

BAB II

DASAR TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1 Pajak

2.1.1 Definisi dan Ciri-Ciri Pajak

Undang-undang yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak dijadikan sebagai acuan. Terdapat beberapa pendapat mengenai definisi pajak, di antaranya; Pajak menurut Mardiasmo (2018) dapat didefinisikan sebagai iuran rakyat kepada kas negara yang didasari oleh undang-undang dengan tidak mendapat balas jasa langsung. Definisi pajak berlandaskan pada Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 Pasal 1 Tentang Perpajakan menggambarkan bahwa pajak sebagai kontribusi kepada negara melalui orang pribadi atau badan yang memaksa dengan dilandasi undang-undang. Menurut Mardiasmo (2018) ciri yang identik terhadap pengertian pajak adalah:

1. Undang-undang sebagai dasar memungut pajak dan bisa dipaksakan.
2. Tidak ada kontraprestasi individual dalam membayar pajak oleh pemerintah.
3. Negara memungut pajak.
4. Pengeluaran pemerintah berasal salah satunya dengan pajak.
5. Tujuan pajak selain *budgeter*, yaitu mengatur.

2.1.2 Fungsi Pajak

Fungsi pajak menurut Suandy (2011), adalah sebagai berikut:

1. Fungsi Finansial (*budgeter*), yaitu memasukkan uang sebanyak mungkin ke kas negara untuk membiayai pengeluaran negara.
2. Fungsi Mengatur (*regulated*), yaitu alat untuk mengendalikan masyarakat di semua bidang.

2.1.3 Syarat-Syarat Pemungutan Pajak

Mardiasmo (2018), berpendapat untuk menghindari masalah terjadi dalam memungut pajak, yang harus dilakukan yaitu memungut pajak berdasarkan kriteria ini:

1. Pemungutan pajak harus adil: Sesuai dengan tujuan hukum, yakni mencapai keadilan. Adil dengan mengenakan nominal pajak yang umum dan merata dan menyesuaikan kemampuan. Adil dengan memberi hak untuk WP mengajukan keberatan, menunda membayar dan banding ke pengadilan pajak.
2. Pemungutan pajak didasari undang-undang: Di Indonesia, pajak diatur dalam UUD 1945 pasal 23 ayat 2. Hal ini memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.
3. Tidak mengganggu perekonomian: Memungut pajak tidak boleh bersinggungan terhadap jalannya kegiatan ekonomi.
4. Pemungutan pajak harus efisien: Sesuai fungsi *budgetair*, biaya pemungutan pajak harus lebih rendah dari hasil pemungutannya.
5. Sistem pemungutan pajak harus sederhana: Sistem pemungutannya sederhana memudahkan masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.

2.1.4 Sistem Pemungutan Pajak

Waluyo (2007) mengatakan bahwa sistem pemungutan pajak terbagi atas:

1. *Official Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang ke pemerintah untuk menentukan besar pajak terutang.

2. *Self-Assessment System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang ke WP untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan angka pajak yang harus dibayar.

3. *Withholding System*

Sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang ke pihak ketiga untuk memotong atau memungut besar pajak terutang oleh WP (Wajib Pajak).

2.1.5 Hambatan Pemungutan Pajak

Hambatan pemungutan pajak menurut Mardiasmo (2018) yaitu:

1. Perlawanan Pasif: Masyarakat enggan membayar pajak karena kondisi masyarakat, sistem yang sulit dimengerti dan kontrol yang kurang.
2. Perlawanan Aktif: Semua usaha wajib pajak untuk menghindari pajak, antara lain:
 - a. *Tax Avoidance*, yaitu usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang.

- b. *Tax Evasion*, yaitu usaha meringankan beban pajak dengan melanggar undang-undang.

2.2 Perencanaan Pajak

Perencanaan pajak menurut Pohan (2018) adalah cara mengorganisir usaha WP orang pribadi maupun badan dengan memanfaatkan kesempatan dalam peraturan perpajakan oleh perusahaan agar perusahaan dapat membayar pajak serendah mungkin. Sedangkan menurut Ompusunggu (2011), perencanaan pajak merupakan kapasitas wajib pajak untuk menyusun aktivitas keuangan dengan tujuan mendapat beban pajak yang minimal. Berdasarkan beberapa pengertian ahli dapat disimpulkan bahwa perencanaan pajak merupakan usaha yang dilakukan wajib pajak sehingga wajib pajak dapat meminimalkan beban pajak.

