



### **Hak cipta dan penggunaan kembali:**

Lisensi ini mengizinkan setiap orang untuk mengubah, 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 Masalah**

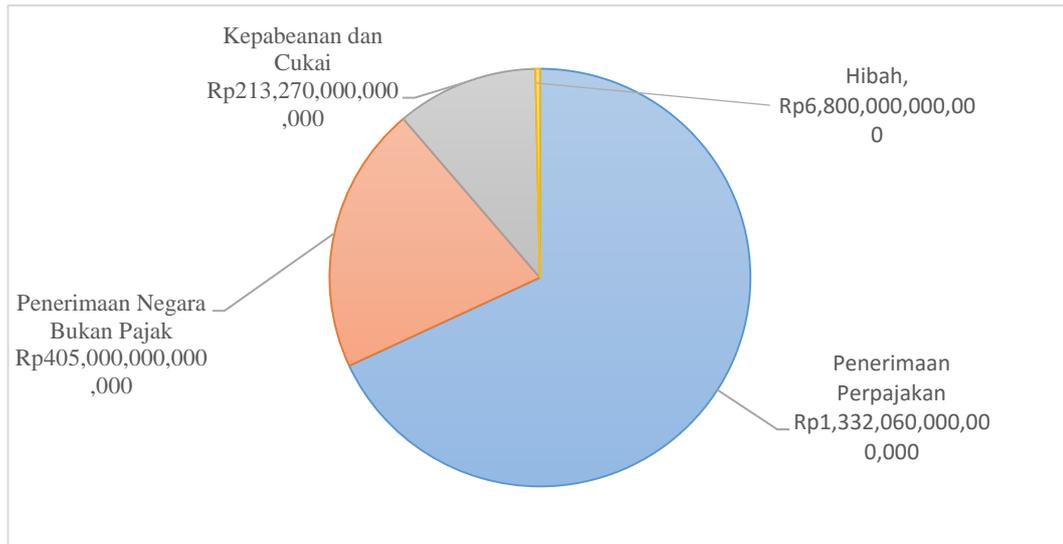
Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Di Indonesia sistem pemungutan pajaknya dilakukan dengan cara *self assessment system*, dimana wajib pajak diberikan kewenangan dalam menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, inisiatif serta kegiatan menghitung dan memungut pajak sepenuhnya berada di tangan Wajib Pajak. Wajib Pajak dianggap mampu menghitung pajak, memahami undang-undang perpajakan yang sedang berlaku, mempunyai kejujuran yang tinggi, dan menyadari akan arti pentingnya membayar pajak (Resmi, 2017).

Bagi negara, pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pembangunan negara serta untuk menjalankan perekonomian negara dalam memenuhi kebutuhan rakyatnya. Penerimaan pajak ini diperoleh dari para Wajib Pajak, baik Wajib Pajak Orang Pribadi maupun Wajib Pajak Badan dalam negeri maupun luar negeri. Pendapatan negara Indonesia yang

bersumber dari pajak dapat dilihat dari realisasi penerimaan negara yang tertuang dalam pos APBN.

**Gambar 1.1**

**Realisasi Sementara Penerimaan Negara Tahun 2019**

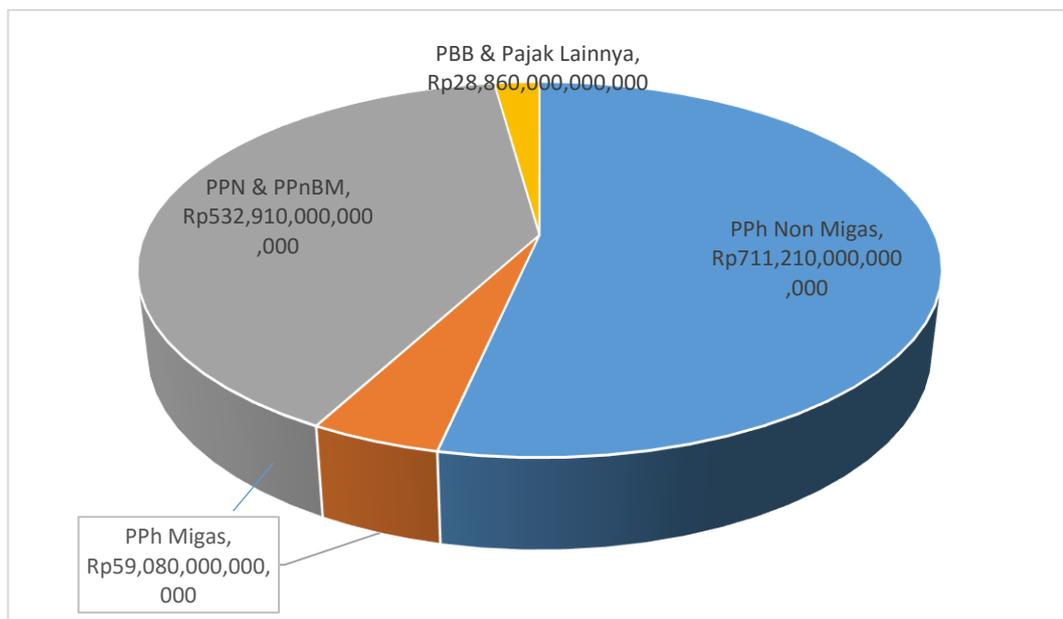


Sumber: [www.kemenkeu.go.id](http://www.kemenkeu.go.id)

