



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 II

TELAAH LITERATUR

2.1 Teori Keagenan

Teori agensi (*agency theory*) menurut Jensen dan Mackling menggambarkan sebuah hubungan yang timbul karena adanya kontrak antara pihak *principal* dan pihak lain yang disebut sebagai pihak *agent*, dimana pihak *principal* mendelegasikan sebuah pekerjaan kepada pihak *agent* (Fitria, 2018). *Principal* sebagai pemilik modal memiliki akses pada informasi internal perusahaan. *Agent* sebagai pelaku dalam praktek operasional perusahaan mempunyai informasi tentang operasi dan kinerja perusahaan secara riil dan menyeluruh (Ambarukmi dan Diana, 2017). Pemegang saham tidak terlibat langsung dalam aktivitas operasional perusahaan, dengan kata lain prinsipal menyediakan fasilitas dan dana untuk kegiatan operasi perusahaan. Aktivitas operasional perusahaan dijalankan oleh pihak manajemen. Pihak manajemen berkewajiban mengelola sumber daya yang dimiliki perusahaan dan juga berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan tugas yang dibebankan kepadanya. Pemegang saham tentunya berharap manajemen dapat mengambil kebijakan dan bertindak sesuai dengan kepentingan pemegang saham, namun pada kenyataannya manajemen selalu bertindak sesuai dengan kepentingan manajemen karena manajemen pasti memiliki kepentingan pribadi (Astuti dan Aryani, 2016).

Ardyansah (2014) dalam Indradi (2018) menyebutkan bahwa dalam teori agensi atau keagenan terdapat kontrak atau kesepakatan antara pemilik sumber daya

dengan manajer untuk mengelolah perusahaan dan mencapai tujuan utama perusahaan yaitu memaksimalkan laba yang akan diperoleh, sehingga memungkinkan manajer melakukan berbagai cara untuk mencapai tujuan tersebut. Tindakan manajer dalam memaksimalkan laba menurut Astuti dan Aryani (2016) dilakukan karena adanya perbedaan kepentingan antara pemilik perusahaan dan manajer. *Principal* menginginkan pembagian laba yang besar dan sesuai kondisi yang sebenarnya. Sedangkan *agent* menginginkan pembagian bonus yang besar dari pihak *principal* karena telah bekerja dengan baik. Hal ini memicu adanya ketidaksesuaian keadaan sebenarnya dengan yang diinginkan.

Menurut Fitria (2018), *agent* menginginkan pada saat mereka mencapai laba yang baik mereka mendapatkan kompensasi dari pihak *principal* seperti kenaikan gaji, posisi yang lebih tinggi hal ini akan mendorong *agent* lebih agresif terhadap pajak. Namun, kepentingan tersebut tidak sama dengan kepentingan *principal* dimana *principal* menginginkan adanya kenaikan kinerja sehingga memperoleh laba yang baik tetapi *agent* tidak boleh melakukan tindakan membahayakan pihak *principal*. Manajer (*agent*) memiliki kewajiban untuk memberikan informasi mengenai perusahaan kepada pemilik perusahaan (*principle*) karena manajer dianggap lebih memahami dan mengetahui keadaan perusahaan yang sebenarnya. Namun terkadang manajer tidak melaporkan keadaan perusahaan seperti apa yang sebenarnya. Hal ini bisa saja dilakukan untuk menguntungkan manajer dan menutupi kelemahan kinerja manajer (Indradi, 2018).

Hubungan antara *principal* dan *agent* ini dapat mengarah pada terjadinya asimetri informasi. Hal ini dapat disebabkan karena *agent* memiliki informasi lebih

banyak mengenai kondisi perusahaan dibandingkan dengan *principal* (Yuliana dan Wahyudi, 2018). Asimetri informasi sebagai suatu keadaan dimana pihak manajemen memiliki akses informasi mengenai perusahaan yang tidak dimiliki oleh pihak luar perusahaan dimana hal ini akan menyebabkan terjadinya ketidakseimbangan kepemilikan informasi diantara keduanya (Susanto *et al.*, 2018). Nurhandono dan Firmansyah (2017) menyatakan dalam konteks agresivitas pajak, manajemen memiliki kepentingan untuk memanipulasi laba perusahaan yang nantinya akan mengurangi utang pajak yang ditanggung oleh perusahaan. Manipulasi ini dapat dilakukan karena adanya informasi asimetris antara manajemen yang membuat dan menjalankan sistem akuntansi dan *principal* sebagai pengguna laporan keuangan.

Sistem perpajakan di Indonesia yang menggunakan *self assessment system* memberikan wewenang kepada perusahaan untuk menghitung dan melaporkan pajaknya sendiri. Penggunaan sistem ini dapat memberikan kesempatan bagi *agent* untuk memanipulasi pendapatan kena pajak menjadi lebih rendah sehingga beban pajak yang ditanggung perusahaan semakin kecil (Ardyansyah, 2014 dalam Indradi, 2018). Hal ini dilakukan oleh *agent* karena dengan melakukan manajemen pajak maka *agent* akan memperoleh keuntungan individu (*personal*) yang tidak bisa didapatkan dari kerjasama dengan *principal* (Leksono *et al.*, 2019). Namun tindakan ini berbeda dengan kepentingan *principal* yang tidak menginginkan adanya agresivitas pajak karena berpotensi mengganggu keberlangsungan usaha jika perusahaan mendapatkan permasalahan hukum.

2.2 Pajak

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. Dari pengertian pajak tersebut, dapat disimpulkan bahwa ada empat ciri-ciri yang melekat dalam pengertian pajak, yaitu (Resmi, 2017):

1. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, digunakan untuk membiayai *public investment*.

Menurut Resmi (2017), pajak memiliki dua fungsi yaitu:

1. Fungsi *Budgetair* (Sumber Keuangan Negara)

Pajak memiliki fungsi *budgetair*, artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran, baik rutin maupun pembangunan.

2. Fungsi *Regularend* (Pengatur)

Pajak mempunyai fungsi pengatur, artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar keuangan.

Terdapat beberapa syarat pemungutan pajak, yaitu (Mardiasmo, 2018):

1. Pemungutan pajak harus adil (Syarat Keadilan)

Sesuai dengan tujuan hukum, yakni mencapai keadilan, undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedang adil dalam pelaksanaannya yakni dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak

2. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (Syarat Yuridis)

Di Indonesia pajak diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan bagi negara maupun warganya.

3. Tidak mengganggu perekonomian (Syarat Ekonomis)

Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

4. Pemungutan Pajak harus efisien (Syarat Finansial)

Sesuai dengan fungsi *budgetair*, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pemungutannya.

5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana

Sistem pemungutan pajak yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Syarat ini telah dipenuhi oleh undang-undang perpajakan yang baru.