Tax Planning sebagai bentuk awal suatu perusahaan untuk melakukan perencanaan pajak dimana perusahaan akan memanfaatkan cela atau kesempatan dari peraturan perpajakan dimana cara tersebut bisa dikategorikan legal maupun ilegal. Menurut Sophar (1999), terdapat enam cara yang dapat dilakukan guna meminimalkan beban pajak di antaranya :

1. Penggeseran Pajak
2. Kapitalisasi
3. Transformasi
4. Penyelundupan Pajak
5. Penghindaran Pajak
6. Pengecualian Pajak

2.3 Agresivitas Pajak

2.3.1 Definisi Agresivitas Pajak

Agresivitas pajak sering kali mirip dengan penghindaran pajak, hanya saja menurut Kamus Bahasa Indonesia, agresif dikategorikan sebagai bentuk yang ilegal atau bertentangan dengan hukum karena secara aktif berusaha untuk mencari-cari. Karena itu, banyak yang menganggap penghindaran pajak seharusnya lebih tepat dalam penggunaan katanya. Meskipun begitu, agresivitas pajak bisa termasuk tindakan legal maupun ilegal, tergantung dari substansinya.

Menurut Pohan (2018) itu sendiri, penghindaran pajak merupakan upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh WP tanpa melanggar aturan pajak (legal). Sedangkan, agresivitas pajak menurut Frank, dkk (2009) adalah perbuatan mengurangi laba kena pajak melalui perencanaan pajak secara legal atau ilegal. Menurut Pohan (2018), ada beberapa alasan atas perilaku wajib pajak dalam meminimalkan kewajiban pembayaran pajak antara lain:

1. Tingkat kerumitan peraturan.

Semakin rumit peraturan perpajakan akan menambah kecenderungan menghindari pembayaran pajak dikarenakan biaya yang dikeluarkan akan lebih besar.

2. Besarnya pajak terutang.

Semakin tinggi pajak terutang, semakin pula wajib pajak aktif melakukan tindakan supaya tidak membayarkan pajak.

3. Biaya untuk negosiasi.

Seringkali wajib pajak bernegosiasi mengenai besaran pajak yang harus dibayarkan.

4. Risiko deteksi.

Semakin rendah risiko deteksi, semakin tinggi jumlah pajak yang menghindari pembayaran pajak.

2.3.2 Pengukuran Agresivitas Pajak

Menurut Hanlon dan Heitzman (2010), penghindaran diukur dengan beberapa pengukuran. Berikut merupakan cara-cara mengukur agresivitas pajak:

2.1 Pengukuran Agresivitas Pajak

Tabel 2.1.
Pengukuran Agresivitas Pajak

No	Pengukuran	Cara Perhitungan
1	GAP ETR	$\frac{\text{Tax expense } i, t}{\text{Pretax income } i, t}$
2	Cur ETR	$\frac{\text{Current tax expense } i, t}{\text{Pretax income } i, t}$
3	Kas ETR	$\frac{\sum_{t=1}^N \text{Cash Tax Paid } it}{\sum_{t=1}^N \text{Pretax Income } it}$
4	Long-run cash ETR	$\frac{\sum_{t=1}^N \text{Cash Tax Paid } it - 10 \sum_{t=1}^N \text{Pretax Income } it}{\sum_{t=1}^N \text{Pretax Income } it - 10 \sum_{t=1}^N \text{Pretax Income } it}$
5	ETR Differential	Statutory ETR – GAAP TER
6	DTAX	Error term from the following regression: $\text{ETR differential} \times \text{Pre-tax book income} = a + b \times \text{Controls} + e$
7	Jumlah BTM	$\text{Pre-tax book income} - ((\text{U.S. CTE} + \text{Fgn CTE}) / \text{U.S. STR} - (\text{NOL}_t - \text{NOL}_{t-1}))$
8	Temporary BTM	$\text{Deffered tax expense} / \text{U.S. STR}$