Berdasarkan Gambar 1.1 realisasi sementara penerimaan negara tahun 2019 dari total realisasi sementara penerimaan negara yaitu Rp1.957,17 triliun sebesar 68,06% atau Rp1.332,06 triliun berasal dari penerimaan perpajakan, sebesar 20,69% atau Rp405,00 triliun berasal dari Penerimaan Negara Bukan Pajak, sebesar 10,9% berasal dari Kepabeanaan dan Cukai atau Rp 213,27 triliun dan sebesar 0,35% atau Rp6,8 triliun berasal dari Hibah. Dari data tersebut terlihat jelas bahwa pendapatan negara Indonesia sangat bergantung pada penerimaan perpajakan ([www.kemenkeu.go.id](http://www.kemenkeu.go.id)).

Penerimaan negara yang berasal dari pajak dilihat dari jenis pajaknya menurut realisasi sementara penerimaan pajak tahun 2019 dapat dilihat dalam gambar berikut:

**Gambar 1.2**  
**Realisasi Sementara Penerimaan Pajak Menuurut Jenis Pajaknya**  
**Tahun 2019**

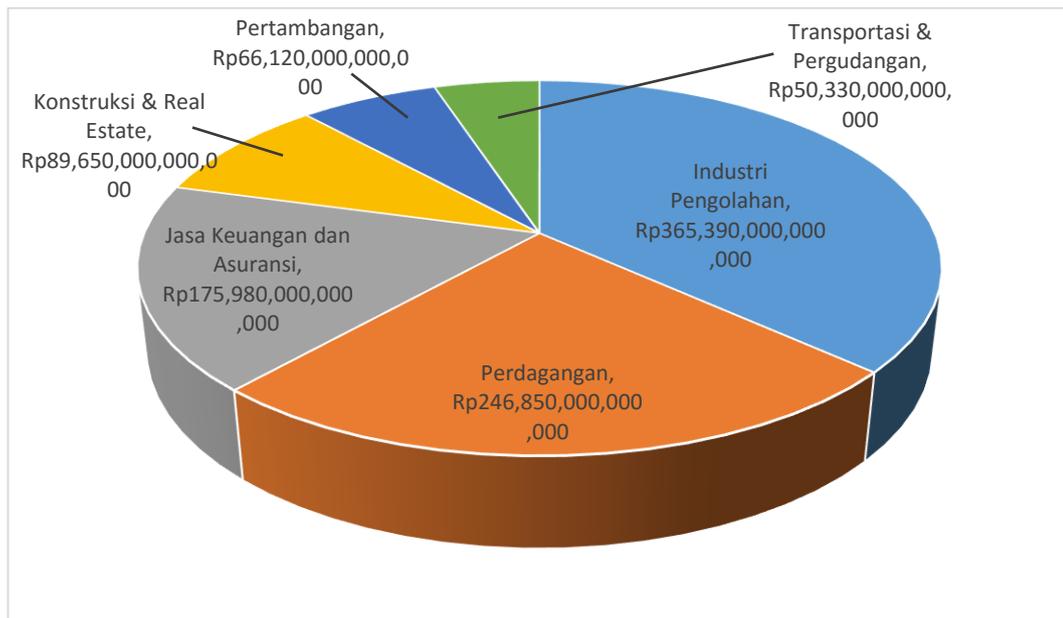


Sumber: [www.kemenkeu.go.id](http://www.kemenkeu.go.id)

Berdasarkan Gambar 1.2 realisasi sementara penerimaan pajak menurut jenis pajaknya tahun 2019 terlihat bahwa kontributor utama dalam penerimaan pajak adalah dari PPh Non Migas. Dari total penerimaan pajak yaitu Rp1.332,06 triliun, sebesar 53,39% atau Rp711,21 triliun berasal dari PPh Non Migas. Setelah PPh Non Migas, terdapat tiga kontributor lainnya yang menyumbang penerimaan pajak Indonesia yaitu PPh Migas sebesar 4,44% atau Rp59,08 triliun, PPN dan PPnBM sebesar 40% atau Rp532,91 triliun, dan PBB & Pajak Lainnya sebesar 2,16% atau Rp28,86 triliun.

Jika dilihat berdasarkan sektor, kontributor penerimaan pajak sementara tahun 2019 dapat dilihat dari gambar berikut:

**Gambar 1.3**  
**Realisasi Sementara Penerimaan Pajak Sektoral (Non Migas, Non PBB dan Non PPH DTP) Tahun 2019**



Sumber: [www.kemenkeu.go.id](http://www.kemenkeu.go.id)

Berdasarkan data realisasi sementara penerimaan pajak sektoral (Non Migas, Non PBB dan Non PPH DTP) Tahun 2019, dari penerimaan pajak sebesar Rp994,32 triliun industri pengolahan masih memegang porsi terbesar yaitu sebesar 36,74% atau Rp365,39 triliun. Hal ini menunjukkan besarnya pengaruh sektor industri pengolahan dalam penerimaan pajak Indonesia dibandingkan dengan sektor-sektor lainnya. Jika penerimaan pajak dari sektor manufaktur tidak maksimal, maka dapat menyebabkan terhambatnya upaya negara dalam menghimpun pendapatan negara dalam bentuk penerimaan pajak yang akan

digunakan untuk kepentingan negara dalam meningkatkan kesejahteraan rakyat dan perekonomian negara.