Sistem pemungutan pajak menurut Resmi (2017) adalah sebagai berikut:

1. *Official Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi kewenangan aparatur perpajakan untuk 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 para aparatur perpajakan. Dengan demikian, berhasil atau tidaknya pelaksanaan pemungutan pajak banyak tergantung pada aparatur perpajakan (peranan dominan ada pada aparatur perpajakan).

2. *Self Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada Wajib Pajak 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.

3. *With Holding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga yang ditunjuk untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Menurut Mardiasmo (2018), terdapat 3 pengelompokan pajak, yaitu:

1. Menurut Golongannya

Menurut golongannya pajak terdiri dari:

- a. Pajak langsung, yaitu pajak yang harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain.
- b. Pajak tidak langsung, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain.

2. Menurut Sifatnya

Menurut sifatnya pajak terdiri dari:

- a. Pajak Subjektif, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan dari Wajib Pajak.
- b. Pajak Objektif, yaitu pajak yang berpangkal pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak.

3. Menurut Lembaga Pemungutnya

Menurut lembaga pemungutnya, pajak terdiri dari:

- a. Pajak Pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara.

- b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang dipungut Pemerintah Daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah.

Menurut Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan. Subjek Pajak adalah segala sesuatu yang mempunyai potensi untuk memperoleh penghasilan dan menjadi sarana untuk dikenakan pajak penghasilan (Resmi, 2017). Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 menegaskan ada tiga kelompok yang menjadi subjek PPh, yaitu sebagai berikut:

1. Orang Pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
2. Badan yang terdiri atas Perseroan Terbatas, Perseroan Komanditer, Perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, Persekutuan, Perkumpulan, Firma, Kongsi, Koperasi, Yayasan atau organisasi yang sejenis, lembaga dana pensiun, dan bentuk badan usaha lainnya.
3. Bentuk Usaha Tetap

Bentuk Usaha Tetap (BUT) adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau badan yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Subjek pajak PPh dibedakan antara subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek Pajak dalam negeri adalah sebagai berikut (Resmi, 2017):

1. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau 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 satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
2. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
3. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Sementara itu, yang dimaksud dengan subjek pajak luar negeri adalah sebagai berikut (Resmi, 2017):

1. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau 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 berkedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia.
2. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau 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 berkedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia.

Tarif pajak adalah dasar pengenaan pajak terhadap objek pajak yang menjadi tanggungannya (berkas.dpr.go.id). Terdapat empat macam tarif pajak menurut Mardiasmo (2018), yaitu sebagai berikut:

1. Tarif Sebanding/Proporsional

Tarif berupa persentase yang tetap, terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenai pajak. Contoh: Untuk penyerahan BKP di dalam daerah pabean akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10%.

2. Tarif Tetap

Tarif berupa jumlah yang tetap (sama) terhadap berapapun jumlah yang dikenai pajak sehingga besarnya pajak yang terutang tetap. Contoh: Besarnya tarif Bea Materai untuk cek dan bilyet giro nilai nominal berapapun adalah Rp3.000,00.

3. Tarif Progresif

Persentase tarif yang digunakan semakin besar bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar. Contoh: Pasal 17 Undang-undang Pajak Penghasilan untuk Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri. Menurut kenaikan persentase tarifnya, tarif progresif dibagi menjadi:

- a. Tarif progresif progresif : kenaikan persentase semakin besar.
- b. Tarif progresif tetap : kenaikan persentase tetap.
- c. Tarif progresif degresif : kenaikan persentase semakin kecil.

4. Tarif Degresif

Persentase tarif yang digunakan semakin kecil bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar.

Berdasarkan ketentuan Pasal 17 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 besarnya tarif Pajak Penghasilan yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi:

1. Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri:

Tabel 2.1
Tarif Pajak untuk Orang Pribadi

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
Sampai dengan Rp 50.000.000 (lima puluh juta rupiah)	5% (lima persen)
Diatas Rp 50.000.000 (lima puluh juta rupiah) s.d Rp 250.000.000 (dua ratus lima puluh juta rupiah)	15% (lima belas persen)
Diatas Rp 250.000.000 000 (dua ratus lima puluh juta rupiah) s.d Rp 500.000.000 (lima ratus juta rupiah)	25% (dua puluh lima persen)
Diatas Rp 500.000.000 (lima ratus juta rupiah)	30% (tiga puluh persen)

Sumber: UU No 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 17

2. Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan BUT

Tarif Pajak untuk Wajib Pajak Badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebesar 25%.

Pajak Penghasilan adalah pajak yang dikenakan Subjek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Pajak Penghasilan terdiri dari Pajak Penghasilan Pasal 21, Pajak Penghasilan Pasal 22, Pajak Penghasilan Pasal 23, Pajak Penghasilan Pasal 24, Pajak Penghasilan Pasal 25, Pajak Penghasilan Pasal 26, dan Pajak Penghasilan Final. Pajak Penghasilan Final adalah pajak penghasilan yang pengenaanya sudah final sehingga tidak dapat dikreditkan dari total pajak penghasilan terutang pada akhir tahun pajak.

Pajak Penghasilan Pasal 21 adalah pajak atas penghasilan berupa gaji, upah, honorarium, tunjangan, dan pembayaran lain dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan pekerjaan atau jabatan, jasa, dan kegiatan, yang dilakukan oleh orang pribadi Subjek Pajak Dalam Negeri, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 Undang-Undang Pajak Penghasilan. Pajak Penghasilan Pasal 22 merupakan pembayaran Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan yang dipungut oleh bendahara pemerintah, termasuk bendahara Pemerintah Pusat, Pemerintah Daerah, instansi atau lembaga pemerintah, dan lembaga pemerintah, dan lembaga-lembaga negara lainnya, berkenaan dengan pembayaran atas penyerahan barang, badan-badan tertentu; badan pemerintah maupun swasta, berkenaan dengan kegiatan di bidang impor atau kegiatan di bidang lain; Wajib Pajak badan tertentu untuk memungut pajak dari pembeli atas penjualan barang yang tergolong sangat mewah. Pajak Penghasilan Pasal 23 merupakan pajak yang dipotong atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau penyelenggaraan kegiatan selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan Pasal 21. Pajak Penghasilan Pasal 24 adalah pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri yang dapat dikreditkan terhadap pajak penghasilan yang terutang atas seluruh penghasilan Wajib Pajak dalam negeri. Pajak Penghasilan Pasal 25 adalah besarnya angsuran bulanan yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak dalam tahun berjalan. Pajak Penghasilan Pasal 26 adalah pajak atas penghasilan yang bersumber di Indonesia dan diterima atau diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri (baik orang pribadi maupun badan) selain BUT.

