

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

2.1. Review Hasil-Hasil Penelitian Terdahulu

Pada penelitian ini penulis mencoba mengkaji ulang terhadap hasil-hasil penelitian terdahulu yang berkaitan dengan masalah pokok penelitian yang akan diuraikan secara singkat. Walaupun ruang lingkup hampir sama tetapi objek dan periode waktu yang digunakan berbeda, sehingga dapat dijadikan referensi untuk saling melengkapi. Berikut merupakan penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini.

Berdasarkan penelitian Cahyono *et al* (2016) yang menguji pengaruh komite audit, Kepemilikan institusional, dewan komisaris, ukuran perusahaan (*size*), *leverage* (DER) dan profitabilitas (ROA) terhadap tindakan penghindaran pajak (*Tax Avoidance*) pada perusahaan perbankan yang listing BEI periode tahun 2011-2013. Populasi dari penelitian ini sebanyak 30 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2011-2013 dengan menggunakan metode *purpose sampling*. Dalam penelitian ini menggunakan uji normalitas dengan *one sample kolmogorov-smirnov* test, uji heteroskedastisitas, uji autokorelasi, uji determinasi (uji R^2). Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa kepemilikan institusional berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak, sedangkan komite audit berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, dewan komisaris berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak, *leverage* juga berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Penelitian dari Fitri Damayanti dan Tridahus Susanto (2015) yang berjudul Pengaruh komite audit, kualitas audit, kepemilikan institusional, risiko perusahaan dan *return on assets* terhadap *tax avoidance*. Penelitian

ini menguji dengan menggunakan sampel sektor industri *property* dan *real estate* yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode 2010-2013. Sampel penelitian yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 22 perusahaan dari sektor *industry property* dan *real estate*. Dalam penelitian ini menggunakan uji statistik deskriptif, uji klasik (uji normalitas, uji multikolinearitas, dan uji heteroskedastisitas) dan regresi linier berganda serta pengujian hipotesis (uji koefisien determinasi, uji F, dan uji T) dengan adanya bantuan dari perangkat lunak IBM *Statistical Package for Social Science* (SPSS) versi 21.0. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa komite audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, kualitas audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, serta kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, namun risiko perusahaan dan *return on assets* berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Hanum dan Zulaikha (2013) melakukan penelitian pengaruh karakteristik *corporate governance* terhadap *effective tax rate* (ETR) pada perusahaan BUMN yang terdaftar di BEI tahun 2009-2011. Karakteristik *corporate governance* dalam penelitian ini diproksikan oleh komite audit, komisaris audit dan kepemilikan institusional. Variabel kontrol dalam penelitian ini yaitu meneliti hubungan ukuran perusahaan, profitabilitas dan *capital intensity ratio*. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode analisis multivariate dengan menggunakan regresi berganda. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa ukuran perusahaan negatif terhadap *effective tax rate* (ETR), tingkat utang perusahaan berpengaruh positif terhadap *effective tax rate* (ETR), sedangkan variabel kepemilikan institusional, komisaris independen, *capital intensity ratio*, profitabilitas perusahaan, dan komite audit tidak berpengaruh terhadap *effective tax rate* (ETR).

Penelitian Calvin Singly dan I Made Sukartha (2015) yang menguji pengaruh karakter eksekutif, komite audit, ukuran perusahaan, *leverage* dan *sales growth* pada *tax avoidance*. Dalam penelitian ini *tax avoidance* sebagai variabel terikat yang diproksikan melalui *Cash Effective Tax Rate*

(CETR). Penelitian ini dilakukan pada perusahaan manufaktur di BEI tahun 2011-2013. Penentuan sampel menggunakan metode *nonprobability sampling* dengan teknik *purpose sampling* dan sampel yang digunakan sebanyak 41 perusahaan dengan jumlah pengamatan sebanyak 123 kali. Data dalam penelitian ini dianalisis dengan teknik analisis linier berganda. Hasil dari penelitian ini menyatakan bahwa karakter eksekutif berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, komite audit tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*, *leverage* berpengaruh negatif *tax avoidance*, sedangkan variabel *sales growth* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

Wardhani dan Muid (2017) dalam penelitiannya yang berjudul pengaruh agresivitas pajak, ukuran perusahaan, dan profitabilitas terhadap *corporate social responsibility*. Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh agresivitas pajak, ukuran dan profitabilitas dengan tanggung jawab sosial perusahaan. Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah agresivitas pajak, ukuran dan profitabilitas. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah tanggung jawab sosial perusahaan. Penelitian ini menggunakan tiga variabel kontrol, yaitu *leverage*, intensitas modal dan rasio *market to book*. Populasi penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama 2014-2015. Sampel penelitian dipilih dengan menggunakan metode *purposive sampling*. Total sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 153 perusahaan. Data kemudian dianalisis menggunakan regresi kuadrat terkecil biasa. Penelitian ini menunjukkan bahwa agresivitas pajak dan ukuran perusahaan secara signifikan dan positif berhubungan dengan CSR. Hasil ini sesuai dengan teori legitimasi. Tapi, profitabilitas tidak terkait dengan tanggung jawab sosial perusahaan.