Di lain sisi, pajak dianggap sebagai biaya yang akan mengurangi keuntungan perusahaan dan memperkecil jumlah laba bersih. Pajak yang dibayar oleh wajib pajak bukanlah sebagai iuran sukarela tetapi sebuah tarikan hasil kekayaan masyarakat secara paksaan sehingga dalam membayar pajak, wajib pajak harus bisa mengikuti peraturan perpajakan yang berlaku (Adisamartha dan Noviari, 2015 dalam Savitri dan Rahmawati, 2017). Perusahaan akan berusaha mendapatkan peningkatan laba agar perusahaan memiliki dana untuk tetap melaksanakan operasi dan ekspansi. Namun semakin tinggi laba yang dihasilkan, akan semakin besar beban pajak yang dikenakan. Oleh karena itu, perusahaan melakukan berbagai kegiatan untuk dapat meminimalkan beban pajaknya.

Upaya perusahaan untuk meminimalkan pajaknya tentu akan membuat perbedaan jumlah realisasi penerimaan pajak yang dapat dikumpulkan oleh pemerintah dengan target yang telah ditentukan. Hal ini diakibatkan oleh efisiensi beban pajak yang dilakukan oleh perusahaan agar tidak melebihi jumlah yang terutang. Oleh sebab itu, pemerintah diharapkan dapat memperbaiki dan membuat peraturan maupun kebijakan-kebijakan di bidang perpajakan untuk memaksimalkan penerimaan perpajakan. Salah satu ukuran yang dapat mencerminkan adanya upaya peminimalan pajak suatu negara adalah dengan melihat *tax ratio*-nya. Jika dilihat dari realisasi penerimaan negara, pajak memang masih memegang porsi terbesar dibandingkan dengan penerimaan negara lainnya, namun tidak dengan *tax ratio*-nya.

*Tax ratio* adalah rasio antara penerimaan negara dari sektor perpajakan dengan Produk Domestik Bruto (PDB). Rasio pajak juga menggambarkan tingkat kepatuhan pajak yang dipengaruhi oleh pendidikan dan pemahaman pajak dari masyarakat serta budaya kepatuhan pajak termasuk sistem penegakan hukumnya ([www.kemenkeu.go.id](http://www.kemenkeu.go.id)). Direktur Jenderal Pajak, Robert Pakpahan (2019) menyampaikan “*Tax ratio* mengukur kemampuan pemerintah dalam mengumpulkan pajak dari total perekonomian.” Itu sebabnya, penghitungan *tax ratio* merupakan perbandingan nilai jumlah pajak yang dikumpulkan dengan Produk Domestik Bruto (PDB). Angka *tax ratio* dapat naik atau turun seiring dengan kegiatan ekonomi yang diukur dengan PDB. Rasio ini dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti, kebijakan perpajakan termasuk tarif pajak, efektivitas pemungutan pajak, berbagai insentif dan pengecualian pajak yang diberikan kepada pelaku ekonomi dan masyarakat, dan kemungkinan terjadinya pidana pajak seperti penghindaran dan penggelapan pajak (*tax evasions and avoidances*). Menurut Inkiriwang (2017) suatu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dikatakan ilegal apabila transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak atau transaksi tersebut tidak mempunyai tujuan usaha yang baik (*bonafide business purpose*). Bagi pemerintah sendiri yang bertindak sebagai otoritas pajak menganggap, meski dalam *tax avoidance* tak ada huruf-huruf hukum yang dilanggar, ada substansi mendasar yang diterabas dalam praktik tersebut, yakni manfaat pajak. Dari substansi yang lebih mendasar inilah otoritas pajak berpandangan, *tax avoidance* dianggap sebuah pelanggaran ([news.ddtc.co.id](http://news.ddtc.co.id)). Tindakan *tax avoidance*, memang tidak melanggar aturan atau undang-undang yang

berlaku. Namun, dengan adanya kegiatan penghindaran pajak ini akan mengakibatkan negara merugi karena akan mengurangi besarnya penerimaan pajak yang sudah ditargetkan pemerintah, dimana penerimaan pajak ini merupakan salah satu sumber pendapatan negara yang nantinya akan digunakan untuk melakukan pembangunan dan menjalankan perekonomian negara. Untuk itu, pemerintah senantiasa melakukan berbagai perbaikan atas regulasi atau peraturan terkait perpajakannya agar celah untuk melakukan tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat diminimalisasi.

*Tax ratio* Indonesia untuk tahun 2016-2018 secara berturut-turut berada dibawah angka 15% yaitu sebesar 10,8% untuk tahun 2016, 10,7% untuk tahun 2017 dan sebesar 11,5% pada tahun 2018. Artinya, porsi pajak yang bisa dikumpulkan negara untuk periode tersebut paling tinggi hanya sekitar 11% dari total aktivitas perekonomian Indonesia yaitu di tahun 2018. Angka tersebut menunjukkan bahwa *tax ratio* Indonesia masih mengalami fluktuatif selama tahun 2016-2018. Walaupun sudah mencapai angka 11,5% di tahun 2018, namun menurut Direktorat Jenderal Pajak, Robert Pakpahan (2019) angka ini masih dibawah angka ideal yang diharapkan untuk rasio pajak di Indonesia, yaitu mengikuti standar dunia 15% ([www.kemenkeu.co.id](http://www.kemenkeu.co.id)). Sejalan dengan pernyataan Robert Pakpahan, Menteri Keuangan Sri Mulyani menyampaikan dalam acara IndoGas Februari 2019 “*Tax ratio* kita sekitar 11,5%, meningkat signifikan dibanding sebelumnya yang mana di bawah 11%, tapi ini tetap di bawah standar regional, serta standar global” ([www.cnbcindonesia.com](http://www.cnbcindonesia.com)).