Pajak Pertambahan Nilai (PPN) adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) merupakan pungutan tambahan di samping PPN. PPnBM dikenakan 1 (satu) kali pada waktu penyerahan

BKP yang tergolong mewah. PPnBM dikenakan atas penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) yang tergolong mewah yang dilakukan oleh pengusaha yang menghasilkan BKP yang tergolong mewah tersebut di Daerah Pabean dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya, dan Impor BKP yang tergolong mewah.

Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) adalah pajak yang dikenakan atas pemanfaatan bumi dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya serta pemanfaatan atas tanah dan bangunan. Penerimaan pajak lainnya yang tertuang dalam Pos Pajak lainnya adalah penerimaan Bea Materai. Bea Materai adalah pajak yang dikenakan atas dokumen.

2.3 Rekonsiliasi Fiskal

Rekonsiliasi fiskal dapat didefinisikan sebagai salah satu cara untuk mencocokkan perbedaan yang terdapat dalam laporan keuangan komersial yang disusun berdasarkan sistem keuangan akuntansi dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan sistem fiskal. Laporan keuangan komersial ditujukan untuk menilai kinerja ekonomi dan keadaan finansial dari sektor swasta, sedangkan laporan keuangan fiskal lebih digunakan untuk menghitung pajak. Untuk kepentingan komersial atau bisnis, laporan keuangan disusun berdasarkan prinsip akuntansi yang berlaku umum, yaitu standar akuntansi keuangan (SAK), sedangkan untuk kepentingan fiskal, laporan keuangan disusun berdasarkan peraturan perpajakan atau UU Pajak Penghasilan, disingkat UU PPh (Resmi, 2017).

Dalam rekonsiliasi fiskal terdapat koreksi fiskal negatif dan koreksi fiskal positif. Koreksi fiskal negatif merupakan koreksi fiskal yang mengakibatkan laba

fiskal berkurang atau rugi fiskal bertambah, sehingga laba fiskal lebih kecil dari laba komersial atau rugi fiskal lebih besar dari rugi komersial. Sedangkan koreksi fiskal positif merupakan koreksi yang mengakibatkan laba fiskal bertambah atau rugi fiskal berkurang, sehingga laba fiskal lebih besar dari laba komersial atau rugi fiskal lebih kecil dari rugi komersial (www.online-pajak.com).

Terdapat dua jenis rekonsiliasi fiskal berdasarkan perbedaannya secara komersial dan fiskal, yaitu (www.online-pajak.com):

1. Beda Tetap

Rekonsiliasi beda tetap disebabkan oleh adanya transaksi yang diakui oleh wajib pajak sebagai penghasilan atau biaya yang sesuai dengan standar akuntansi keuangan. Rekonsiliasi beda tetap merupakan perbedaan antara laba kena pajak dan laba akuntansi sebelum pajak yang timbul akibat transaksi yang menurut UU perpajakan tidak akan terhapus dengan sendirinya pada periode lain.

2. Beda Waktu

Rekonsiliasi fiskal beda waktu terjadi karena adanya perbedaan waktu dari sistem akuntansi dengan sistem perpajakan. Jadi dalam hal ini transaksi menurut akuntansi komersial dan pajak sama, yang membedakan adalah waktu alokasi biaya.

Tidak semua penghasilan dan beban dalam laporan keuangan komersial dapat diakui sebagai penghasilan dan beban secara fiskal, oleh sebab itu untuk mendapatkan laba fiskal terlebih dahulu dilakukan rekonsiliasi fiskal atas laporan keuangan komersial. Untuk dapat melakukan rekonsiliasi fiskal, harus diketahui lebih dahulu penghasilan-penghasilan apa saja yang diakui pajak dan biaya-biaya

apa saja yang dapat dikurangkan menurut pajak. Menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 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 untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun 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 ini;
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 karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 - c. Keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemecaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
 - 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, badan pendidikan, badan

sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan

- 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 dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
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 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 Wajib Pajak 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; dan
19. Surplus Bank Indonesia.

Selain itu diatur pula dalam pasal ini mengenai penghasilan yang dikenai pajak bersifat final yaitu:

1. Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi;
2. Penghasilan berupa hadiah undian;
3. Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;
4. Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau bangunan; dan
5. Penghasilan tertentu lainnya, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

Hal-hal yang dikecualikan dari objek pajak penghasilan adalah sebagai berikut:

1. Bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;
2. Harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, 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 di antara pihak-pihak yang bersangkutan;
3. Warisan;
4. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b 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 Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, badan usaha milik negara, atau badan usaha milik daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
 - a. Dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
 - 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 Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
9. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada huruf g, 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 diatur dengan atau berdasarkan Peraturan 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;
13. Sisa lebih yang diterima atau diperoleh badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan
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.

Selanjutnya, berdasarkan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Pasal 6 dijelaskan bahwa besarnya Penghasilan Kena Pajak 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 dan 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 bagian d 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.

Berdasarkan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 9 dijelaskan bahwa untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap tidak boleh dikurangkan:

1. 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;
2. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
3. Pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali:
 - a. 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;
 - b. Cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
 - c. Cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
 - d. Cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;
 - e. Cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan

- f. 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
4. 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;
 5. 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;
 6. Jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
 7. 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;

8. Pajak Penghasilan;
9. Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;
10. Gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;
14. Sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Salah satu ukuran yang dapat mencerminkan adanya upaya peminimalan pajak suatu negara adalah dengan melihat *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). 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*). Menteri Keuangan Indonesia Sri Mulyani menyatakan, kala di Bank Dunia dulu, dirinya membuat standar *tax ratio* bagi

negara-negara di seluruh dunia. Saat itu, standar yang dianggap ideal oleh Sri Mulyani dan mitra kerjanya adalah 15% (nasional.kontan.co.id). Terkait dengan penerimaan pajak dalam rangka menghitung *tax ratio*, Indonesia sendiri memiliki dua model dalam *perhitungan tax ratio*, yaitu *tax ratio* dalam arti luas dan *tax ratio* dalam arti sempit. *Tax ratio* dalam arti luas membandingkan total nilai penerimaan perpajakan (pajak pusat), penerimaan SDA migas dan pertambangan mineral dengan PDB nominal. Sedangkan *tax ratio* dalam arti sempit membandingkan total nilai penerimaan perpajakan (pajak pusat) dengan PDB nominal (berkas.dpr.go.id). Jenis-jenis pajak pusat yaitu Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, dan Bea Materai (www.pajak.go.id).

Produk Domestik Bruto (PDB) atau *Gross Domestic Product (GDP)* adalah total nilai barang dan jasa yang dihasilkan oleh perekonomian suatu negara dalam satu tahun, dikurangi nilai barang dan jasa yang digunakan dalam produksi. Negara menggunakan *GDP* sebagai salah satu tolak ukur yang dapat digunakan untuk mengetahui jumlah pendapatan suatu negara (berkas.dpr.go.id).