9	<i>Abnormal Total BTD</i>	<i>Residual from</i> $BTD/TA_{it} = \beta TA_{it} + \beta m_i + e_{it}$
10	<i>Unrecognized tax Benefits</i>	<i>Disclosed amount post – FIN48</i>
11	<i>Tax shelter Activity</i>	<i>Indicator variable for firms accused of engaging in a tax Shelter</i>
12	<i>Marginal taxRate</i>	<i>Simulated marginal tax rate</i>

Sumber: Hanlon dan Heitzman (2010)

Besarnya agresivitas suatu perusahaan dalam pembayaran pajak dapat dilakukan dengan beberapa ukuran salah satunya *Book Tax Difference* (BTD) karena BTD dapat mendeskripsikan gambaran mengenai selisih antara laba akuntansi yang dibandingkan dengan laba fiskal (Desai dan Dharmapala, 2006; Frank et al., 2009, Lanis dan Richardson, 2011). Sehingga pada penelitian ini, peneliti menggunakan *Book Tax Difference* (BTD) untuk mengukur agresivitas pajak. Menghitung untuk mengetahui perbedaan selisih laba akuntansi dengan penghasilan kena pajak di perusahaan dimana jika BTD positif bisa disimpulkan bahwa perusahaan melakukan agresivitas pajak. Sementara jika BTD negatif maka perusahaan cenderung melakukan kewajiban pembayaran pajak.

2.4 Manajemen Laba

Menurut Riahi dan Bekaoui (2006) menyatakan bahwa manajemen laba terjadi saat laporan keuangan diubah manajer untuk menyesuaikan pemangku kepentingan yang berisi kinerja ekonomi perusahaan yang dapat mempengaruhi hasil yang dilaporkan. Sedangkan menurut Tuanakotta (2013) manajemen laba merupakan bagian-bagian dari rekayasa keuangan yang lazim di pasar modal. Manajemen laba juga termasuk tindakan agresivitas pajak dimana manajemen

laba berusaha memanfaatkan setiap kesempatan yang ada berdasarkan peraturan namun dengan cara yang tepat. Menurut Scott (2012) terdapat beberapa pola dalam manajemen laba, yaitu

1. *Taking a bath*: Terjadi saat ada tekanan organisasional di saat pergantian manajemen baru.
2. *Income minimization*: Terjadi saat perusahaan memiliki profit sangat tinggi supaya tidak mendapat perhatian oleh pihak yang berkepentingan.
3. *Income maximization*: Menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih tinggi daripada laba sesungguhnya.
4. *Income smoothing*: Laba akuntansi dibuat relatif konsisten dari periode ke-periode.

Pihak manajemen sengaja menurunkan atau meningkatkan laba untuk mengurangi masalah yang dapat terjadi dalam pelaporan laba, sehingga perusahaan terlihat stabil. Berdasarkan kalimat tersebut, disimpulkan jika manajemen laba merupakan tindakan yang dilakukan manajemen untuk memanipulasi laba untuk kepentingan manajemen. Manajemen laba yang diukur pada penelitian ini menggunakan pendekatan distribusi laba yaitu titik perubahan laba nol atau positif dengan titik perubahan laba negatif (Philips et al., 2003). Menurut Philips et al. (2003) rumus pengukuran dengan pendekatan distribusi laba sebagai berikut:

$$\Delta E = \{NI(i_t) - NI(i_{t-1})\} MVE_{i(t-1)}$$

Keterangan:

ΔE = Distribusi Laba

NI_t = Laba bersih tahun t

$NI_{i(t-1)}$ = Laba bersih tahun t- 1

$MVE_{i(t-1)}$ = *Market Value Equity* perusahaan I pada tahun t-1 Perusahaan akan dikelompokkan ke dalam perusahaan yang melakukan penghindaran perubahan laba:

- a. $EM = 1$, apabila nilai $\Delta E \geq 0 \rightarrow$ *small profit firms*
- b. $EM = 0$, apabila nilai $\Delta E < 0 \rightarrow$ *small loss firms*