Rendahnya *tax ratio* dapat dipengaruhi oleh berbagai macam sebab, salah satunya yaitu praktek penghindaran dan penggelapan pajak. Kedua praktek tersebut merupakan bagian dari tindakan perencanaan pajak (*tax planning*). Perencanaan pajak yang agresif dikenal dengan agresivitas pajak, dapat membantu perusahaan dalam memaksimalkan laba. Agresivitas pajak perusahaan yaitu keinginan perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang dibayar dengan cara yang legal, ilegal, maupun kedua-duanya (Frank, 2009 dalam Mustika, 2017). Tindakan agresivitas pajak ini dilakukan dengan tujuan meminimalkan besarnya biaya pajak dari biaya pajak yang telah diperkirakan, atau dapat disimpulkan dengan usaha untuk mengurangi biaya pajak (Indradi, 2018). Perusahaan dikatakan bertindak lebih agresif dalam perpajakan apabila banyak metode yang digunakan perusahaan untuk meminimalisir beban pajaknya (Rohmansyah, 2017).

Salah satu contoh implementasi *tax planning* sebagai upaya mengefisienkan pengeluaran pajak adalah seperti yang dilakukan pada PT Mustika Ratu Tbk. PT Mustika Ratu Tbk. yang beralamat di Graha Mustika Ratu Lt PH Jl Gatot Subroto Kav 74-75 Jakarta, merupakan perusahaan yang bergerak di bidang produksi, pabrikasi dan distribusi jamu dan kosmetik tradisional serta minuman sehat. PT Mustika Ratu mulai beroperasi pada 14 Maret 1978 dan melakukan penawaran umum perdana dan mencatatkan sahamnya di Bursa Efek Indonesia pada tanggal 27 Juli 1995 ([mustika-ratu.co.id](http://mustika-ratu.co.id)). Dalam penelitian Feriyana (2017) tentang Pengaruh Perencanaan Pajak terhadap Laba Perusahaan pada PT Mustika Ratu Tbk. menunjukkan bahwa PT Mustika Ratu Tbk berhasil menghemat pajak dengan

melakukan perencanaan pajak terhadap akun beban. Perencanaan pajak PT Mustika Ratu Tbk. dilakukan dengan cara:

1. Melengkapi atau menyertakan bukti-bukti yang sah misal surat tugas, tiket, atau kuitansi hotel untuk biaya perjalanan pegawai perusahaan untuk kepentingan kegiatan perusahaan. Hal ini dilakukan agar biaya perjalanan pegawai tersebut dapat dikurangi dari penghasilan bruto karena uang saku dalam perjalanan dinas merupakan objek PPh pasal 21.
2. Biaya pemeliharaan kendaraan untuk kepentingan perusahaan dan bukan untuk pemakaian pribadi.
3. Melengkapi atau menyertakan daftar normatif untuk biaya rapat dan jamuan.
4. Melengkapi atau menyertakan bukti pemasangan atau pembuatan iklan untuk biaya promosi.

Rincian penghematan pajak yang dilakukan oleh PT Mustika Ratu untuk tahun 2008-2012 adalah sebagai berikut (Feriyana, 2017):

**Tabel 1.1**  
**Perbandingan Perhitungan Laba Setelah Pajak PT Mustika Ratu Tbk**  
**Tahun 2008**

Keterangan	Sebelum <i>Tax Planning</i>	Setelah <i>Tax Planning</i>	<i>Tax saving</i> (selisih)
Laba sebelum pajak	31,841,901,395	15,245,707,818	16,596,193,577
PPh terutang	8,790,859,316	4,209,009,724	4,581,849,592
Laba setelah pajak	23,051,042,079	11,036,698,094	12,014,343,985

Sumber: Feriyana, 2017

**Tabel 1.2**  
**Perbandingan Perhitungan Laba Setelah Pajak PT Mustika Ratu Tbk**  
**Tahun 2009**

Keterangan	Sebelum <i>Tax Planning</i>	Setelah <i>Tax Planning</i>	<i>Tax saving</i> (selisih)
Laba sebelum pajak	28,869,090,957	12,332,408,764	16,536,682,193
PPh terutang	7,983,919,447	3,410,601,265	4,573,318,182
Laba setelah pajak	20,885,171,510	8,921,807,499	11,963,364,011

Sumber: Feriyana, 2017

**Tabel 1.3**  
**Perbandingan Perhitungan Laba Setelah Pajak PT Mustika Ratu Tbk**  
**Tahun 2010**

Keterangan	Sebelum <i>Tax Planning</i>	Setelah <i>Tax Planning</i>	<i>Tax saving</i> (selisih)
Laba sebelum pajak	32,954,138,917	11,859,536,206	21,094,602,711
PPh Terutang	8,145,413,651	2,930,399,012	5,215,014,639
Laba setelah pajak	24,808,725,266	8,929,137,194	15,879,588,072

