal. Ketika umur manfaat aset secara komersial lebih lama dibandingkan secara fiskal maka beban penyusutan perusahaan setiap tahunnya secara komersial lebih rendah dibandingkan secara fiskal sehingga laba komersial sebelum pajak menjadi tinggi. Dari sisi pajak, perusahaan harus melakukan koreksi fiskal negatif atas beban penyusutan tersebut yang mengakibatkan laba fiskal sebelum pajak menjadi lebih rendah dibandingkan secara komersial sehingga beban pajak yang harus dibayar oleh perusahaan menjadi rendah. Ketika beban pajak perusahaan yang rendah dibandingkan dengan laba komersial perusahaan yang tinggi maka nilai *effective tax rate* perusahaan menjadi rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Ambarukmi dan Diana (2017) menunjukkan bahwa *size* berpengaruh positif signifikan terhadap *effective tax rate*. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Ardyansah dan Zulaikha (2014) menjelaskan bahwa semakin besar ukuran perusahaan maka semakin rendah *ETR* perusahaan tersebut. Pengaruh signifikan dengan arah negatif ukuran perusahaan terhadap *ETR* karena perusahaan berskala besar berupaya semaksimal mungkin untuk melakukan manajemen pajak yang baik untuk menurunkan *ETR*. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Wijaya dan Febrianti (2017) menjelaskan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap *ETR* perusahaan.

Menurut Subramanyam (2014), *leverage* merujuk pada besarnya nilai pendanaan dengan utang terhadap struktur modal perusahaan. *Leverage* diproksikan dengan *debt to equity ratio (DER)* yaitu rasio yang menggambarkan perbandingan antara struktur pendanaan dengan utang dan modal pada suatu perusahaan.

Semakin rendah nilai *DER* maka semakin rendah proporsi nilai utang terhadap ekuitas perusahaan. Utang yang diperoleh oleh perusahaan menimbulkan beban bunga yang harus ditanggung oleh perusahaan. Semakin rendah nilai utang perusahaan maka semakin rendah beban bunga yang ditanggung perusahaan tersebut. Beban bunga yang rendah mengakibatkan laba komersial sebelum pajak menjadi tinggi. Salah satu cara agar perusahaan dapat mengefisiensikan beban pajaknya yaitu dengan melakukan strategi perencanaan pajak melalui alternatif pembiayaan aset dari utang sewa guna usaha dengan hak opsi.

Dari sisi akuntansi komersial, nilai yang dapat menjadi pengurang laba bruto perusahaan atas utang sewa guna usaha dengan hak opsi hanya beban bunga yang ditimbulkan dari utang sewa guna usaha dengan hak opsi tersebut sedangkan nilai angsuran pokok utang sewa guna usaha dengan hak opsi menjadi pengurang atas nilai utang sewa guna usaha perusahaan. Dari sisi pajak, beban bunga dan angsuran pokok atas sewa guna usaha dengan hak opsi dapat menjadi pengurang laba bruto perusahaan sehingga nilai yang dapat dibiayakan (*deductible expense*) menurut fiskal lebih besar dibandingkan menurut komersial yang menyebabkan perusahaan harus melakukan koreksi fiskal negatif. Koreksi fiskal negatif tersebut menyebabkan laba fiskal sebelum pajak perusahaan menjadi rendah

dan beban pajaknya menjadi rendah. Ketika beban pajak perusahaan yang rendah dibandingkan dengan laba komersial sebelum pajak perusahaan yang tinggi maka nilai *effective tax rate* perusahaan menjadi rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Ria (2017) menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh signifikan dengan arah positif terhadap tarif pajak efektif, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Ardyansah dan Zulaikha (2014) menunjukkan bahwa *leverage* memiliki arah yang positif dan tidak berpengaruh signifikan terhadap *effective tax rate*. Berbeda dengan hasil penelitian, Putri (2016) menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap *ETR* sehingga semakin tinggi tingkat utang perusahaan maka semakin rendah *ETR* perusahaan.