2.5 Pajak Tanggungan

2.5.1 Definisi Pajak Tanggungan

Pajak tanggungan menurut PSAK No. 46 adalah jumlah pajak penghasilan (PPh) yang bisa dipulihkan di waktu mendatang dengan adanya: perbedaan temporer, akumulasi rugi pajak, dan akumulasi kredit pajak. Sedangkan menurut Waluyo (2012), aset pajak tanggungan digambarkan sebagai aktiva yang terjadi jika terdapat perbedaan waktu menyebabkan koreksi positif sehingga dapat berakibat pada beban pajak menurut akuntansi komersial lebih kecil dibandingkan dengan beban pajak menurut undang- undang pajak. Sehingga aset pajak tanggungan dapat disebabkan jumlah pajak terpulihkan pada periode mendatang sebagai akibat dari perbedaan temporer, akumulasi rugi pajak serta sisa dari kompensasi kerugian. Besar dari aset pajak tanggungan dicatat jika dimungkinkan adanya realisasi manfaat pajak di masa yang akan datang.

2.5.2 Penilaian dan Pengakuan

Menurut PSAK No. 46 pendekatan akuntansi komersial digunakan untuk menghitung pajak yang harus dibayar pada akhir tahun. Hasil perhitungan beban

PPh ini penerapannya ada di laporan keuangan dan dijadikan sebagai dasar. Artinya PPh yang dihitung WP atas dasar laba kotor tidak langsung ditetapkan sebagai beban pajak kini. Perbedaan mutlak ini terjadi karena perbedaan pengakuan unsur pendapatan. Sementara itu laba yang sifatnya relatif disebabkan perbedaan pengakuan jangka waktu masa manfaat dalam menghitung beban penyusutan. Perbedaan ini sifatnya tidak mutlak selamanya, melainkan hanya sementara saja karena sifatnya hanya perbedaan waktu. Jika tarif pajak diterapkan pada laba komersial dengan PKP, maka hasilnya berbeda. Perbedaan ini yang disebut dengan istilah pajak tangguhan. Jika laba akuntansi lebih besar daripada laba pajak maka akan terbentuk kewajiban pajak tangguhan, sebaliknya bila laba akuntansi lebih kecil daripada laba pajak maka akan terbentuk aset pajak tangguhan.

2.5.3 Aset dan Liabilitas Pajak Tangguhan

Aset pajak tangguhan timbul karena beda temporer yang dapat dikurangi, artinya dapat mengurangi besarnya pajak di masa datang. Sedangkan kewajiban pajak tangguhan timbul karena beda temporer kena pajak artinya kemungkinan dapat menambah besarnya pajak di masa yang akan datang. Menurut PSAK No. 46 paragraf 26 tentang Akuntansi PPh menjelaskan bahwa saldo rugi fiskal yang dapat di kompensasi diakui sebagai aset pajak tangguhan apalagi besar kemungkinan bahwa laba fiskal pada masa depan memadai untuk di kompensasi.

Sedangkan pada paragraf 28 (dua puluh delapan) mengatur mengenai penilaian kembali aset pajak tangguhan. Pada setiap tanggal neraca, perusahaan

menilai kembali aset pajak tangguhan yang tidak diakui. Perusahaan mengakui aset pajak tangguhan yang sebelumnya tidak diakui apabila laba fiskal pada masa depan akan tersedia untuk pemulihannya. Berdasarkan Undang-Undang No. 36 tahun 2008 (UU PPh) pasal 6 ayat (2) bahwa apabila laba kotor setelah pengurangan terdapat keraguan, maka keraguan tersebut di kompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun. Peneliti memilih variabel pajak tangguhan dengan menggunakan pengukuran dalam penelitian ini, berikut rumus pajak tangguhan menurut Harnanto (2003):

$$\text{Pajak Tangguhan} = \frac{\text{Beban Pajak Tangguhan}}{\text{Total Asset } t + \text{total asset } t=1} \times 100\%$$

2.6 *Leverage*

2.6.1 *Definisi Leverage*

Menurut Syamsuddin (2001), *leverage* adalah kemampuan perusahaan memperbesar tingkat penghasilan dengan aktiva.