2.4 Agresivitas Pajak

Agresivitas Pajak perusahaan yaitu keinginan perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang dibayar melalui *tax planning* baik yang tergolong legal, ilegal, maupun kedua-duanya (Frank, 2009 dalam Multazam dan Rahmawaty, 2018). Menurut Pohan (2018) *tax planning* adalah usaha yang mencakup perencanaan perpajakan agar pajak yang dibayar oleh perusahaan benar-benar efisien. Terdapat

3 macam cara *tax planning* yang dapat dilakukan wajib pajak untuk menekan jumlah beban pajaknya, yakni *tax avoidance* (penghindaran pajak), *tax evasion* (penyelundupan pajak), dan *tax saving* (penghematan pajak).

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah upaya mengefisienkan beban pajak dengan cara menghindari pengenaan pajak dengan mengarahkannya pada transaksi yang bukan objek pajak. Misalnya, pada perusahaan yang PPh badannya tidak dikenakan secara final, untuk mengefisiensikan PPh Pasal 21 karyawan, dapat dilakukan dengan cara memberikan semaksimal mungkin kesejahteraan karyawan dalam bentuk natura, mengingat pemberian natura pada perusahaan yang tidak terkena PPh final bukan merupakan objek PPh Pasal 21 (Pohan, 2018). Contoh lain misalnya, perusahaan yang memperoleh penghasilan dari kegiatan sewa akan dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari jumlah bruto. Perusahaan dapat memilih memberikan sewa dalam bentuk sewa guna usaha dengan hak opsi sebagai bentuk dari *tax avoidance*, karena penghasilan yang diperoleh perusahaan atas sewa guna usaha dengan hak opsi tersebut tidak akan dikenakan PPh Pasal 23 karena bukan merupakan objek PPh Pasal 23.

Cara selanjutnya adalah *tax evasion*. *Tax evasion* adalah upaya wajib pajak untuk menghindari pajak terutang yang dilakukan secara ilegal dan tidak aman bagi wajib pajak (Pohan, 2018). Misalnya, wajib pajak melakukan kecurangan dengan merekayasa laporan keuangan, di mana biaya-biaya fiktif dimunculkan untuk memperbesar biaya dan memperkecil penghasilan atau laba usaha, bahkan jika dimungkinkan disusun sedemikian rupa sehingga wajib pajak seolah-olah mengalami kerugian. Contoh lain misalnya, wajib pajak tidak melaporkan sebagian

atau seluruh penghasilannya dalam SPT, menyembunyikan atau menyelundupkan harta kekayaan yang menjadi objek pajak secara sengaja agar tidak dikenai beban pajak. Sebagai contoh, perusahaan mendirikan “Perusahaan Cangkang” atau *shell corporation*. Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) mendefinisikan *shell corporation* sebagai perusahaan yang didirikan secara formal berdasarkan aturan hukum yang berlaku, namun tidak digunakan untuk melakukan kegiatan usaha, melainkan melakukan transaksi fiktif maupun menyimpan aset pendirinya ataupun orang lain untuk menyamarkan kepemilikan sebenarnya terhadap aset tersebut. Dengan demikian, ketika perusahaan cangkang tersebut mengalami rugi dari kegiatan usahanya, akan berdampak pada laba yang diperoleh perusahaan induk yang mendirikan perusahaan cangkang tersebut. Laba yang diperoleh akan lebih rendah sehingga pajak yang dikenakanpun akan lebih rendah.

Cara terakhir adalah *tax saving*. *Tax saving* adalah upaya wajib pajak untuk mengefisiensikan beban pajak melalui pemilihan alternatif pengenaan pajak dengan tarif yang lebih rendah. Misalnya, perusahaan yang melakukan pembelian dari luar negeri atau melakukan impor atas barang atau jasa akan dikenai PPh Pasal 22 Impor. Bagi perusahaan yang tidak memiliki Angka Pengenal Impor (API) akan dikenakan pajak lebih besar dari perusahaan yang memiliki API yaitu sebesar 7,5% dari nilai impor, sedangkan untuk perusahaan yang memiliki API dikenakan hanya sebesar 2,5% dari nilai impor. Oleh karena itu, perusahaan akan membuat API sebagai bentuk *tax saving*, agar pajak yang dikenakan lebih kecil. Contoh lain misalnya, pemberian natura kepada karyawan pada umumnya tidak diperkenankan untuk dibebankan sebagai biaya dalam menghitung PPh badan. Kebijakan

pemberian natura dapat diubah menjadi pemberian tidak dalam bentuk natura, dan dimaksudkan sebagai penghasilan karyawan sehingga dapat dikurangkan sebagai biaya dan pajak yang dikenakan akan lebih kecil.

Agresivitas pajak perusahaan dinilai dari seberapa besar perusahaan tersebut mengambil langkah penghindaran pajak dengan memanfaatkan celah-celah yang ada dalam peraturan perpajakan, dengan begitu perusahaan akan dianggap semakin agresif terhadap perpajakan. Frank (2009) dalam Indrajati, *et al.* (2017) menyatakan berbagai tindakan yang dilakukan perusahaan dalam melakukan agresivitas pajak antara lain melalui tindakan perencanaan pajak (*tax planning*), baik secara legal yang dilakukan dengan penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun secara ilegal melalui penggelapan pajak (*tax evasion*).

Hilaing (2012) dalam Nurjanah, *et al.* (2018) mengemukakan bahwa agresivitas pajak merupakan aktivitas perencanaan pajak oleh perusahaan untuk mengurangi tingkat *effective tax rate (ETR)* perusahaan. Prasista dan Setiawan (2016) menyatakan bahwa tindakan agresivitas pajak dapat terbagi dalam dua cara yaitu:

1. *Tax avoidance* (penghindaran pajak) adalah upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak tanpa bertentangan dengan ketentuan perpajakan yang berlaku dimana metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang terdapat dalam Undang-Undang dan Peraturan Perpajakan itu sendiri untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.

2. *Tax evasion* (penggelapan/penyelundupan pajak) adalah upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara ilegal dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya, dimana metode dan teknik yang digunakan tidak dalam koridor Undang-Undang dan Peraturan Perpajakan, sehingga tidak aman bagi wajib pajak.

Menurut Hidayanti Chen, *et al.* (2010) dalam Hana dan Haryanto (2016) terdapat keuntungan dan kerugian dari tindakan agresivitas pajak. Keuntungan dari melakukan agresivitas pajak, yaitu:

1. Penghematan pajak yang akan dibayarkan perusahaan kepada negara, sehingga jumlah kas yang dinikmati pemilik atau pemegang saham dalam perusahaan menjadi lebih besar.
2. Secara langsung maupun tidak langsung manajer mendapatkan kompensasi atau bonus dari pemilik/pemegang saham atas tindakan agresivitas pajak yang dilakukan.
3. Keuntungan berupa kesempatan bagi manajer untuk melakukan *rent extraction*. *Rent extraction* adalah tindakan manajer yang dilakukan tidak untuk memaksimalkan kepentingan pemilik atau pemegang saham, melainkan untuk kepentingan pribadi (Hanim dan Fatahurrazak, 2018).