Hashim *et al* (2016) meneliti mengenai hubungan antara penyimpangan akuntansi dengan agresivitas pajak yang diprosikan dengan *Effective Tax Rate* (ETR). Variabel independen yang digunakan pada penelitian ini yaitu penyimpangan akuntansi, *earning*, *leverage*, *size* dan

aset tidak berwujud, sedangkan variabel independennya yaitu *Effective Tax Rate* (ETR). Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 692 perusahaan non-keuangan yang terdaftar di bursa efek Malaysia selama 4 periode yaitu 2008-2011. Program pengolah data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu Eviews. Hasil empiris yang didasarkan pada model *fixed effect* dari uji hausman, menunjukkan hasil bahwa terdapat pengaruh antara *leverage*, *size* dan aset tidak berwujud terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan ETR. Sedangkan hasil lain dari penelitian ini yaitu tidak terdapat pengaruh antara penyimpangan akuntansi dan *earning* terhadap agresivitas pajak yang diproksikan dengan ETR.

Juga penelitian yang dilakukan oleh Vintila dan Paunescu (2015) yaitu meneliti mengenai persepektif ganda dengan pendekatan pada tarif pajak efektif. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini yaitu 50 perusahaan Amerika yang terdaftar di NASDAQ pada periode 2007-2013. Data yang digunakan dalam penelitian ini dikategorikan sebagai data panel dengan menggunakan metode *Ordinary Least Square* (OLS) dan metode *General Least Square* (GLS) yang diolah menggunakan program Eviews. Variabel independen dari penelitian ini adalah *growth*, *size*, gaji, *leverage*, *indebtedness*, *capital intensity ratio* dan *return on asset* (ROA), dan variabel dependennya adalah *Effective Tax Rate* (ETR). Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa *size*, *indebtedness*, *leverage* dan gaji berpengaruh negatif terhadap ETR. Dan hasil lainnya yaitu *growth*, *capital intensity ratio* dan *return on asset* (ROA) berpengaruh positif terhadap ETR.

Penelitian berikutnya dari Chiou *et al* (2012) melakukan penelitian pada perusahaan di China dengan menggunakan variabel dependen berupa tarif pajak efektif dengan variabel independen berupa hutang perusahaan, intensitas aset tetap, intensitas persediaan, ROA, ukuran perusahaan dan kepemilikan modal oleh pemerintah. Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa kepemilikan saham oleh pemerintah dan intensitas kepemilikan aset tetap tidak memiliki pengaruh terhadap tarif pajak efektif. Disisi lain, ukuran perusahaan, ROA dan intensitas persediaan memiliki

pengaruh positif terhadap tarif pajak efektif. Sedangkan hutang perusahaan berpengaruh negatif terhadap tarif pajak.

2.2. Landasan Teori

2.2.1. Teori Agensi

Teori agensi adalah teori yang menjelaskan mengenai hubungan antara pemilik modal (principals) dengan manajer perusahaan (agents). Penelitian ini menggunakan teori agensi karena teori ini menjelaskan hubungan kontraktual antara principals dan agents. Pihak principals adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain yaitu agent, untuk melakukan semua kegiatan atas nama principals dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan (Jansen and Meckling, 1976). Dalam penelitian ini principals adalah pemegang saham yang menyerahkan pengelolaan perusahaan kepada agent yaitu pihak manajemen. Adanya pemisahan kepemilikan antara pemilik perusahaan dengan manajemen sering terjadi menimbulkan konflik. Konflik ini akan timbul ketika perbedaan antara tujuan pemegang saham dengan manajemen yaitu pemegang saham ingin meningkatkan nilai perusahaan dengan adanya praktik penghindaran pajak sehingga investasi yang dilakukan akan mendapatkan pengembalian yang besar seperti mendapatkan dividen sedangkan manajemen mementingkan kepentingan pribadi seperti manajer akan bertindak apabila pengelolaan pajak tersebut memberikan manfaat kepada mereka juga. Sedangkan menurut Yulfaida (2012) bahwa manajer (agents) tidak selalu melakukan tindakan yang sesuai dengan apa yang diinginkan pemilik (principals), sehingga sering terjadi perbedaan kepentingan diantara keduanya. Dari perbedaan kepentingan tersebut lah dapat memicu timbulnya asimetri informasi dan manajemen laba yang dilakukan oleh manajer (agents).

Hal seperti ini yang akan menimbulkan konflik. Konflik seperti ini disebut dengan agency problem (Kim, Nofsinger, dan Mohr, 2010). Untuk meminimalisir agency problem maka pemilik perusahaan perlu

mengeluarkan biaya (agency cost) untuk mengawasi segala kegiatan yang dilakukan oleh manajemen agar manajer (agents) bertindak selaras dengan tujuan pemilik (principals)

2.2.2. Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:3) Pajak merupakan iuran yang dibayarkan oleh rakyat kepada negara yang masuk dalam kas negara yang melaksanakan pada undang-undang serta pelaksanaannya dapat dipaksakan tanpa adanya balas jasa. Iuran tersebut digunakan oleh negara untuk melakukan pembayaran atas kepentingan umum. Untuk melakukan pembayaran atas kepentingan umum (Mardiasmo, 2016:3). Unsur ini memberikan pemahaman bahwa masyarakat dituntut untuk membayar pajak secara sukarela dan penuh kesadaran sebagai warganegara yang baik. Penerimaan pajak adalah merupakan sumber penerimaan yang dapat diperoleh secara terus – menerus dan dapat dikembangkan secara optimal sesuai kebutuhan pemerintah serta kondisi.