Menurut Ehrhardt dan Brigham (2016) dalam Nelmidia dan Siregar (2016) *Capital intensity* adalah suatu rasio yang mengukur jumlah aset yang dibutuhkan untuk menghasilkan satu rupiah (atau satu dolar) penjualan. *Capital intensity* atau intensitas modal merupakan rasio total aset perusahaan terhadap penjualan perusahaan dan rasio ini sama dengan satu per *asset turnover ratio* (Ross, et al, 2016). *Asset turnover ratio* mengukur seberapa efisien perusahaan menggunakan asetnya untuk menghasilkan penjualan yang diukur dengan penjualan bersih dibagi rata-rata total aset pada awal dan akhir periode (Weygandt, et al, 2015).

Capital intensity diproksikan dengan satu per *asset turnover ratio*. Semakin besar *capital intensity* berarti rata-rata total aset yang dibutuhkan oleh perusahaan semakin besar untuk menghasilkan tambahan penjualan. Perusahaan yang banyak menggunakan aset tetap yang dapat didepresiasi dalam menghasilkan penjualan

seperti mesin, peralatan, kendaraan harus menanggung beban yang ditimbulkan dari aset tersebut, salah satunya adalah beban penyusutan. Saat kondisi penjualan menurun, beban tersebut tetap akan muncul dan menjadi faktor pengurang laba bruto perusahaan sehingga laba komersial sebelum pajak menjadi rendah. Perusahaan dapat menerapkan strategi perencanaan pajak dengan menetapkan umur manfaat *depreciable asset* secara komersial lebih lama dibandingkan secara fiskal. Hal tersebut mengakibatkan laba komersial sebelum pajak menjadi lebih besar dibandingkan laba fiskal sebelum pajak karena beban penyusutan secara komersial lebih rendah dibandingkan secara fiskal sehingga beban pajak perusahaan menjadi lebih rendah. Beban pajak yang rendah apabila dibandingkan dengan laba komersial sebelum pajak yang tinggi mengakibatkan nilai *effective tax rate* yang rendah.

Menurut Rodriguez dan Arias (2012) dalam Ardyansah dan Zulaikha (2014), aset tetap yang dimiliki oleh perusahaan memungkinkan perusahaan tersebut mengurangi beban pajaknya akibat depresiasi dari aset tetap setiap tahunnya. Perusahaan dengan nilai aset tetap yang tinggi akan membayar pajak lebih rendah dibandingkan perusahaan dengan nilai aset tetap yang rendah karena beban penyusutan pada perusahaan dengan nilai aset tetap yang tinggi lebih besar dibandingkan perusahaan dengan nilai aset tetap yang rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Putri dan Lautania (2016) menunjukkan bahwa *capital intensity* memiliki pengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap *effective tax rate* sehingga semakin tinggi nilai *capital intensity* perusahaan maka semakin rendah *ETR* perusahaan. Pengaruh negatif *capital intensity* terhadap *ETR* karena semakin tinggi nilai aset tetap perusahaan maka semakin tinggi beban

penyusutannya yang menyebabkan laba sebelum pajak perusahaan menjadi rendah dan beban pajak yang dibayarkan juga rendah. Berbeda dengan hasil penelitian Putri (2016) yang menunjukkan bahwa intensitas modal berpengaruh signifikan dengan arah positif terhadap tarif pajak efektif. Arah koefisien yang positif menunjukkan semakin besar intensitas modal, maka akan meningkatkan tarif pajak efektif dan semakin kecil intensitas modal akan menurunkan tarif pajak efektif. Sedangkan, penelitian yang dilakukan oleh Ardyansah dan Zulaikha (2014) menunjukkan bahwa *capital intensity* memiliki arah yang positif dan tidak berpengaruh signifikan terhadap *effective tax rate*.

Inventory intensity atau intensitas persediaan menggambarkan nilai investasi perusahaan pada persediaan. *Inventory intensity* diproksikan dengan *inventory turnover ratio* yaitu rasio yang mengukur berapa kali dalam rata-rata, persediaan yang terjual selama periode (Weygandt, *et al*, 2015). *Inventory turnover ratio* diukur dengan membagi total harga pokok penjualan dengan rata-rata persediaan awal dan persediaan akhir perusahaan.