Sumber: Feriyana, 2017

**Tabel 1.4**  
**Perbandingan Perhitungan Laba Setelah Pajak PT Mustika Ratu Tbk**  
**Tahun 2011**

Keterangan	Sebelum <i>Tax Planning</i>	Setelah <i>Tax Planning</i>	<i>Tax saving</i> (selisih)
Laba sebelum pajak	36,719,868,781	15,498,438,771	21,221,430,010
PPh Terutang	9,083,128,052	3,883,736,573	5,199,391,479
Laba setelah pajak	27,636,740,729	11,614,702,198	16,022,038,531

Sumber: Feriyana, 2017

**Tabel 1.5**  
**Perbandingan Perhitungan Laba Setelah Pajak PT Mustika Ratu Tbk**  
**Tahun 2012**

Keterangan	Sebelum <i>Tax Planning</i>	Setelah <i>Tax Planning</i>	<i>Tax saving</i> (selisih)
Laba sebelum pajak	42,552,203,238	21,159,193,013	21,221,430,010
PPh Terutang	10,538,748,855	5,240,420,098	5,298,328,757
Laba setelah pajak	32,013,454,383	15,918,772,915	16,094,681,468

Sumber: Feriyana, 2017

Sebagai salah satu sektor penyumbang terbesar penerimaan pajak, sektor manufaktur tidak lepas dari praktek *tax planning*. Terdapat beberapa kasus yang dilakukan perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia, misalnya kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT Coca Cola Indonesia (PT CCI). Perusahaan Coca-Cola Indonesia terbagi pada tiga perusahaan, yakni perusahaan yang fokus menangani konsentrat, pengemasan, dan distribusi. Pada tahun 2014, PT Coca-Cola Indonesia diperiksa oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan ditemukan bahwa PT CCI melakukan penghindaran pajak dengan melaporkan biaya fiktif dalam pelaporan pajaknya untuk tahun 2002, 2003, 2004, dan 2006 yang menyebabkan pembengkakan biaya yang besar pada tahun itu. Beban biaya yang besar menyebabkan penghasilan kena pajak berkurang, sehingga setoran pajaknya ikut mengecil. Menurut DJP, biaya fiktif tersebut berupa biaya iklan dan promosi (Pemasaran) yang dibebankan oleh PT CCI. Beban ini tidak memiliki kaitan langsung dengan produk yang dihasilkan, karena produk PT CCI adalah konsentrat dan bukan produk minuman jadi, sehingga produk yang dihasilkan tidak untuk

dijual ke publik. Oleh karena itu, PT CCI tidak membutuhkan biaya untuk pemasangan iklan dan promosi. Namun, dalam laporan keuangan PT CCI mengeluarkan biaya yang besar untuk iklan. Wajarnya, biaya iklan menjadi tanggungan perusahaan Coca-Cola lainnya (nasional.kontan.co.id). Total penghasilan kena pajak PT CCI pada periode itu adalah Rp 603,48 miliar. Sedangkan perhitungan PT CCI, penghasilan kena pajak hanya sebesar Rp 492,59 miliar. Dengan selisih itu, DJP menghitung kekurangan pajak penghasilan (PPh) PT CCI sebesar Rp 49,24 miliar.

Menurut Putri, *et al.* 2019 agresivitas pajak dapat diukur dengan beberapa cara yaitu dengan *effective tax rate (ETR)*, *cash effective tax rate (CETR)*, dan *book tax difference (BTD)*. Dalam penelitian ini agresivitas pajak diukur dengan menggunakan *Effective Tax Rate (ETR)*. *Effective Tax Rate (ETR)* adalah penerapan keefektifan suatu perusahaan dalam mengelola beban pajaknya (Ambarukmi dan Diana, 2017). *Effective tax rate (ETR)* mempunyai tujuan untuk mengetahui jumlah persentase perubahan dalam membayar pajak yang sebenarnya terhadap laba komersial yang diperoleh (Indradi, 2018). *ETR* diukur dengan membandingkan total beban pajak penghasilan yang terdiri dari pajak kini dan pajak tangguhan dengan laba sebelum pajak (Hidayat dan Fitria, 2018). Nilai *ETR* yang dihasilkan akan memberikan gambaran apakah perusahaan tersebut telah efektif dalam mengelolah beban pajaknya ditandai dengan nilai *ETR* yang lebih rendah dari tarif pajak yang telah ditetapkan. Hal ini dikarenakan perusahaan mampu memperkecil jumlah beban pajak penghasilan yang menjadi pembilang dalam perhitungan *ETR* dengan memanfaatkan berbagai insentif pajak. Apabila nilai *ETR* yang dimiliki oleh

perusahaan semakin rendah maka tingkat agresivitas pajaknya semakin tinggi, karena nilai *ETR* rendah akan menunjukkan beban pajak penghasilan perusahaan lebih kecil daripada pendapatan sebelum pajak (Leksono dkk, 2019).