Selain itu banyak pengertian pajak menurut beberapa para ahli lainnya diantaranya:

1. Pengertian pajak menurut Edwin R. A. Seligman dalam buku *Essay in Taxation* yang diterbitkan di Amerika menyatakan “*tax is compulsory contribution from person, to the government to defray the expenses incurred in the common interest of all, without reference to special benefit conferred*”. Dari definisi di atas terlihat adanya kontribusi seseorang yang ditunjukkan kepada negara tanpa adanya manfaat yang ditunjukkan secara khusus pada seseorang. Memang demikian halnya bahwa bagaimanapun juga pajak itu ditunjukkan manfaatnya kepada masyarakat.
2. Pengertian pajak menurut Smeets dalam buku *De Economische Betekenis Belastingen* (terjemahan): pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukkan dalam

hal yang individual, dimaksudkan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.

3. Rochmat. Soemitro, S. H. Dalam bukunya *Dasar-Dasar Hukum Pajak* pendapatan menyatakan: pajak adalah iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan jasa timbal balik (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran.

2.2.3. Fungsi Pajak

Dilihat dari definisinya pajak mempunyai fungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum. Namun fungsi pajak menurut Ikatan Akuntansi Indonesia (2014:2) yaitu;

1. Fungsi penerimaan (*Budgetair*)

Pajak berfungsi sebagai sumber dana untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran Negara. Dalam fungsi ini pajak merupakan sumber penerimaan dalam negeri.

2. Fungsi Pengatur (*Regulator*)

Pajak berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan Negara dibidang sosial dan ekonomi. Misalnya PPnBM untuk minuman keras dan barang-barang mewah lainnya.

3. Fungsi Redistribusi

Dalam fungsi ini lebih ditekankan unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Fungsi ini terlihat dari adanya lapisan tarif dalam pengenaan pajak. Dengan adanya tarif pajak yang lebih besar untuk tingkat penghasilan yang lebih tinggi.

4. Fungsi demokrasi

Pajak dalam fungsi demokrasi merupakan wujud sistem gotong royong. Fungsi ini dikaitkan dengan tingkat pelayanan pemerintah kepada masyarakat pembayar pajak.

2.2.4. Wajib Pajak Badan

Menurut Mardiasmo (2016:163) badan terdiri dari perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, BUMN/BUMD dengan nama dan bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pension, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif.

2.2.5. Subjek dan Objek Wajib Pajak Badan

2.2.5.1. Subjek Wajib Pajak Badan

Menurut Mardiasmo (2016:164) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria, yaitu:

1. Pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan
2. Pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD).
3. Penerimaannya dimasukkan dalam Anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah.
4. Pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional Negara.

2.2.5.2. Objek Pajak Wajib Pajak Badan

Menurut Mardiasmo (2016:167) yang menjadi Objek Pajak yaitu 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 apapun.

2.2.6. Dasar Pengenaan Pajak

Menurut Mardiasmo (2016:171) untuk Wajib Pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah Penghasilan Kena Pajak (PKP). Besarnya Penghasilan Kena Pajak untuk wajib pajak badan dihitung sebesar penghasilan netto. Penghitungan besarnya penghasilan netto bagi wajib pajak badan dapat dilakukan dengan cara pembukuan. Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan, dan biaya serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi pada setiap tahun pajak berakhir.

Pembukuan dan pencatatan harus terdiri dari:

- a. Diselenggarakan dengan memperhatikan itikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya.
- b. Diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf latin, angka arab, satuan mata uang rupiah.
- c. Disusun dalam bahasa Indonesia atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan (misalnya bahasa Inggris).

Untuk wajib pajak badan, besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) sama dengan penghasilan netto, yaitu penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang diperkenankan oleh Undang-Undang PPh. 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, 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,
 - 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.
 3. Iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan 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.
 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 dalam Peraturan Pemerintah.
 11. Biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

12. Sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.
13. Sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.
14. Kompensasi kerugian fiskal tahun sebelumnya (maksimal 5 tahun).

2.2.7. Tarif Pajak Untuk Wajib Pajak Badan

Menurut Mardiasmo (2016) tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi wajib pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) adalah sebesar 28%. Tarif pajak bagi wajib pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT), mulai berlaku sejak tahun 2010 diturunkan menjadi 25%. Perhitungan pajak penghasilan bagi wajib pajak badan adalah sebagai berikut:

Pajak penghasilan = Penghasilan Kena Pajak (PKP) x tarif pasal 17

=(penghasilan netto-PTKP) x tarif pasal 17

=((penghasilan bruto-biaya yang diperkenankan UU PPh) – PTKP) x tarif pasal 17

2.2.8. Tax Planning (Perencanaan Pajak)

Menurut Chairil Anwar Pohan (2018:371) menyatakan bahwa: “Tax planning adalah suatu proses mengorganisasi usaha wajib pajak sedemikian rupa agar utang pajaknya baik pajak penghasilan maupun pajak lainnya berada dalam jumlah minimal, selama hal tersebut tidak melanggar ketentuan perundang-undangan yang berlaku”. Jadi berdasarkan pengertian di atas, maka dapat dikatakan bahwa perencanaan pajak merupakan langkah awal dari manajemen pajak atau wajib pajak untuk melakukan penghematan pajak.