Sedangkan kerugian dari tindakan agresivitas pajak diantaranya adalah (Desai dan Dharmapala, 2006 dalam Hana dan Haryanto 2016):

1. Kemungkinan perusahaan mendapatkan sanksi atau penalti dari fiskus pajak.
2. Rusaknya reputasi perusahaan akibat audit dari fiskus pajak, yang menyebabkan turunnya harga saham perusahaan.

Ada beberapa metode untuk mengukur tindakan pajak agresif yaitu dengan *effective tax rate (ETR)*, *cash effective tax rate (CETR)*, dan *book tax difference (BTD)*. Ketiga pengukuran memiliki tujuan berbeda. *Effective tax rate (ETR)* bertujuan untuk melihat beban pajak yang dibayarkan dalam tahun berjalan, *cash effective tax rate (CETR)* bertujuan untuk melihat jumlah kas pajak yang dibayarkan saat ini, dan *books tax differences (BTD)* untuk melihat selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal (Putri *et al.*, 2019). 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).

Menurut Lanis dan Richardson (2012) dalam Hidayat dan Fitria (2018) *ETR* dapat mengidentifikasi adanya agresivitas pajak dalam perusahaan. Perusahaan dikatakan agresif apabila perusahaan memiliki nilai *ETR* yang lebih rendah dari tarif pajak yang berlaku atas pajak penghasilan badan yaitu 25% sesuai dengan Undang-Undang No 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan pasal 17 ayat (2a). Nilai *ETR* yang rendah menunjukkan persentase beban pajak penghasilan terhadap laba komersial sebelum pajak lebih rendah dari dari 25% (tarif pajak penghasilan badan), karena perusahaan mampu memperkecil jumlah pembayaran pajaknya. *Effective Tax Rate (ETR)* diukur dengan membandingkan total beban pajak penghasilan yang terdiri dari pajak kini dan pajak tangguhan dengan laba sebelum pajak. Rumus untuk menghitung *ETR* adalah sebagai berikut (Hidayat dan Fitria, 2018):

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

Sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 46 (PSAK 46), beban pajak (penghasilan pajak) adalah gabungan pajak kini dan pajak tangguhan yang diperhitungkan dalam menentukan laba atau rugi pada satu periode. Pajak kini adalah jumlah pajak penghasilan yang terutang (dipulihkan) atas laba kena pajak (rugi pajak) untuk satu periode, sedangkan pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan terutang sebagai akibat adanya perbedaan temporer kena pajak (IAI, 2018).

Laba sebelum pajak adalah total pendapatan sebelum pajak penghasilan (Weygandt *et al.*, 2019). Laba sebelum pajak yang digunakan untuk menghitung *ETR* adalah laba akuntansi. Menurut PSAK 46 laba akuntansi adalah laba atau rugi selama suatu periode sebelum dikurangi beban pajak (IAI, 2018). Laba sebelum pajak diperoleh dari hasil perhitungan yang terstruktur yang dimulai dengan mengurangkan penjualan bersih (penjualan dikurangi diskon dan retur) dengan harga pokok penjualan yang menghasilkan laba kotor. Selanjutnya laba kotor dikurangi beban penjualan, beban administrasi, dan ditambah penghasilan lain atau dikurangi dengan beban lainnya hasilnya adalah laba sebelum pajak (IAI, 2018). Laba sebelum pajak terletak dalam laporan laba rugi perusahaan.

Beban pajak penghasilan berbanding lurus dengan *effective tax rate (ETR)* yang berarti semakin besar nilai beban pajak penghasilan maka akan semakin tinggi nilai *ETR*. Berbeda dengan laba sebelum pajak yang berbanding terbalik dengan *ETR*, sehingga semakin besar nilai laba sebelum pajak maka semakin rendah nilai *ETR*. Semakin rendah nilai *ETR* berarti semakin agresif perusahaan tersebut dalam melakukan manajemen pajaknya.

2.5 Ukuran Perusahaan

Machfoedz (1994) dalam Harjito, *et al.* (2017) menyatakan bahwa ukuran perusahaan merupakan suatu skala yang dapat mengelompokkan perusahaan menjadi perusahaan besar dan kecil menurut berbagai cara, seperti dengan 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:

1. Usaha Mikro adalah usaha produktif milik orang perorangan dan/atau badan usaha perorangan yang memenuhi kriteria Usaha Mikro sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini.
2. Usaha Kecil adalah usaha 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 ini.
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.

Terdapat beberapa kriteria ukuran perusahaan menurut Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008 Tentang Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah yaitu:

Tabel 2.2

Kriteria Ukuran Perusahaan

No	Uraian	Kriteria	
		Aset	Omzet
1	Usaha Mikro	Maksimal 50.000.000	Maksimal 300.000.000
2	Usaha Kecil	> 50 juta s/d 500 juta	> 300 juta s/d 2,5 M
3	Usaha Menengah	> 500 juta s/d 10 M	> 2,5 M s/d 50 M

Sumber: Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2008

Penelitian ini menggunakan proksi total aset perusahaan untuk mengetahui ukuran perusahaan yang dihitung dengan logaritma natural. Menurut Lanis dan Richardson (2012) dalam Widyari dan Rasmini (2019) rumus ukuran perusahaan tersebut adalah sebagai berikut:

$$SIZE = \ln (Total Asset)$$

Total aset adalah seluruh sumber daya yang dimiliki perusahaan (Weygandt *et al.*, 2019). Aset merupakan kekayaan yang mempunyai manfaat

ekonomi berupa benda berwujud maupun benda yang tak berwujud. Menurut PSAK 1 dalam IAI (2018) aset adalah sumber daya yang:

1. Dikuasai perusahaan sebagai akibat peristiwa masa lalu; dan
2. Manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut diperkirakan akan mengalir ke entitas.

Aset terdapat dalam laporan posisi keuangan perusahaan dan disajikan sebesar *fair value* atau nilai wajar (Kieso, 2017). Aset itu sendiri diklasifikasikan berdasarkan tingkat likuiditasnya. Menurut Weygandt, *et al.* (2019) aset diklasifikasikan ke dalam empat bagian, yaitu:

1. Aset Lancar (*Current Assets*)

Aset lancar adalah kas dan sumber daya lain yang diharapkan dapat diubah menjadi kas atau dijual atau dipakai untuk kegiatan bisnis dalam jangka waktu satu tahun dari tanggal neraca atau paling lama selama siklus operasi perusahaan.