Besar kecilnya *ETR* yang mencerminkan tindakan agresivitas pajak perusahaan dipengaruhi oleh berbagai kebijakan akuntansi yang dimilikinya. Terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak perusahaan. Faktor pertama yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak adalah ukuran perusahaan. Besar kecilnya suatu perusahaan dapat mempengaruhi besarnya laba yang diperoleh perusahaan. Harjito, *et al.* (2017) menyatakan bahwa ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang dapat mengelompokkan perusahaan menjadi perusahaan besar dan kecil dilihat dari berbagai cara, seperti melihat total aset yang dimiliki perusahaan, nilai pasar saham perusahaan, rata-rata tingkat penjualan perusahaan, dan jumlah penjualan perusahaan. Menurut Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 Tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah ukuran perusahaan dibagi menjadi perusahaan mikro, perusahaan kecil, perusahaan menengah dan perusahaan besar. Untuk mengetahui ukuran perusahaan digunakan proksi total aset perusahaan yang dihitung dengan logaritma natural (Fahrani *et al.*, 2018).

Perusahaan yang tergolong besar memiliki aset yang banyak. Salah satu bentuk dari aset perusahaan adalah persediaan. Persediaan adalah aset yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan usaha normal, dalam proses produksi untuk penjualan tersebut, atau dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa. Terdapat dua metode dalam menilai persediaan. Baik

secara komersial yang diatur dalam PSAK 14 dan fiskal yang diatur dalam Pasal 10 ayat (6) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan metode yang dapat digunakan adalah metode rata-rata (*Average*) dan metode mendahulukan persediaan yang diperoleh pertama (*FIFO*). Ketika secara komersial perusahaan menggunakan metode *FIFO* untuk menilai persediaannya, akan menghasilkan harga penjualan atau pemakaian yang lebih kecil dibandingkan dengan menggunakan metode *average* sehingga laba sebelum pajak yang dihasilkan tinggi. Dalam rangka perencanaan pajak, perusahaan dapat memilih menggunakan metode penilaian persediaan rata-rata, karena metode tersebut akan menghasilkan jumlah harga penjualan atau pemakaian yang lebih besar dibandingkan dengan menggunakan metode *FIFO*. Harga pokok yang besar akan mengurangi laba fiskal perusahaan sehingga beban pajak yang ditanggung juga rendah. Rendahnya beban pajak yang ditanggung perusahaan jika dibandingkan dengan laba sebelum pajak komersial yang tinggi akan menurunkan nilai *ETR* perusahaan. Sehingga dapat dikatakan perusahaan dengan total aset yang besar lebih agresif terhadap pajak dibandingkan dengan perusahaan yang memiliki total aset yang kecil. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Widyari dan Rasmini (2019) dan penelitian Leksono, Albertus dan Vhalery (2019) menyatakan bahwa *size* atau ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Faktor berikutnya yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak adalah *leverage*. *Leverage* adalah kemampuan perusahaan untuk memenuhi kewajiban finansial jangka panjang maupun jangka pendek (Harjito *et al.*, 2017). *Leverage* adalah semua utang organisasi/perusahaan ke pihak lain yang belum dibayarkan

atau dipenuhi. Utang tersebut sebagai sumber pembiayaan eksternal untuk ekspansi dan membiayai kebutuhan organisasi/perusahaan.

Pada penelitian ini, *leverage* dihitung dengan menggunakan *Debt to Total Asset Ratio (DAR)*. *DAR* menunjukkan besarnya aset yang dibiayai oleh utang perusahaan, baik itu utang jangka panjang maupun jangka pendek. Nilai *DAR* perusahaan yang tinggi menunjukkan bahwa nilai aset perusahaan yang didanai oleh utang juga tinggi. Utang yang dimiliki perusahaan akan menyebabkan timbulnya beban bunga yang menjadi pengurang dalam perhitungan laba komersial sebelum pajak. Semakin tinggi utang perusahaan, beban bunga juga akan tinggi sehingga laba yang dihasilkan akan lebih rendah. Dalam rangka penghematan pajak, perusahaan dapat membiayai asetnya dengan melakukan kegiatan sewa dalam bentuk sewa guna usaha dengan hak opsi.

Sewa guna usaha dengan hak opsi akan mengakibatkan timbulnya kewajiban yang harus dibayarkan oleh perusahaan. Terdapat dua kewajiban perusahaan yang dihasilkan oleh kegiatan sewa guna usaha dengan hak opsi, yaitu membayar angsuran pokok atas sewa guna usaha dengan hak opsi tersebut beserta dengan beban bunganya. Dari sisi akuntansi komersial, hanya beban bunga atas sewa guna usaha dengan hak opsi yang dapat menjadi pengurang dalam perhitungan laba. Sedangkan dalam pajak, sesuai dengan Pasal 16 ayat (1c) Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1169/KMK.01/1991 tentang Kegiatan Sewa Guna Usaha, baik angsuran bunga dan angsuran pokok atas kegiatan sewa guna usaha dengan hak opsi diperbolehkan menjadi pengurang dalam menghitung laba bruto perusahaan. Oleh karena itu, biaya yang dapat dikurangkan menurut fiskal