2.2.9. Tax Evasion (Penggelapan Pajak)

Menurut Chairil Anwar Pohan (2017:81) mendefinisikan Penggelapan Pajak (Tax Evasion) sebagai berikut: “Tax Evasion (Penggelapan/penyulundupan pajak) adalah upaya Wajib Pajak dengan penghindaran pajak yang terutang secara illegal dengan cara menyembunyikan keadaan yang sebenarnya, namun cara ini tidak aman bagi Wajib Pajak, dimana metode dan teknik yang digunakan sebenarnya tidak dalam koridor. Undang-undang dan Peraturan Perpajakan itu sendiri”.

2.2.10. Tax Avoidance (Penghindaran Pajak)

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum (Soemitro dalam Resmi 2014:1). Pajak merupakan salah satu wujud kemandirian suatu bangsa atau negara dalam pembiayaan pembangunan yaitu menggali potensi dalam negeri (sri dan Suryo, 2003:3). R Santoso Brotodiharjo dalam Resmi (2014:4) menyatakan bahwa hukum pajak termasuk hukum publik.hukum publik merupakan bagian dari tata tertib hukum yang mengatur hubungan antara penguasa dengan warganya. Selain itu juga hukum pajak berkaitan erat dengan hukum perdata, yaitu bagian dari keseluruhan hukum yang mengatur hubungan antara orang-orang pribadi.Kebanyakan hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemunggutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan, dan perbuatan-perbuatan hukum yang tercakup dalam lingkungan perdata, seperti pendapatan, kekayaan, perjanjian penyerahan, pemindahan hak waris, dan seterusnya.Hukum pajak juga berkaitan dengan hukum pidana, seperti yang telah tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) dimana bahwa terdapat sanksi-sanksi yang bersifat khusus pada peraturan pajak.Meskipun banyak hukum yang terkait dengan pajak, namun masih banyak pula Wajib Pajak terutama perusahaan yang giat melakukan perlawanan pajak, salah satu bentuk perlawanan pajak adalah perlawanan

aktif yaitu usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dengan tujuan untuk menghindari pajak (Mardiasmo, 2003:9). Salah satu bentuk dari perlawanan aktif ini adalah *tax avoidance*, hal seperti inilah yang menjadi salah satu faktor berkurangnya penerimaan kas negara.

Menurut Sri dan Suryo (2003:5) Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah usaha meringankan beban pajak dengan cara tertentu tanpa melanggar Undang-Undang perpajakan yang berlaku. Penghindaran pajak juga dapat didefinisikan sebagai suatu bagian dari strategi perencanaan pajak yang tidak dilarang dalam Undang-Undang Pajak (Mariana, 2016). Heber dalam Siregar dan Widyawati (2016) mendefinisikan *tax avoidance* sebagai upaya wajib pajak dalam memanfaatkan peluang-peluang (*loopholes*) yang ada dalam undang-undang perpajakan, sehingga dapat membayar pajak lebih rendah. Umumnya wajib pajak berusaha untuk membayar pajak sekecil mungkin, karena dengan membayar pajak berarti mengurangi kemampuan ekonomis perusahaan serta meningkatkan perolehan laba perusahaan.

Menurut Pohan (2016:23), *Tax avoidance* merupakan upaya penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, dimana metode dan teknik yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang terdapat dalam undang-undang dan peraturan perpajakan itu sendiri, untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Menurut Iman Santoso dan Ning Rahayu (2013:5) penghindaran pajak yang dapat dilakukan dengan 3 (tiga) cara yaitu:

1. Menahan diri, yaitu wajib pajak tidak melakukan sesuatu yang bisa dikenai pajak, seperti tidak merokok agar terhindar dari cukai tembakau, atau tidak menggunakan ikat pinggang dari kulit ular atau buaya agar terhindar dari pajak/cukai atas pemakaian barang tersebut;
2. Pindah lokasi, adalah memindahkan lokasi usaha atau domisili yang tarif pajaknya tinggi ke lokasi yang tarif pajaknya rendah;

3. Penghindaran pajak secara yuridis. Perbuatan ini dilakukan dengan cara sedemikian rupa sehingga perbuatan-perbuatan yang dilakukan tidak terkena pajak. Biasanya dilakukan dengan memanfaatkan kekosongan atau ketidakjelasan undang-undang (*loopholes*).