2.6.2 *Tujuan dan Manfaat Leverage*

Menurut Hery (2017), tujuan dan manfaat *leverage* adalah sebagai berikut:

1. Modal perusahaan diketahui dari kewajiban perusahaan.
2. Semua kewajiban dinilai dari kemampuan aset perusahaan.
3. Utang dan modal dibiayai dari aset perusahaan.
4. Menilai seberapa pengaruh utang dan modal terhadap pembiayaan aset perusahaan.

5. Mengukur berapa bagian dari setiap rupiah aset dan modal yang dijadikan jaminan utang bagi kreditor dan jaminan modal bagi pemilik.

2.6.3 Pengukuran *Leverage*

Menurut Periyansya (2015) terdapat macam-macam pengukuran dalam menghitung rasio *leverage* di antaranya berdasarkan kerangka konseptual akuntansi keuangan yaitu:

1. *Total Debt to Equity Ratio* (Rasio Utang Terhadap Ekuitas)

Perbandingan antara utang dengan ekuitas tentang penanaman perusahaan yang menunjukkan kemauan modal sendiri untuk memenuhi seluruh kewajiban (Kasmir, 2015). Besaran utang perusahaan tidak boleh melebihi modal sendiri. Menurut Kasmir (2015), rasio ini dapat dihitung dengan rumus yaitu:

$$\textbf{Total Debt to Equity Ratio} = \frac{\text{Ekuitas}}{\text{Total Liabilitas}} \times 100\%$$

2. *Total Debt to Total Asset Ratio* (Rasio Utang Terhadap Total Aktiva)

Rasio ini menunjukkan seberapa besar bagian dari keseluruhan aktiva yang di belanjakan oleh utang (Kasmir, 2015). Rasio ini juga menunjukkan sejauh mana utang yang bisa ditutupi oleh aktiva. Menurut Kasmir (2015), rasio ini dapat dihitung dengan rumus yaitu:

$$\textbf{Total Debt to Asset Ratio} = \frac{\text{Total Aktiva}}{\text{Total Hutang}} \times 100\%$$

3. *Times Interest Earned Ratio*

Rasio yang menunjukkan kemampuan perusahaan dalam membayar beban bunga pada masa yang akan datang. Berikut ini adalah rumus

Times Interest Earned Ratio menurut Brigham (2012):

$$\text{Times Interest Earned Ratio} = \frac{\text{Beban Bunga}}{\text{Debit}} \times 100\%$$

Penelitian ini menggunakan *Debt to Asset Ratio*. Pajak perusahaan dipengaruhi tingkat *leverage*. Semakin kecil rasio ini maka kondisi keuangan perusahaan semakin aman.

2.7 *Capital Intensity*

Menurut Sartono (2010) intensitas modal merupakan rasio yang menggambarkan berapa jumlah aset perusahaan diinvestasikan dalam bentuk aktiva tetap. Mengaitkan aset tetap (intensitas modal) dan persediaan (intensitas persediaan) dengan aktivitas investasi perusahaan. Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Pasal 6 ayat 1 (b) tentang PPh menyatakan bahwa penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat di atas 1 (satu) tahun bisa dikurangkan dari laba kotor. Menurut Hanum (2013), semakin besar aset tetap maka semakin besar beban depresiasi sehingga laba sebelum pajak berkurang. Hal ini mengakibatkan PKP menjadi lebih kecil. Rasio yang digunakan adalah membandingkan antara total aset tetapnya. Berikut rumus *Capital Intensity* menurut Sartono (2010):

$$\text{Capital Intensity} = \frac{\text{Aset Tetap}}{\text{Aset Penjualan}} \times 100\%$$

2.8 Kerangka Konseptual

2.8.1 Teori Keagenan

Menurut Daniri (2005), teori agensi atau juga disebut teori keagenan sebagai bentuk bahwa perusahaan berlaku sebagai “agen” bagi para pemegang saham sehingga bertindak penuh kesadaran bagi kepentingan sendiri bukan sebagai pihak yang arif dan bijaksana, serta adil. Dalam penelitian ini yang berperan sebagai *principle* yaitu negara atau pemerintahan, sedangkan yang berperan sebagai *agent* yaitu perusahaan. Antara *agent* dan *principal* pasti ada masalah yang disebabkan perbedaan kepentingan, sehingga berakibat adanya informasi yang asimetri. Scott (2015) menyatakan bahwa ketimpangan informasi apabila beberapa pihak terkait pada transaksi bisnis lebih punya informasi.