akan lebih besar dibandingkan dengan komersial dan mengakibatkan timbulnya koreksi fiskal negatif atas perbedaan pengakuan biaya tersebut. Koreksi fiskal negatif menyebabkan laba fiskal lebih rendah yang dampaknya terhadap beban pajak juga akan rendah. Beban pajak yang rendah jika dibandingkan dengan laba komersial yang tinggi akan mengakibatkan turunnya nilai *ETR* perusahaan. Sehingga dapat dikatakan perusahaan yang memiliki nilai *leverage* yang tinggi akan lebih agresif dalam meminimalkan beban pajaknya. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Wulansari, *et al.* (2020) menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Intensitas modal menjadi faktor berikutnya yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak. Menurut Mustika (2017) *capital intensity* merupakan seberapa besar proporsi aset tetap dari total aset yang dimiliki oleh perusahaan. Aset tetap menurut PSAK 16 (IAI, 2018) adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi/penyediaan barang/jasa untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan diharapkan digunakan selama lebih dari satu periode. Intensitas modal dapat diukur dengan *capital intensity ratio* yaitu membandingkan total aset tetap dengan total aset.

Aset tetap perusahaan dalam penggunaannya dapat menghasilkan beban penyusutan. Penyusutan merupakan proses akuntansi dalam mengalokasi biaya aset berwujud ke beban dengan cara yang sistematis dan rasional selama periode yang diharapkan mendapat manfaat dari penggunaan aset tersebut (Weygandt *et al.*, 2019). Beban depresiasi yang dihasilkan oleh aset tetap ini akan

mengurangi besarnya laba perusahaan. Dalam akuntansi maupun pajak, keduanya mengakui depresiasi sebagai beban yang mengurangi perhitungan laba usahanya.

Pajak dikenai atas laba yang diperoleh perusahaan. Semakin besar laba yang diperoleh perusahaan, tentu saja pajak yang dikenakanpun akan semakin besar. Beban penyusutan merupakan komponen pengurang laba dalam perhitungan penghasilan kena pajak. Dalam menghitung besarnya beban penyusutan, metode penyusutan yang diperbolehkan baik dalam akuntansi komersial sesuai PSAK 16 maupun pajak sesuai dengan Undang-Undang No.36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan adalah metode *straight line* (garis lurus) dan metode *declining balance* (saldo menurun). Ketika secara komersial perusahaan menggunakan metode penyusutan *straight line* (garis lurus) akan menghasilkan beban penyusutan yang sama untuk setiap periode penyusutan. Sehingga laba komersil perusahaan akan lebih besar dari laba fiskal jika secara perpajakan menggunakan metode *declining balance*. Dari sisi perencanaan pajak, perusahaan dapat menggunakan metode *declining balance* (saldo menurun) karena akan menghasilkan jumlah beban penyusutan yang lebih besar di setiap awal periode penyusutan dibandingkan dengan menggunakan metode *straight line*. Beban penyusutan yang besar akan mengurangi laba fiskal perusahaan yang artinya beban pajak yang dikenai juga akan lebih rendah. Beban pajak yang rendah jika dibandingkan dengan laba komersial yang lebih besar dari laba fiskal akibat perbedaan pemilihan metode depresiasi, akan menurunkan nilai *ETR* yang juga berarti mempengaruhi keagresivitasan perusahaan dalam meminimalkan pajak terutang. Oleh sebab itu dapat dikatakan bahwa perusahaan yang memiliki intensitas modal yang tinggi, akan

lebih agresif dalam perencanaan pajaknya. Berdasarkan penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Hidayat dan Fitria (2018) serta penelitian yang dilakukan Indradi (2018) menyatakan bahwa *capital intensity* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Faktor terakhir yang dapat mempengaruhi agresivitas pajak adalah profitabilitas. Profitabilitas adalah kemampuan perusahaan untuk menghasilkan keuntungan dari kegiatan yang dilakukan perusahaan (Mustika, 2017). Profitabilitas mendeskripsikan kinerja perusahaan untuk mendapatkan laba setelah dikurangi beban pajak dan beban-beban lainnya (Leksono dkk, 2019). Pada penelitian ini, profitabilitas diukur dengan *Return on Assets (ROA)*. *ROA* merupakan rasio untuk mengukur kemampuan perusahaan dalam mengelola asetnya (Ariani dan Hasymi, 2018). *ROA* diukur dengan membandingkan laba bersih setelah pajak dengan rata-rata aset perusahaan (Weygandt *et al.*, 2019). Semakin tinggi hasil *ROA* yang dicapai oleh perusahaan menunjukkan semakin tinggi pengelolaan aset untuk menghasilkan laba.

*ROA* yang tinggi diperoleh perusahaan dengan cara menggunakan semaksimal mungkin aset perusahaan yang dapat mendorong peningkatan jumlah produksi yang dihasilkan perusahaan. Peningkatan produksi yang diikuti oleh peningkatan penjualan dan penurunan beban operasional akan meningkatkan laba perusahaan. Penggunaan aset seperti mesin dalam kegiatan produksi akan mengakibatkan munculnya beban berupa beban penyusutan. Dalam akuntansi dan pajak mengakui dua metode penyusutan, yaitu metode penyusutan *straight line* (garis lurus) dan metode *declining balance* (saldo menurun). Ketika secara komersial