Semakin rendah nilai *inventory turnover ratio* berarti tingkat perputaran persediaan perusahaan lambat sehingga semakin tinggi nilai intensitas persediaan suatu perusahaan yang menyebabkan semakin tinggi beban tambahan terkait persediaan antara lain beban penyimpanan persediaan, beban kerusakan barang, kerugian penurunan nilai persediaan, dan beban cadangan penurunan nilai persediaan. Secara akuntansi komersial, seluruh beban tambahan terkait persediaan harus dikeluarkan dari nilai persediaan dan menjadi beban pada periode timbulnya beban tersebut sehingga mengurangi laba bruto perusahaan. Sedangkan secara

fiskal, tidak semua beban tambahan terkait persediaan dapat menjadi pengurang laba bruto seperti beban cadangan penurunan nilai persediaan yang merupakan *non-deductible expense* sehingga apabila dalam periode akuntansi terdapat beban cadangan penurunan nilai persediaan maka perusahaan harus melakukan koreksi fiskal positif yang mengakibatkan laba fiskal sebelum pajak menjadi tinggi. Agar perusahaan dapat mengefisiensikan beban pajaknya maka perusahaan dapat menerapkan strategi perencanaan pajak untuk meminimalkan *non-deductible expense* seperti beban cadangan penurunan nilai persediaan agar laba fiskal sebelum pajak menjadi rendah dan beban pajak perusahaan menjadi rendah sehingga nilai *effective tax rate* perusahaan semakin rendah.

Penelitian yang dilakukan oleh Putri dan Lautania (2016) menunjukkan bahwa *inventory intensity* berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap *effective tax rate* sehingga semakin tinggi *inventory intensity* yang dimiliki perusahaan maka akan memiliki nilai *ETR* yang rendah. Pengaruh negatif *inventory intensity* terhadap *ETR* karena timbulnya beban tambahan terkait persediaan seperti beban penyimpanan, beban kerusakan barang, beban cadangan penurunan nilai persediaan yang dapat mengurangi laba sebelum pajak perusahaan. Berbeda dengan hasil penelitian Wijaya dan Febrianti (2017) yang menunjukkan bahwa *inventory intensity* tidak berpengaruh signifikan dengan arah negatif terhadap manajemen pajak yang diproksikan dengan tarif pajak efektif, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh Imelia (2015) menunjukkan bahwa intensitas persediaan tidak berpengaruh signifikan dengan arah positif terhadap tarif pajak efektif perusahaan.

Menurut Undang-Undang No. 40 Tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas menjelaskan bahwa komisaris independen merupakan anggota komisaris yang diangkat berdasarkan keputusan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) dari pihak yang tidak terafiliasi dengan pemegang saham utama, anggota direksi, atau anggota dewan komisaris lainnya. Perusahaan mengangkat komisaris independen untuk mengawasi jalannya organisasi. Komisaris independen juga bertindak sebagai penengah antara manajemen perusahaan dan pemilik perusahaan dalam mengambil kebijakan agar sesuai dengan aturan dan hukum yang berlaku, termasuk strategi terkait pembayaran pajak perusahaan (Ardyansah dan Zulaikha, 2014). Komisaris independen diproksikan dengan proporsi anggota komisaris independen terhadap jumlah anggota dewan komisaris.

Komisaris independen memiliki fungsi untuk mengawasi dan mengarahkan segala kebijakan perusahaan agar sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang berlaku sehingga dengan adanya komisaris independen diharapkan mampu menjadi pihak netral ditengah perbedaan kepentingan antara fiskus (pemerintah) dan manajemen perusahaan. Perbedaan kepentingan tersebut yaitu fiskus menginginkan penerimaan pajak yang maksimal, sedangkan manajemen perusahaan menginginkan beban pajak yang efisien. Komisaris independen sebagai pihak yang independen dalam perusahaan diharapkan dapat mengawasi jalannya perusahaan secara ketat, sehingga manajemen bertindak lebih berhati-hati dalam menentukan kebijakan yang diambil serta transparan dalam mengelola dan menjalankan aktivitas operasi perusahaan agar potensi manajemen perpajakan yang mengarah pada praktik perencanaan pajak yang agresif dapat diminimalisir.