Dalam penelitian ini, yang berperan sebagai *principal* yaitu pemerintah. Sedangkan *agent* dalam penelitian ini yaitu perusahaan. Dengan adanya konflik antara pemerintah dengan perusahaan dimana pemerintah berusaha mendapatkan penerimaan negara dari pajak, namun perusahaan yang memiliki kewajiban membayar pajak menganggap pajak sebagai beban. Beban tersebut nantinya mengurangi laba dari perusahaan tersebut. Maka perusahaan berusaha meminimalkan beban pajak dengan mengecilkan laba perusahaan.

Semakin tinggi laba perusahaan, semakin tinggi pula pajak yang dibayarkan perusahaan. Sehingga perusahaan akan melakukan manajemen laba sebagai bagian dari agresivitas pajak. Pada laporan keuangan, hasil dari manajemen laba yang dilakukan perusahaan bisa dilihat jika perusahaan

sebenarnya mampu atau tidak mampu untuk melunasi kewajibannya. Kemampuan tersebut dapat diukur dengan melihat seberapa besar aset perusahaan jika tidak mampu melunasi pajaknya, perusahaan akan menjual aset miliknya. Hasilnya, perusahaan menganggap jika laba perusahaan yang terdiri dari laba akuntansi dan fiskal terdapat perbedaan yang jauh setelah dilakukannya manajemen laba. Hal tersebut berdampak terhadap pajak tangguhan perusahaan dimana kewajiban pajak tangguhan perusahaan akan semakin besar.

2.8.2 Pengaruh Manajemen Laba terhadap Agresivitas Pajak

Manajemen laba terjadi saat laporan keuangan diubah manajer untuk menyiasatkan pemangku kepentingan yang berisi kinerja ekonomi perusahaan yang dapat mempengaruhi hasil yang dilaporkan (Riahi dan Bekaoui, 2006). Menurut Cahyani (2016) perusahaan menggunakan manajemen laba untuk mengurangi beban pajak terutang yang akan mengurangi penghasilan kena pajak, sehingga perusahaan dapat menghemat pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Fadli (2016) menganggap bahwa tindakan manajemen laba didasari tujuan dan maksud tertentu. Pajak menjadi masalah bagi perusahaan karena membayar pajak mempengaruhi besarnya laba bersih perusahaan. Laba menjadi indikator keberhasilan manajemen dalam mengelola perusahaan. Manajemen akan melaporkan laba disesuaikan dengan tujuan untuk meminimalkan penghasilan kena pajak perusahaan. Semakin baik dan agresif perusahaan dalam melakukan perencanaan terhadap laba, maka semakin meningkat agresivitas pajak perusahaan itu.

Penelitian Saputra (2017) menunjukkan semakin tinggi manajemen laba maka semakin agresif perusahaan dalam mengurangi beban pajak penghasilannya. Dengan demikian, peneliti mengambil kesimpulan jika manajemen laba berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Dibuktikan dengan teori dimana semakin perusahaan melakukan manajemen laba untuk mengecilkan laba supaya beban pajak yang dibayarkan rendah, hasilnya persentase agresivitas pajak perusahaan tersebut cenderung meningkat.

2.8.3 Pengaruh Pajak Tangguhan terhadap Agresivitas Pajak

Menurut PSAK No. 46, pajak tangguhan yaitu jumlah PPh yang bisa dipulihkan di waktu mendatang dengan adanya: perbedaan temporer, akumulasi rugi pajak, dan akumulasi kredit pajak. Menurut Kalbuana, dkk (2017) beban pajak tangguhan tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. Beban pajak tangguhan menggunakan pendekatan laba rugi.