Menurut Djoko Muljono (2010) ada berbagai biaya yang dapat disiasati berkenaan dengan efisiensi pembayaran pajak, antara lain:

a. Penghematan Biaya Pada *Leasing*

Dalam peraturan perpajakan, *leasing* atau sewa guna usaha dibedakan menjadi *leasing* dengan hak opsi (*financial leasing*) dan *leasing* tanpa hak opsi (*operational leasing*). Berdasarkan pengakuan biaya pada kedua jenis *leasing* tersebut, dalam hal efisiensi pembayaran pajak maka akan lebih menguntungkan apabila aktiva melalui *leasing* dilakukan dengan mempergunakan cara *leasing* dengan hak opsi yaitu dimana pengakuan biaya bagi perusahaan yang melakukan *leasing* (*lease*) bagi *leasing* dengan hak opsi, selain berkaitan dengan pembayaran bunga atas angsuran *leasing*, juga termasuk pokok angsuran *leasing* nya, serta penyusutan aktiva setelah mempergunakan hak opsi nya.

b. Pemilihan Metode Penyusutan

Metode penyusutan yang diperbolehkan menurut ketentuan perpajakan adalah metode garis lurus (*straight line*) untuk bangunan. Untuk aktiva lainnya dapat memilih antara garis lurus dengan saldo menurun (*decline balance*). Kedua metode tersebut mempunyai kelebihan dan kekurangan masing-masing, yang tentu saja pilihannya dapat berbeda mengingat adanya perbedaan kepentingan.

c. Pemilihan Metode Persediaan

Perhitungan harga pokok penjualan selalu berkaitan dengan perhitungan persediaan bahan baku, persediaan barang dalam proses dan barang jadi yang terkait dengan metode perhitungannya. Metode perhitungan persediaan rata-rata (*average*) dan metode FIFO (*First In First Out*) mempunyai kelebihan dan kekurangan yang secara financial menjadi

pertimbangan bagi wajib pajak mana yang akan dipilih. Wajib pajak tentu akan memilih untuk menggunakan metode yang menghasilkan PPh terutang yang lebih rendah.

Tinggi rendahnya pemakaian bahan sangat tergantung dengan fluktuasi harga. Namun dengan mengasumsikan bahwa harga bahan cenderung mengalami kenaikan maka kondisi inilah yang lebih relevan untuk menjadi dasar pertimbangan. Untuk kondisi dimana harga cenderung naik terus maka metode FIFO akan menghasilkan biaya produksi yang lebih rendah, sehingga akan menghasilkan laba yang lebih tinggi, dan akan mengakibatkan PPh terutang yang juga lebih tinggi dan sebaliknya jika menggunakan metode rata-rata harga pokok menjadi tinggi dan akan mengakibatkan laba turun dan PPh terutang juga menjadi lebih turun.

d. Pemanfaatan Biaya Bunga

Bunga berkaitan dengan pinjaman yang dilakukan oleh wajib pajak, merupakan biaya yang diperkenankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak. Namun demikian, pembebanan biaya tersebut dalam ketentuan perpajakan mempunyai banyak rambu. Bunga pinjaman dapat dibayarkan oleh wajib pajak atas pinjaman maupun jasa lain perbankan, koperasi, perusahaan *leasing* maupun debitur lainnya.

Pada dasarnya biaya bunga yang dapat dibebankan sebagai biaya adalah apabila bunga tersebut dibayar berkaitan dengan pinjaman, baik kepada perbankan maupun yang lainnya yang dipergunakan untuk kegiatan usaha, bukan dipergunakan untuk ditabung kembali ataupun untuk pembelian saham, atau untuk membangun konstruksi atau dipergunakan oleh pihak lain baik sebagai pemegang saham atau grupnya. Apabila sebagian pinjaman tersebut diakui untuk keperluan diatas maka biaya bunga yang diperbolehkan adalah sesuai manfaat pinjaman yang dipergunakan oleh wajib pajak.

e. Pengaturan Biaya Natura dan Kenikmatan

Pembayaran natura maupun kenikmatan kepada pegawai pada dasarnya merupakan penghasilan bagi pegawai, tetapi juga bukan merupakan biaya

bagi perusahaan. Namun demikian apabila pemberian natura maupun kenikmatan tersebut diberikan dalam bentuk tunjangan, misalnya tunjangan pangan maupun tunjangan bersifat kenikmatan, maka pembayaran tersebut dapat menjadi biaya bagi perusahaan dan merupakan penghasilan bagi karyawan. Bagi pemberi kerja, pembayaran natura dan kenikmatan akan lebih menguntungkan atau menghemat pajak jika diberikan dalam bentuk tunjangan.

f. Pengaturan Gaji Anggota Persekutuan

Gaji kepada anggota persekutuan, firma, CV yang modalnya tidak terbagi atas saham tidak diperkenankan diakui sebagai biaya untuk mendapatkan penghasilan kena pajak. Agar gaji tersebut dapat diperlakukan sebagai pengurang penghasilan kena pajak maka persekutuan, firma, CV tersebut modalnya harus dibagi atas saham. Wajib pajak yang terbentuk persekutuan, firma, CV yang modalnya tidak terbagi atas saham, maka pembayaran gaji bulanan atau dibayar deviden pada akhir tahun, secara fiskal tidak ada bedanya. Tetapi apabila dinilai secara *future time*, akan lebih menguntungkan kalau terhadap anggota atau pemiliknya tersebut dibayarkan gaji.

g. Pengaturan Premi Asuransi Karyawan

Premi asuransi yang dibayarkan kepada karyawan dapat diakui sebagai biaya perusahaan sepanjang premi tersebut diakui sebagai tunjangan penghasilan bagi karyawan. Pilihan perusahaan untuk mengakui premi asuransi sebagai pemberian atau sebagai tunjangan dapat dikaitkan dengan PPh yang akan timbul karenanya.