Semakin rendah proporsi anggota komisaris independen terhadap anggota dewan komisaris berarti bahwa jumlah anggota komisaris independen dalam suatu perusahaan semakin sedikit. Semakin sedikit jumlah anggota komisaris independen dalam suatu perusahaan maka manajemen pajak perusahaan tersebut cenderung untuk mengambil kebijakan manajemen pajak secara agresif agar beban pajaknya semakin rendah sehingga besarnya *ETR* perusahaan semakin rendah. Kebijakan manajemen pajak yang diambil contohnya adalah dengan memaksimalkan *deductible expense* perusahaan seperti beban bunga obligasi, angsuran pokok dan beban bunga atas pembiayaan aset dari utang sewa guna usaha dengan hak opsi, atau beban penyusutan aset tetap serta memaksimalkan penghasilan yang bukan objek pajak seperti bagian laba atas penyertaan saham pada perusahaan lain dengan nilai kepemilikan lebih dari 25%.

Penelitian yang dilakukan oleh Ardyansah dan Zulaikha (2014) menunjukkan bahwa komisaris independen berpengaruh signifikan dengan arah positif sehingga semakin banyak jumlah anggota komisaris independen dalam suatu perusahaan maka semakin tinggi *ETR* perusahaan. Pengaruh positif antara komisaris independen terhadap *ETR* karena komisaris independen akan melaporkan jumlah pajak sesuai dengan tarif yang berlaku terhadap laba sebelum pajak yang diperoleh perusahaan. Berbeda dengan hasil penelitian Hanum dan Zulaikha (2013) serta Setiawan dan Al-Ahsan (2016) yang menunjukkan bahwa komisaris independen berpengaruh positif namun tidak signifikan terhadap *effective tax rate*.

Perbedaan hasil yang diperoleh dari penelitian-penelitian sebelumnya terkait pengaruh ukuran perusahaan, *leverage*, *capital intensity*, *inventory intensity*,

dan komisaris independen terhadap *effective tax rate* menjadi alasan peneliti ingin melakukan penelitian kembali atas keterkaitan variabel-variabel tersebut untuk mendapatkan bukti empiris terbaru. Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Ardyansah dan Zulaikha (2014), dengan perbedaan sebagai berikut:

1. Penelitian ini menambahkan satu (1) variabel independen, yaitu *inventory intensity* yang merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Putri dan Lautania (2016).
2. Penelitian ini tidak menggunakan variabel *profitability* karena pada penelitian sebelumnya menunjukkan hasil tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap *effective tax rate*.
3. Penelitian ini menggunakan periode tahun 2015-2017, sedangkan penelitian sebelumnya menggunakan periode tahun 2010-2012.

Berdasarkan uraian latar belakang maka penelitian ini berjudul **“PENGARUH UKURAN PERUSAHAAN, *LEVERAGE*, *CAPITAL INTENSITY*, *INVENTORY INTENSITY*, DAN KOMISARIS INDEPENDEN TERHADAP *EFFECTIVE TAX RATE* Studi Empiris Perusahaan Manufaktur Sektor Industri Barang Konsumsi yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2015-2017”**.