2. Investasi jangka panjang (*Long Term Investment*)

Investasi jangka panjang merupakan sumber daya yang dapat diubah menjadi kas. Akan tetapi, perubahan menjadi bentuk kas tidak dapat diharapkan dalam waktu satu tahun atau terlebih lagi selama siklus operasi. Selain itu investasi jangka panjang tidak diperuntukkan dalam kegiatan bisnis perusahaan. Kelompok ini sering disebut sebagai “investasi” yang umumnya meliputi saham dan obligasi dari perusahaan lain.

3. Aset Tetap (*Property, Plant and Equipment*)

Aset tetap merupakan sumber daya berwujud yang digunakan oleh perusahaan untuk kegiatan bisnis dan tidak ditujukan untuk dijual. Kelompok ini meliputi tanah, bangunan, mesin dan peralatan, peralatan pengiriman, serta perabot dan furnitur.

4. Aset Tidak Berwujud (*Intangible Assets*)

Aset Tidak Berwujud merupakan sumber daya tidak lancar yang tidak memiliki wujud fisik. Aset tidak berwujud meliputi hak paten, hak cipta, dan merk dagang atau merk nama yang memberikan hak eksklusif untuk menggunakan hak tersebut dalam periode waktu tertentu.

Perusahaan yang besar umumnya memiliki banyak aset. Salah satu bentuk dari aset perusahaan adalah persediaan. Persediaan menurut PSAK 14 dalam IAI 2018 adalah aset yang tersedia untuk dijual dalam kegiatan biasa; dalam proses produksi untuk proses penjualan tersebut; atau dalam bentuk bahan atau perlengkapan untuk digunakan dalam proses produksi atau pemberian jasa. Datar dan Rajan (2018) menyebutkan bahwa perusahaan sektor manufaktur membeli bahan dan komponen dan mengubahnya menjadi berbagai barang jadi. Perusahaan manufaktur biasanya memiliki satu atau lebih dari tiga jenis inventaris berikut:

1. *Direct Materials Inventory*

Direct materials adalah bahan langsung yang tersedia untuk digunakan dalam proses manufaktur.

2. *Work-in Process Inventory*

Work-in Process Inventory atau persediaan barang dalam proses yaitu barang yang masih dalam pengerjaan tetapi belum selesai.

3. *Finish Goods Inventory*

Finish goods inventory atau persediaan barang jadi adalah barang yang sudah selesai dikerjakan tetapi belum terjual.

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.

Berdasarkan penelitian Dewi dan Cynthia (2018) dan Susanto, *et al.* (2018), ukuran perusahaan (*size*) tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak sedangkan

penelitian Widyari dan Rasmini (2019) dan penelitian yang dilakukan Leksono, *et al.* (2019) menyatakan ukuran perusahaan (*size*) berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Berbeda dengan penelitian Nurjanah, *et al.* (2018) dan penelitian Napitu dan Kurniawan (2016) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

Ha₁: Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

2.6 Leverage

Widyari dan Rasmini (2019) menyatakan bahwa salah satu kebijakan pendanaan adalah *leverage*. *Leverage* adalah rasio yang menandakan besarnya modal eksternal yang digunakan perusahaan untuk melakukan aktivitas operasinya (Putri *et al.*, 2019). Perusahaan dalam memenuhi sumber dananya dimungkinkan menggunakan utang. Menurut Hidayat dan Fitria (2018) *leverage* merupakan jumlah utang yang dimiliki oleh perusahaan untuk pembiayaan dan bisa digunakan untuk mengukur besarnya aktiva yang dibiayai oleh utang. Pada penelitian ini *leverage* dihitung dengan menggunakan rasio *Debt to Total Asset Ratio (DAR)*. Berikut adalah rumus untuk menghitung *DAR* (Weygandt *et al.*, 2019):

$$DAR = \frac{\text{Total Debt}}{\text{Total Assets}}$$

Debt to total asset ratio merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur persentase total aset yang dibiayai oleh utang dan bagaimana perusahaan mampu menahan kerugian tanpa mengganggu kepentingan kreditur

(Weygandt *et al.*, 2019). *DAR* memberikan beberapa indikasi kemampuan perusahaan untuk menahan kerugian tanpa mengganggu minat kreditor. Perusahaan dengan *DAR* tinggi mencerminkan perusahaan bergantung pada pinjaman dari luar atau utang, sedangkan *DAR* yang rendah mencerminkan perusahaan membiayai asetnya menggunakan modal sendiri (Hidayat dan Fitria, 2018). Berdasarkan Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan (IAI, 2018) liabilitas merupakan kewajiban kini entitas yang timbul dari peristiwa masa lalu, yang penyelesaiannya diharapkan mengakibatkan arus keluar dari sumber daya entitas yang mengandung manfaat ekonomik. Secara singkat, utang merupakan perjanjian pinjaman yang merupakan kewajiban untuk membayar kembali jumlah tertentu pada waktu tertentu dari sebuah perusahaan.

Menurut Weygandt, *et al.* (2019), hutang atau liabilitas dibagi menjadi 2 jenis, yaitu hutang lancar (*current liabilities*) dan hutang tidak lancar (*non-Current liabilities*). Hutang lancar adalah hutang jangka pendek yang diperkirakan harus dilunasi kurang atau paling lama setahun dengan menggunakan sumber-sumber aktiva lancar (*current asset*). Sedangkan hutang tidak lancar (*non-current liabilities*) adalah kewajiban yang diharapkan dapat dilunasi lebih dari satu tahun (Weygandt *et al.*, 2019). Yang termasuk hutang lancar adalah hutang usaha/*account payable*, hutang wesel/*notes payable* (dalam jangka waktu 1 tahun), hutang pajak/*sales taxes payable*, dan pekerjaan yang belum dilakukan/*unearned revenue*, sedangkan yang termasuk hutang tidak lancar adalah obligasi/*bonds* dan hutang wesel/*notes payable* (lebih dari 1 tahun).

Aset merupakan sumber daya yang dikuasai perusahaan sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dimasa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan (IAI, 2018). Aset diakui dalam neraca apabila kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aset tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Aset itu sendiri diklasifikasikan berdasarkan tingkat likuiditasnya. Total aset adalah seluruh sumber daya yang dimiliki perusahaan (Weygandt *et al.*, 2019).

Salah satu bentuk dari pembiayaan aset yaitu dengan melakukan sewa guna usaha dengan hak opsi. Sesuai dengan PSAK 30, dijelaskan bahwa 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* (IAI, 2018). Lebih lanjut dijelaskan dalam PSAK 30, terdapat dua jenis sewa, yaitu:

1. Sewa operasi.

Sewa operasi adalah sewa selain sewa pembiayaan.

2. Sewa pembiayaan

Suatu sewa diklasifikasikan sebagai sewa pembiayaan jika sewa tersebut mengalihkan secara substansial seluruh risiko dan manfaat yang terkait dengan kepemilikan aset.