Menurut Anggraini, dkk (2019) metode pajak tangguhan menggunakan pendekatan laba rugi atas perbedaan perlakuan dalam laporan laba rugi dari komersial maupun fiskal. Dengan pendekatan laba rugi, dimana dikaitkan dengan *book tax differences* bahwa semakin tinggi laba akuntansi dibandingkan dengan laba fiskal bisa dikatakan perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak. Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa pajak tangguhan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.8.4 Pengaruh *Leverage* terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Syamsuddin (2001), *leverage* adalah kemampuan perusahaan memperbesar tingkat penghasilan dengan aktiva. Perusahaan dengan biaya operasi tetap, dipastikan perusahaan menggunakan *leverage*. Penggunaan *leverage* menimbulkan beban dan risiko ke perusahaan, terlebih keadaan perusahaan memburuk.

Penelitian yang dilakukan oleh Fadli (2016) berpendapat jika perusahaan dengan utang tinggi menimbulkan biaya bunga yang semakin tinggi. Biaya bunga yang tinggi berpengaruh turunnya beban pajak perusahaan. Semakin tinggi utang perusahaan maka nilai CETR perusahaan semakin rendah. Penelitian Hidayat dan Fitria (2018) mengatakan bahwa *leverage* merupakan utang perusahaan untuk membiayai aktiva. Perusahaan dengan *leverage* tinggi, tingkat agresivitas pajak perusahaan juga tinggi. Penelitian yang dilakukan oleh Natalya (2018) apabila perusahaan memiliki hutang besar maka besar juga beban bunga yang nantinya laba berkurang, sehingga dengan berkurangnya laba maka mengurangi beban pajak dalam satu periode berjalan. Perusahaan yang tingkat *leveragenya* tinggi tidak mungkin agresif dalam perpajakan karena stabilitas laba selama periode berjalan terjaga dengan baik. Maka peneliti menyimpulkan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.8.5 Pengaruh *Capital Intensity* terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Sartono (2010) intensitas modal yaitu rasio yang menggambarkan berapa jumlah aset perusahaan diinvestasikan dalam bentuk aktiva tetap. Aktivitas investasi dengan mengaitkan investasi berbentuk aset tetap dan

persediaan. Penelitian yang dilakukan Hidayat dan Fitria (2018) mendefinisikan *capital intensity* merupakan ukuran perusahaan dalam berinvestasi. *Capital intensity* berhubungan dengan investasi berbentuk aset tetap. Jika jumlah *fix asset* yang dimiliki perusahaan tinggi maka beban penyusutan tinggi dan laba perusahaan turun. Jika laba perusahaan turun beban pajak perusahaan ikut turun.

Penelitian yang dilakukan oleh Natalya (2018) membuktikan jika tingkat aktiva tetap perusahaan tinggi memiliki beban pajak yang lebih rendah. *Capital intensity* berakibat terhadap bermacam-macam tindakan agresivitas pajak di suatu perusahaan yang berada di Indonesia. Dengan terdapat kaitan *capital intensity ratio* dengan agresivitas pajak, perusahaan waspada dalam memutuskan perolehan aset tetap. Metode penyusutan aset didorong oleh undang-undang pajak, bahwa biaya apresiasi dapat dikurangi sebelum pajak. Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa *capital intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.9 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu digunakan peneliti sebagai dasar dan acuan serta tambahan informasi untuk melakukan penelitian ini. Terdapat beberapa penelitian yang menunjukkan hasil yang sama dengan penelitian ini, namun beberapa penelitian yang lain menunjukkan hasil berbeda dengan penelitian ini.