U N I V E R S I T A S
M U L T I M E D I A
N U S A N T A R A

1.2 Batasan Masalah

Penelitian ini dibatasi pada hal-hal sebagai berikut:

1. Variabel independen yang diteliti adalah ukuran perusahaan yang diproksikan dengan *logaritma natural* dari total aset perusahaan, *leverage* yang diproksikan dengan *debt to equity ratio*, *capital intensity* yang diproksikan dengan satu per *asset turnover ratio*, *inventory intensity* diproksikan dengan *inventory turnover ratio*, dan komisaris independen yang diproksikan dengan proporsi jumlah anggota komisaris independen terhadap jumlah anggota dewan komisaris perusahaan.
2. Penelitian ini menggunakan sampel dari perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2015-2017 sebagai objek penelitian.
3. Penelitian ini menggunakan data laporan keuangan atau laporan tahunan yang diterbitkan oleh objek penelitian dan tersedia di Bursa Efek Indonesia tahun 2015-2017.

1.3 Rumusan Masalah

Rumusan masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *effective tax rate*?
2. Apakah *leverage* berpengaruh positif terhadap *effective tax rate*?
3. Apakah *capital intensity* berpengaruh negatif terhadap *effective tax rate*?
4. Apakah *inventory intensity* berpengaruh negatif terhadap *effective tax rate*?
5. Apakah komisaris independen berpengaruh positif terhadap *effective tax rate*?

1.4 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah:

1. Untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh ukuran perusahaan terhadap *effective tax rate*;
2. Untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh *leverage* terhadap *effective tax rate*;
3. Untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh *capital intensity* terhadap *effective tax rate*;
4. Untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh *inventory intensity* terhadap *effective tax rate*;
5. Untuk mendapatkan bukti empiris mengenai pengaruh komisaris independen terhadap *effective tax rate*.

1.5 Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dari penelitian ini adalah:

1. Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi Direktorat Jenderal Pajak terutama pembuat kebijakan perpajakan agar lebih mengetahui faktor-faktor yang digunakan oleh perusahaan untuk menurunkan tarif pajak efektif dalam rangka mengurangi beban pajak yang dibayarkan ke negara sehingga kebijakan perpajakan yang dibuat dapat lebih memaksimalkan penerimaan negara melalui pajak.

2. Bagi Perusahaan

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi manajemen perusahaan agar dapat mengetahui faktor-faktor apa saja yang mempengaruhi jumlah pembayaran pajak perusahaan dan dalam upaya untuk mengefisiensikan beban pajak perusahaan sesuai aturan perpajakan yang berlaku.

3. Bagi Peneliti Selanjutnya

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi peneliti selanjutnya sebagai sumber dan referensi untuk melengkapi studi empiris dalam bidang akuntansi bagi pengembangannya di masa yang akan datang.

4. Bagi Peneliti

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi peneliti untuk menambah wawasan dan pengetahuan khususnya terkait pengaruh ukuran perusahaan, *leverage*, *capital intensity*, *inventory intensity*, dan komisaris independen terhadap *effective tax rate* perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI.

1.6 Sistematika Penulisan

Penelitian ini diuraikan dengan sistematika penulisan sebagai berikut:

Bab I Pendahuluan

Bab pendahuluan berisi uraian mengenai latar belakang yang menjadi dasar topik penelitian, batasan masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian yang diharapkan melalui penelitian ini, serta sistematika penulisan.

Bab II Telaah Literatur

Bab telaah literatur berisi uraian studi literatur berkaitan dengan permasalahan yang diteliti dan dibahas berdasarkan hasil penelitian-penelitian terdahulu, hipotesis-hipotesis yang akan diuji serta model penelitian yang akan digunakan untuk melakukan pengujian.

Bab III Metode Penelitian

Bab metode penelitian berisi uraian mengenai langkah-langkah penelitian yang akan dilakukan, meliputi teknik pengumpulan data, teknik pengolahan data, teknik analisis data, serta teknik penarikan kesimpulan data dan pemberian saran.

Bab IV Analisis dan Pembahasan

Bab analisis dan pembahasan berisi pengolahan data, hasil analisis data, dan pembahasan penelitian sebagai dasar menarik kesimpulan.

Bab V Simpulan dan Saran

Bab simpulan dan saran berisi simpulan dari hasil penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran untuk penelitian selanjutnya.

U M N
U N I V E R S I T A S
M U L T I M E D I A
N U S A N T A R A