Dalam sewa pembiayaan terdapat suatu keadaan dimana *lessee* dapat membeli aset yang disewanya pada akhir masa sewa dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar, hal ini disebut dengan *bargain purchase option* (hak opsi). Dalam sewa pembiayaan dengan hak opsi atau sewa guna usaha dengan hak opsi

terdapat dua kewajiban yang harus dibayarkan oleh *lessee*, yaitu beban bunga dan angsuran pokok atas sewa guna usaha dengan hak opsi. Dari sisi akuntansi komersial, hanya bunga atas sewa guna usaha dengan hak opsi yang dapat menjadi pengurang dalam perhitungan laba sedangkan angsuran pokoknya hanya menjadi pengurang nilai utang sewa guna usaha dengan hak opsi. Namun, 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 fiskal. 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 sebelum pajak 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.

Berdasarkan penelitian Setyowati, *et al.* (2018) serta penelitian Yanti dan Hartono (2019), menyatakan bahwa *leverage* tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak sedangkan penelitian Wulansari, *et al.* (2020) menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Hidayat dan Fitria (2018) serta penelitian Putri, *et al.* (2019) menyatakan bahwa *leverage* secara positif mempengaruhi agresivitas pajak.

Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

Ha₂: *Leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

2.7 Intensitas Modal

Menurut Mustika (2017) *capital intensity* merupakan seberapa besar proporsi aset tetap dari total aset yang dimiliki oleh perusahaan. *Capital intensity* atau rasio *intensity* atau intensitas modal merupakan kegiatan investasi perusahaan dalam bentuk aset tetap (Fitria, 2018). Dalam penelitian ini intensitas modal diukur dengan menggunakan rumus:

$$CAIR = \frac{\text{Total Aset Tetap}}{\text{Total Aset}}$$

Aset tetap menurut PSAK 16 (IAI, 2018) adalah aset berwujud yang dimiliki untuk digunakan dalam produksi atau penyediaan barang atau jasa, untuk direntalkan kepada pihak lain, atau untuk tujuan administratif dan diharapkan untuk digunakan selama lebih dari satu periode.

Dalam PSAK 16 (IAI, 2018) dijelaskan bahwa biaya perolehan aset tetap harus diakui sebagai aset jika dan hanya jika:

1. Kemungkinan besar entitas akan memperoleh manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut; dan
2. Biaya perolehan aset dapat diukur secara andal.

Biaya perolehan yang harus diakui oleh entitas dalam melaporkan aktiva tetapnya menurut PSAK 16 (IAI, 2018) terdiri dari:

1. Harga perolehannya, termasuk bea impor dan pajak pembelian yang tidak boleh dikreditkan setelah dikurangi diskon pembelian dan potongan-potongan lain;
2. Biaya-biaya yang dapat diatribusikan secara langsung untuk membawa aset ke lokasi dan kondisi yang diinginkan agar aset siap digunakan sesuai dengan intensi manajemen;
3. Estimasi awal biaya pembongkaran dan pemindahan aset tetap dan restorasi lokasi aset. Kewajiban atas biaya tersebut timbul ketika aset tersebut diperoleh atau karena entitas menggunakan aset tersebut selama periode tertentu untuk tujuan selain untuk menghasilkan persediaan.

Aset tetap akan menghasilkan penyusutan. Menurut Weygandt, *et al.* (2019), penyusutan adalah 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. Untuk menghitung depresiasi terdapat tiga faktor yang mempengaruhi yaitu biaya perolehan aset tetap, estimasi masa manfaat aset, dan estimasi nilai aset di akhir masa manfaat (nilai sisa). Terdapat beberapa metode untuk menghitung depresiasi, yaitu sebagai berikut:

1. *Straight Line* (Metode Garis Lurus)

Dalam metode ini, perusahaan membebankan jumlah penyusutan yang sama untuk setiap tahun sepanjang masa manfaat aset. Untuk menghitung beban depresiasi menggunakan metode garis lurus, perusahaan harus menghitung biaya yang dapat disusutkan (*depreciable cost*). *Depreciable cost* adalah biaya dari aset dikurang dengan nilai sisa. Dalam metode ini, untuk menghitung beban

depresiasi dilakukan dengan membagi *depreciable cost* dengan masa manfaat aset.

2. *Units of Activity* (Metode Unit Aktivitas)

Dalam metode ini, masa manfaat dinyatakan dengan total unit dari produksi atau harapan penggunaan dari aset dibandingkan periode waktu manfaat. Untuk menghitung beban depresiasi menggunakan metode ini, perusahaan mengestimasi total unit dari aktivitas selama manfaat kemudian membaginya dengan *depreciable cost*.

3. *Declining Balance* (Metode Saldo Menurun)

Metode ini menghasilkan beban depresiasi yang jumlahnya menurun selama masa manfaat aset. Metode ini didasarkan pada penurunan nilai buku (biaya dikurang akumulasi penyusutan). Dengan metode ini, perusahaan menghitung beban penyusutan tahunan dengan mengalikan nilai buku pada awal tahun terhadap *depreciation rate*.

Total aset adalah seluruh sumber daya yang dimiliki perusahaan (Weygandt *et al.*, 2019). Aset merupakan kekayaan yang mempunyai manfaat ekonomi berupa benda berwujud maupun benda yang tak berwujud. Menurut PSAK 1 dalam IAI (2018) aset adalah sumber daya yang dikuasai perusahaan sebagai akibat peristiwa masa lalu dan manfaat ekonomik masa depan dari aset tersebut diperkirakan akan mengalir ke entitas. Aset terdapat dalam laporan posisi keuangan perusahaan dan disajikan sebesar *fair value* atau nilai wajar (Kieso, 2017). Aset itu sendiri diklasifikasikan berdasarkan tingkat likuiditasnya.

Semakin besar intensitas modal perusahaan berarti perusahaan semakin banyak berinvestasi pada aset tetap. Aset tetap perusahaan digunakan oleh perusahaan salah satunya untuk kegiatan produksi. Dalam penggunaannya, aset tetap dapat menghasilkan beban penyusutan. Dalam akuntansi dan pajak mengakui dua metode penyusutan, yaitu metode penyusutan *straight line* (garis lurus) dan *declining balance* (saldo menurun). 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. Beban depresiasi memiliki pengaruh terhadap pajak yaitu dapat mengurangi beban pajak (Savitri dan Rahwmawati, 2017). Menurut Gemilang dan Nawang (2016) dalam Mustika (2017) mengatakan bahwa aset tetap perusahaan akan menyebabkan timbulnya beban penyusutan yang nantinya secara otomatis akan mengurangi laba perusahaan.