perusahaan menggunakan metode penyusutan *straight line* (garis lurus) akan menghasilkan beban penyusutan yang sama untuk setiap periode penyusutan sehingga laba komersial perusahaan akan lebih besar dari laba fiskal jika secara perpajakan menggunakan metode *declining balance*. Dari sisi perencanaan pajak, perusahaan dapat menggunakan metode *declining balance* (saldo menurun) karena akan menghasilkan jumlah beban penyusutan yang lebih besar di setiap awal periode penyusutan dibandingkan dengan menggunakan metode *straight line*. Beban penyusutan yang besar akan mengurangi laba fiskal perusahaan yang artinya beban pajak yang dikenai juga akan lebih rendah. Beban pajak yang rendah jika dibandingkan dengan laba komersial yang lebih besar akibat perbedaan pemilihan metode depresiasi, akan menurunkan nilai *ETR* yang juga berarti mempengaruhi keagresivitasan perusahaan dalam meminimalkan pajak terutang. Oleh sebab itu dapat dikatakan bahwa perusahaan yang memiliki tingkat profitabilitas yang tinggi, akan lebih agresif dalam perencanaan pajaknya. Hal ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Leksono, Albertus dan Vhalery (2019) yang menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Penelitian ini adalah replikasi dari penelitian Hidayat dan Fitria (2018). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Hidayat dan Fitria (2018) adalah:

1. Penelitian ini menambahkan satu variabel independen yaitu ukuran perusahaan yang mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Leksono, Albertus dan Vhalery (2019).

2. Penelitian ini tidak menggunakan variabel *inventory intensity* karena dalam penelitian sebelumnya menunjukkan hasil tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.
3. Penelitian ini menggunakan periode tahun 2016-2018, sedangkan penelitian sebelumnya menggunakan periode tahun 2013-2017.
4. Sampel dari penelitian ini adalah perusahaan manufaktur sedangkan penelitian sebelumnya menggunakan sampel perusahaan manufaktur subsektor barang konsumsi.

Berdasarkan fenomena dan latar belakang yang telah diuraikan, peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian dengan judul **“Pengaruh Ukuran Perusahaan, Leverage, Intensitas Modal dan Profitabilitas terhadap Agresivitas Pajak”**.

## **1.2 Batasan Masalah**

Penelitian ini dibatasi pada hal-hal berikut:

1. Variabel dependen yang diteliti adalah agresivitas pajak yang diproksikan dengan *effective tax rate (ETR)*.
2. Variabel independen yang diteliti terbatas pada ukuran perusahaan diproksikan dengan logaritma natural total aset, *leverage* yang diproksikan dengan *debt to total asset ratio (DAR)*, intensitas modal yang diproksikan dengan *capital intensity ratio*, dan profitabilitas yang diproksikan dengan *return on asset (ROA)*.

3. Penelitian terbatas pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2016-2018.

### **1.3 Rumusan Masalah**

Rumusan Masalah dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak?
2. Apakah *leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak?
3. Apakah intensitas modal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak?
4. Apakah profitabilitas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak?

### **1.4 Tujuan Penelitian**

Tujuan yang ingin dihasilkan dari penelitian ini adalah untuk memperoleh bukti empiris mengenai:

1. Pengaruh negatif ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak.
2. Pengaruh negatif *leverage* terhadap agresivitas pajak.
3. Pengaruh negatif intensitas modal terhadap agresivitas pajak.
4. Pengaruh negatif profitabilitas terhadap agresivitas pajak.

### **1.5 Manfaat Penelitian**

Melalui penelitian ini, peneliti berharap dapat memberikan kontribusi atau manfaat bagi:

### 1. Perusahaan

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi tambahan informasi untuk perusahaan terutama perusahaan-perusahaan manufaktur dalam melakukan perencanaan pajak agar tidak tergolong dalam tindakan agresivitas pajak.

### 2. Fiskus (Direktorat Jenderal Pajak)

Hasil penelitian ini diharapkan memberikan informasi kepada para fiskus dan sebagai bahan pertimbangan dalam membuat peraturan-peraturan di bidang perpajakan agar dapat menghimpun penerimaan pajak secara maksimal.

### 3. Peneliti Selanjutnya

Hasil penelitian ini diharapkan menjadi sumber referensi dan acuan bagi para peneliti selanjutnya dalam menentukan faktor-faktor yang mempengaruhi agresivitas pajak.

## **1.6 Sistematika Penulisan**

### **BAB I        PENDAHULUAN**

Bab ini berisi uraian singkat mengenai penelitian yang dilakukan peneliti. Dalam bab ini juga berisi gambaran umum permasalahan yang diangkat dalam penelitian. Secara singkat bab ini memuat latar belakang masalah, batasan masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan.

### **BAB II        TELAAH LITERATUR**

Bab ini berisi dasar teori yang digunakan sebagai acuan peneliti dalam menjelaskan variabel independen dan dependen dalam

penelitian ini. Dalam bab ini juga berisi perumusan hipotesis penelitian dan model kerangka konseptual.

### **BAB III METODE PENELITIAN**

Bab ini berisi variabel independen dan variabel dependen yang akan diuji, penentuan populasi dan sampel penelitian, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data dan teknik analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian.

### **BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN**

Bab ini membahas tentang pengolahan dan hasil data berdasarkan model penelitian, dan menjelaskan bahwa hasil penelitian dapat menjawab permasalahan pada rumusan masalah.

### **BAB V SIMPULAN DAN SARAN**

Bab ini membahas tentang simpulan dari hasil penelitian, keterbatasan penelitian, dan saran untuk penelitian selanjutnya.