h. Pemilihan Metode Pengakuan Selisih Kurs

Pengakuan kerugian selisih kurs dilakukan oleh wajib pajak secara konsisten tergantung sistem pencatatan yang dipergunakan oleh wajib pajak itu. Bagi wajib pajak yang menggunakan kurs tengah Bank Indonesia, atas kerugian akibat selisih kurs ini diakui, bank kerugian itu sudah di realisasi maupun belum di realisasi, dan dilakukan secara konsisten. Dengan cara ini maka piutang yang belum di realisasi pembayarannya pada akhir tahun, apabila nilai kurs menguat maka akan

diakui sebagai rugi. Demikian pula kalau utang kursnya melemah. Sedangkan bagi wajib pajak yang menggunakan kurs tetap, kerugian yang terjadi atas perubahan nilai kurs diakui pada saat terjadinya pembayaran berkaitan adanya perubahan nilai kurs tersebut. Dengan cara ini maka piutang atau utang yang belum terealisasi pembayarannya, apabila terjadi perubahan nilai kurs, maka belum diakui sebagai kerugian. Kedua cara tersebut mempunyai keuntungan dan kerugian masing-masing, namun dalam hal ini wajib pajak harus konsisten memilih salah satu dari kedua cara tersebut.

i. Pengaturan Pembayaran Tunjangan

Berkaitan dengan pembayaran pajak, pembayaran berbagai bentuk gaji dan tunjangan bagi perusahaan akan lebih menguntungkan kalau dibayarkan pada akhir triwulan, bahkan bila mungkin pada akhir tahun. Karena besarnya PPh pasal 21 terutang atas gaji yang harus dibayar pada awal tahun maupun pada akhir tahun tidak ada bedanya, dalam arti tidak ada denda dan tidak ada penghargaan.

2.2.11. Leverage

Setiap perusahaan memerlukan sumber dana untuk menjalankan operasinya, sumber dana yang dibutuhkan biasanya terdapat dari modal sendiri atau pinjaman. Menggunakan modal dari pinjaman harus membayar bunga secara rutin yang merupakan beban tetap perusahaan, *leverage* timbul karena perusahaan menggunakan aktiva tetap yang diperoleh melalui hutang yang harus membayar biaya bunga atau beban tetap perusahaan dengan nilai sesuai persetujuan yang telah ditetapkan. Menurut Keiso, Weygant, dan Warfield (2014:213) rasio *leverage* adalah sebagai berikut: *Ratio leverage is ratio that measures of degree of protection for long-term creditors and investors.*

Kasmir (2013:151) menyatakan rasio *leverage* merupakan rasio yang digunakan untuk mengukur sejauh mana aktiva perusahaan dibiayai dengan utang. Artinya berapa besar beban utang yang ditanggung perusahaan dibandingkan dengan aktivasinya. Dalam arti luas dikatakan bahwa rasio

solvabilitas digunakan untuk mengukur kemampuan perusahaan untuk membayar seluruh kewajibannya, baik jangka pendek maupun jangka panjang apabila perusahaan dibubarkan (dilikuidasi).

Sedangkan menurut Kurniasih dan Sari (2013) menjelaskan bahwa *leverage* adalah rasio yang mengukur kemampuan perusahaan untuk menggunakan hutang baik jangka panjang maupun jangka pendek untuk membiayai aktiva perusahaan. *Leverage* dapat pula dijelaskan sebagai kemampuan perusahaan dalam melunasi hutangnya, baik jangka panjang maupun jangka pendek, rasio ini juga berhubungan dengan keputusan pendanaan dimana perusahaan lebih memilih pembiayaan dengan hutang dibandingkan dengan modal sendiri. Dalam hal ini, *leverage* diproyeksikan dengan membandingkan total hutang dengan total aset yaitu dimaksudkan untuk mengetahui seberapa besar penggunaan aset dalam perusahaan untuk melunasi hutangnya, baik jangka panjang maupun jangka pendek.

2.2.12. Return on Asset (ROA)

Return on Asset (ROA) adalah rasio yang melihat sejauh mana investasi yang telah ditanamkan mampu memberikan pengembalian keuntungan sesuai dengan yang diharapkan (Irham Fahmi, 2013:137). Menurut Hanafi (2014:42) rasio yang mengukur kemampuan perusahaan menghasilkan laba bersih pada tingkat penjualan, asset, dan modal saham tertentu. Dan rasio ini dicerminkan dalam *Return on Assets* (ROA), yang menunjukkan efisiensi manajemen asset. Menurut Kieso, Weygant, dan Warfield (2014:518) *Return on Asset* (ROA) adalah *Ratio between net profit after tax and interest to the amount of sales of company*.

Sedangkan menurut Weston dan Copeland (1992:273) menjelaskan bahwa *Return on Asset* mencoba mengukur efektivitas perusahaan dalam memanfaatkan seluruh sumber dayanya. ROA menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari aktiva yang dimilikinya, oleh karena itu ukuran ROA suatu perusahaan adalah dengan cara membandingkan laba sebelum pajak dengan total aset. Semakin tinggi nilai

ROA yang mampu diraih oleh suatu perusahaan, maka kinerja perusahaan tersebut dapat dikategorikan baik.