Berdasarkan penelitian Poetra, *et al.* (2019) dan Fahrani, *et al.* (2018), intensitas modal tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak sedangkan menurut penelitian Hidayat dan Fitria (2018) serta penelitian yang dilakukan Indradi (2018) menyatakan bahwa intensitas modal memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas

pajak. Berbeda dengan hasil penelitian Yuliana dan Wahyudi (2018) menyatakan bahwa intensitas modal memiliki pengaruh positif signifikan terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

Ha₃: Intensitas modal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

2.8 Profitabilitas

Profitabilitas adalah kemampuan perusahaan untuk menghasilkan keuntungan dari kegiatan yang dilakukan perusahaan (Mustika, 2017). Menurut Yuliana dan Wahyudi (2018) profitabilitas merupakan kemampuan suatu perusahaan untuk menghasilkan laba selama periode tertentu untuk melihat kemampuan perusahaan dalam beroperasi secara efisien. Rasio profitabilitas dapat memberikan ukuran gambaran tingkat laba perusahaan (Damayanti dan Gazali, 2019). Terdapat beberapa rasio untuk menghitung profitabilitas perusahaan, yaitu sebagai berikut (Weygandt *et al.*, 2019):

1. Profit Margin

Profit Margin digunakan untuk mengukur laba bersih yang dihasilkan dari setiap unit mata uang dari penjualan perusahaan. *Profit Margin* dihitung dengan cara membagi laba bersih dengan penjualan bersih.

2. *Asset Turnover*

Asset Turnover merupakan rasio yang mengukur seberapa efisien perusahaan menggunakan asetnya untuk menghasilkan penjualan. *Asset Turnover* dihitung dengan cara membagi penjualan bersih dengan rata-rata aset.

3. *Return on Assets*

Return on Assets (ROA) merupakan rasio untuk mengukur keseluruhan profitabilitas dari aset. *ROA* dihitung dengan cara membagi laba bersih dengan rata-rata aset.

4. *Return on Ordinary Shareholders' Equity*

Return on ordinary shareholders' equity merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur profitabilitas perusahaan dari sudut pandang pemegang saham biasa. Rasio ini menunjukkan berapa banyak pendapatan perusahaan dari laba bersih yang diperoleh untuk setiap jumlah uang yang diinvestasikan oleh perusahaan. Rasio ini dihitung dengan cara membagi laba bersih yang telah dikurangi dividen preferen dengan *average ordinary shareholder's equity*.

5. *Earnings Per Share*

Earnings per Share (EPS) merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur laba bersih yang diperoleh dari setiap lembar saham biasa. Rasio ini dihitung dengan cara membagi laba bersih setelah dikurangi dividen preferen dengan *weighted-average ordinary shares outstanding*.

6. *Price Earnings Ratio*

Price Earnings Ratio mencerminkan penilaian investor terhadap pendapatan masa depan perusahaan. Rasio ini dihitung dengan cara membagi harga pasar per lembar saham dengan *earning per share*.

7. *Payout Ratio*

Payout Ratio merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur persentase pendapatan yang didistribusikan dalam bentuk dividen tunai. Rasio ini dihitung dengan cara membagi dividen tunai dengan laba bersih.

Untuk mengukur profitabilitas dalam penelitian ini menggunakan proksi *Return on Assets (ROA)*. *ROA* dapat dihitung dengan rumus (Weygandt *et al.*, 2019):

$$ROA = \frac{\text{Net Income}}{\text{Average Asset}}$$

Return On Asset (ROA) merupakan gambaran kinerja keuangan perusahaan dalam menghasilkan laba dari pengelolaan asetnya (Dewi dan Noviyari, 2017). Menurut Weygandt, *et al.* (2019) *ROA* merupakan rasio untuk mengukur keseluruhan profitabilitas dari aset. Menurut Fernandez dan Diana (2019) semakin tinggi *Return on Asset Ratio* perusahaan, maka kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba bersih dengan menggunakan aset perusahaan juga semakin tinggi.

Menurut Weygandt, *et al.* (2019), *net income* atau laba bersih adalah hasil bersih dari kinerja perusahaan selama periode waktu tertentu. Laba bersih yang dimaksud dalam rumus *ROA* adalah laba tahun berjalan. Laba tahun berjalan diperoleh dari hasil perhitungan yang terstruktur yaitu dimulai dengan

mengurangkan pendapatan dengan beban pokok penjualan yang menghasilkan laba bruto. Selanjutnya, laba bruto ditambah dengan penghasilan lain dan dikurangi biaya distribusi, beban administrasi, beban lain-lain, biaya pendanaan, serta ditambah dengan bagian laba entitas asosiasi yang menghasilkan laba sebelum pajak. Laba sebelum pajak selanjutnya dikurangi beban pajak penghasilan menghasilkan laba tahun berjalan dari operasi yang dilanjutkan. Kemudian, laba tahun berjalan dari operasi yang dilanjutkan dikurangi dengan kerugian tahun berjalan dari operasi yang dihentikan menghasilkan laba tahun berjalan. Berdasarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 1 (IAI, 2018), laba tahun berjalan terdapat dalam laporan laba rugi dan penghasilan komperhensif lain.

Aset merupakan sumber daya yang dikuasai perusahaan sebagai akibat peristiwa masa lalu dan dari mana manfaat ekonomi dimasa depan diharapkan akan diperoleh perusahaan (IAI, 2018). Aset diakui dalam neraca apabila kemungkinan bahwa manfaat ekonominya di masa depan diperoleh perusahaan dan aset tersebut mempunyai nilai atau biaya yang dapat diukur dengan andal. Aset itu sendiri diklasifikasikan berdasarkan tingkat likuiditasnya. Total aset adalah seluruh sumber daya yang dimiliki perusahaan (Weygandt *et al.*, 2019).

Untuk meningkatkan *ROA* perusahaan dapat menggunakan semaksimal mungkin aset perusahaan yang dapat mendorong peningkatan jumlah produksi. 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 penyusutan. Dalam akuntansi maupun pajak, metode penyusutan yang diperbolehkan adalah

metode *straight line* (garis lurus) dan metode *declining balance* (saldo menurun). Perusahaan dapat memilih menghitung besarnya penyusutan dengan menggunakan metode *declining balance* (saldo menurun) dalam pelaporan pajaknya. Dengan menggunakan metode *declining balance* akan menghasilkan jumlah beban penyusutan yang lebih besar diawal 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 semakin tinggi profitabilitas perusahaan maka perusahaan akan lebih agresif dalam perencanaan pajaknya.

Berdasarkan penelitian Setyowati, *et al.* (2018) serta penelitian yang dilakukan Yuliana dan Wahyudi (2018) menyatakan bahwa profitabilitas tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak, sedangkan penelitian Yanti dan Hartono (2019) serta penelitian Gunawan dan Resitarini (2019) menunjukkan profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Berbeda dengan hasil penelitian Leksono, *et al.* (2018) yang menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan teori yang telah diuraikan, maka hipotesis dalam penelitian ini dirumuskan sebagai berikut:

Ha₄: Profitabilitas berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.

2.9 Model Penelitian

Gambar 2.1

Model Penelitian