Pendekatan ROA juga memperhitungkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba yang terlepas dari pendanaan. Semakin tinggi rasio ini, semakin baik performa perusahaan dengan menggunakan aset dalam memperoleh laba bersih. Tingkat profitabilitas perusahaan berpengaruh negatif dengan tarif pajak efektif karena semakin efisien perusahaan, maka perusahaan akan membayar pajak yang lebih sedikit sehingga tarif pajak efektif perusahaan tersebut menjadi lebih rendah (Derazhid dan Zhang, 2003). Perusahaan dengan tingkat efisiensi yang tinggi dan memiliki pendapatan tinggi cenderung menghadapi beban pajak yang rendah. Rendahnya beban pajak dikarenakan perusahaan dengan pendapatan tinggi berhasil memanfaatkan keuntungan dari adanya insentif pajak dan pengurang pajak yang lain (Darmadi, 2013).

2.2.13. Size (Ukuran Perusahaan)

Suatu perusahaan besar lebih cenderung memanfaatkan sumber daya yang dimilikinya daripada menggunakan pembiayaan yang berasal dari utang. Perusahaan besar akan menjadi sorotan pemerintah, sehingga akan menimbulkan kecenderungan bagi para manajer perusahaan untuk berlaku agresif atau patuh (Maria dan Kurniasih, 2013).

Menurut Nicodeme (2007) dalam Darmadi (2013) semakin besar ukuran perusahaan, maka perusahaan akan lebih mempertimbangkan risiko dalam hal mengelola beban pajaknya. Perusahaan yang termasuk dalam perusahaan besar cenderung memiliki sumber daya yang lebih besar dibandingkan perusahaan yang memiliki skala lebih kecil untuk melakukan pengelolaan pajak. Sumber daya manusia yang ahli dalam perpajakan diperlukan agar dalam pengelolaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan dapat maksimal untuk menekan beban pajak perusahaan. Perusahaan berskala kecil tidak dapat optimal dalam mengelola beban pajaknya dikarenakan kekurangan ahli dalam perpajakan.

Menurut Richardson dan Lanis (2007) dalam Ardyansyah (2014) terdapat dua pandangan yang bersaing mengenai hubungan antara *effective tax rate* dengan *size* (ukuran perusahaan) yaitu:

- a. *The political cost theory*, dimana perusahaan yang mempunyai visibilitas yang tinggi akan menjadi sorotan pemerintah dalam pengenaan tarif pajak, sehingga perusahaan tersebut akan dijadikan korban regulasi kebijakan pemerintah.
- b. *The political power theory*, dimana perusahaan yang memiliki sumber daya yang besar dapat melakukan perencanaan pajak (*tax planning*), sehingga dapat menghemat pajak secara optimal.

2.3. Hubungan antar variabel

2.3.1. Hubungan antara *Leverage* dengan Penghindaran Pajak

Perusahaan dalam menjalankan aktivitas usahanya didukung dengan adanya modal yang cukup baik dari modal pribadi maupun dari hutang yang ada. Namun lebih banyak perusahaan yang menggunakan hutang dalam aktivitas pendanaan dibandingkan dengan modal pribadinya sendiri. *Leverage* digambarkan dalam adanya perbandingan antara total hutang perusahaan dengan total aset yang dimiliki oleh perusahaan. Tingkat *leverage* yang tinggi menunjukkan bahwa perusahaan dalam aktivitas pendanaannya lebih banyak menggunakan hutang dibandingkan dengan aset yang ada. Tingginya tingkat *leverage* akan menimbulkan biaya tetap yang berupa beban bunga, beban bunga ini timbul karena adanya hutang yang dimiliki oleh perusahaan.

Penelitian yang dilakukan (Cahyono *et al* 2016) menunjukkan bahwa *leverage* mempunyai pengaruh yang negatif terhadap penghindaran pajak, Calvin Swingly dan I Made Sukartha (2015) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa *leverage*

memberikan pengaruh yang negatif dalam penghindaran pajak. Dalam penelitian Wardhani dan Muid (2017) *leverage* sebagai variabel control berpengaruh positif. Sedangkan Noor et al (2010), menunjukkan bahwa *leverage* berpengaruh negatif terhadap tariff pajak perusahaan.

Ketika suatu perusahaan lebih banyak menggunakan utang daripada ekuitas dalam operasional pendanaan perusahaan, akan menimbulkan beban bunga yang berpengaruh terhadap laba perusahaan dan beban pajak yang dibayarkan, sedangkan ketika suatu perusahaan lebih banyak menggunakan ekuitas dalam operasional pendanaan perusahaan, tidak akan memiliki pengaruh terhadap laba perusahaan dan beban pajak yang dibayarkan karena timbulnya deviden dari aktivitas pendanaan dengan ekuitas tidak akan mengurangi laba dan beban pajak tersebut. Dengan adanya perencanaan keputusan struktur modal perusahaan yang tepat dapat memperoleh manfaat pajak dari pengurangan beban bunga. Upaya dalam penghindaran pajak pun akan dapat dilakukan oleh perusahaan.

Berdasarkan uraian diatas maka peneliti menduga *Leverage* berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2.3.2. Hubungan antara *Return on Assets (ROA)* dengan Penghindaran Pajak

Return on Assets (ROA) merupakan salah satu rasio yang mengukur kinerja suatu perusahaan atau kemampuan perusahaan dalam menghasilkan aset yang dimilikinya. ROA diukur dengan cara membandingkan laba sebelum pajak dengan total aset yang dimiliki oleh perusahaan. Semakin tinggi tingkat ROA maka akan semakin tinggi pula kemampuan yang dimiliki oleh perusahaan dalam memperoleh laba, yang berarti akan semakin tinggi pula beban pajak yang akan dibayarkan oleh perusahaan.

Berdasarkan penelitian dari (Damayanti & Susanto, 2016) menunjukkan hasil bahwa *return on assets* (ROA) memiliki pengaruh terhadap *tax avoidance* (penghindaran pajak). Sedangkan dalam penelitian Wardhani dan Muid (2017) menerangkan bahwa ROA tidak berpengaruh dalam penelitian tersebut. Hasil dari penelitian Rinaldi dan Cheisviuanny (2015) memberikan hasil bahwa ROA memberikan pengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Dalam penelitian Chiou *et al* (2012), memiliki hasil bahwa ROA memiliki pengaruh terhadap tarif pajak.

Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi ROA maka semakin tinggi keuntungan perusahaan sehingga semakin baik pengelolaan aktiva perusahaan. Sehingga akan semakin baik produktivitas *asset* dalam memperoleh keuntungan bersih yang cenderung perusahaan tidak melakukan penghindaran pajak.

Jadi hasil dari uraian berikut *Return on Assets* (ROA) berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2.3.3. Hubungan antara Size (Ukuran Perusahaan) dengan Penghindaran Pajak

Ukuran perusahaan adalah suatu skala yang dapat mengklasifikasikan perusahaan menjadi perusahaan besar dan kecil menurut berbagai cara seperti total aktiva atau total *asset* perusahaan, nilai pasar saham, rata-rata tingkat penjualan, dan jumlah penjualan. Perusahaan yang besar akan memiliki total aktiva atau total *asset* yang besar juga. Kaitannya dengan pajak yaitu perusahaan dapat merencanakan manajemen pajak (*tax planning*) dengan mudah karena besarnya total *asset* yang dimiliki oleh perusahaan.

Dalam penelitian Cahyono *et al* (2016) memberikan hasil penelitian bahwa ukuran perusahaan (*size*) berpengaruh negatif

terhadap penghindaran pajak. Calvin Swingly dan I Made Sukartha (2015) menerangkan bahwa *size* (ukuran perusahaan) memberikan pengaruh positif terhadap *tax avoidance* (penghindaran pajak) Vintila dan Paunescu (2015) memberikan hasil bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap tarif pajak.

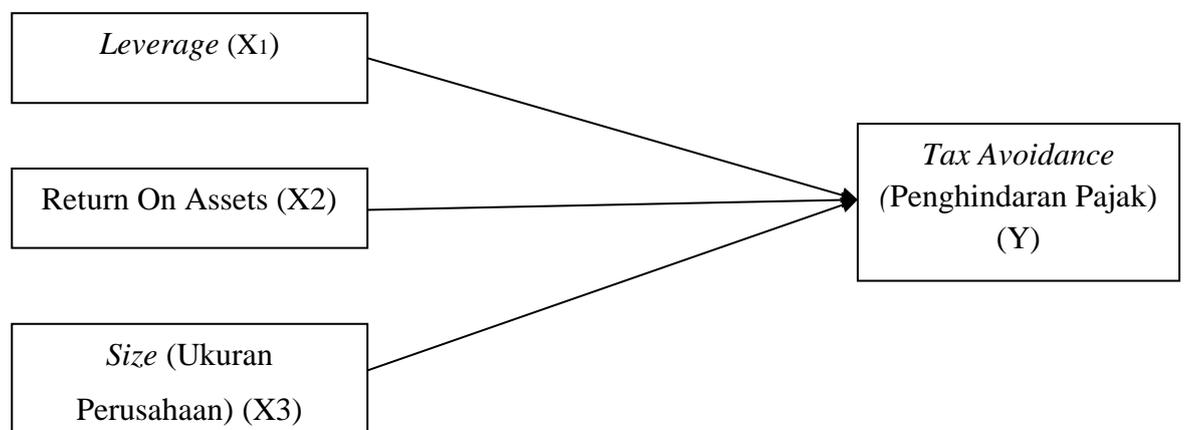
Ukuran yang besar dalam suatu perusahaan menunjukkan bahwa perusahaan tersebut juga memiliki total *asset* yang besar, sehingga dengan besarnya total *asset* dan sumber daya dalam perusahaan tersebut dapat memudahkan perusahaan untuk melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) dan dapat mengoptimalkan pajak dengan adanya beban pajak yang lebih rendah. Hal ini berakibat perusahaan cenderung untuk mengecilkan penghindaran pajak.

Berdasarkan uraian diatas maka peneliti menduga *Size* (Ukuran Perusahaan) berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2.4. Kerangka Pemikiran

Berdasarkan landasan teori dan hasil dari penelitian terdahulu, maka sebagai dasar untuk merumuskan hipotesis, berikut disajikan kerangka pemikiran yang dituangkan dalam model penelitian pada gambar berikut.

Gambar 2.1. Hubungan Antar Variabel Penelitian



Perumusan Hipotesis

- *Leverage* berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.
- ROA berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.
- *Size* (Ukuran Perusahaan) berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.