Cahyani (2016) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Manajemen Laba dan *Corporate Social Responsibility* terhadap agresivitas Pajak”. Subjek penelitian perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama tahun 2010-2014. Objek penelitian agresivitas pajak. Menggunakan metode

regresi berganda. Hasil penelitian manajemen laba tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak sedangkan *corporate social responsibility* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Fadli (2016) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Likuiditas, *Leverage*, Komisaris Independen, Manajemen Laba, dan Kepemilikan Institusional terhadap agresivitas Pajak”. Subjek penelitian perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI selama periode 2011-2013. Objek penelitian agresivitas pajak. Menggunakan metode regresi berganda. Hasil penelitian likuiditas, *leverage*, komisaris independen, manajemen laba, kepemilikan institusional berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Kalbuana, dkk (2017) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Kepemilikan Manajerial, Beban Pajak Tangguhan, dan Tingkat Pajak Efektif terhadap Penghindaran Pajak di Indonesia. Subjek penelitian perusahaan sektor perbankan yang terdaftar di BEI periode 2010-2014. Objek penelitian penghindaran pajak. Menggunakan metode regresi berganda. Hasil penelitian kepemilikan manajerial dan beban pajak tangguhan tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Sedangkan tingkat pajak efektif berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Saputra (2017) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Manajemen Laba dan *Book-Tax Differences* terhadap agresivitas Pajak Perusahaan (Studi Pada Perusahaan yang Terdaftar dalam LQ45 di BEI periode 2010-2014)”.

Subjek penelitian perusahaan yang terdaftar di LQ45 selama periode 2010-2014. Objek penelitian agresivitas pajak. Menggunakan metode regresi berganda. Hasil penelitian manajemen laba dan *book-tax differences* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Hidayat dan Fitria (2018) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh *Capital Intensity*, *Inventory Intensity*, Profitabilitas, dan *Leverage* terhadap agresivitas Pajak”. Subjek penelitian perusahaan manufaktur sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI selama periode 2013-2017. Objek penelitian agresivitas pajak. Menggunakan metode regresi berganda. Hasil penelitian *capital intensity* dan *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Sedangkan *inventory intensity* dan profitabilitas tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Natalya (2018) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh *Capital Intensity*, *Leverage*, dan Profitabilitas Terhadap *Tax Agresivity* dengan Kinerja Pasar sebagai Variabel *Moderating*”. Subjek penelitian perusahaan manufaktur sektor konsumsi barang industri yang terdaftar di BEI selama periode 2010-2016. Objek penelitian agresivitas pajak. Menggunakan metode regresi berganda. Hasil penelitian profitabilitas tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak sedangkan *capital intensity*, *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Moderasi kinerja pasar tidak mampu memperkuat pengaruh *capital intensity* terhadap *tax aggressivity*, moderasi kinerja pasar tidak mampu memperkuat pengaruh *leverage* terhadap *tax agresivity* dan moderasi kinerja pasar mampu memperkuat pengaruh profitabilitas terhadap *tax agresivity*.

Aggraini, dkk (2019) melakukan penelitian yang berjudul “Pengaruh Beban Pajak Tanggahan terhadap Penghindaran Pajak dengan Komite Audit sebagai Moderasi”. Subjek penelitian perusahaan sektor pertambangan batu bara yang terdaftar di BEI selama periode 2013-2017. Objek penelitian penghindaran pajak. Menggunakan metode resesi berganda. Hasil penelitian beban pajak tanggahan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Berikut ini adalah Tabel yang menjabarkan beberapa penelitian terdahulu yang dapat digunakan sebagai referensi dalam penelitian ini:

2 Penelitian Terdahulu

Tabel 2.2.
Penelitian Terdahulu

Peneliti	Variabel	Objek	Hasil Penelitian
Cahyani (2016).	Independen : X ₁ (Manajemen Laba) X ₂ (<i>Corporate Social Responsibility</i>) Dependen : Y (Agresivitas Pajak)	Sejumlah 42 perusahaan manufaktur Yang terdaftar di BEI selama 5 tahun.	Manajemen Laba memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. <i>Corporate Social Responsibility</i> memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak perusahaan.
Fadli (2016)	Independen : X ₁ (Likuiditas) X ₂ (<i>Leverage</i>) X ₃ (Komisaris Independen) X ₄ (Manajemen Laba) X ₅ (Kepemilikan Institusional) Dependen : Y (Agresivitas Pajak)	Sebanyak 120 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2013.	1. Likuiditas memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 2. <i>Leverage</i> memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 3. Komisaris Independen memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 4. Manajemen Laba memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

			5. Kepemilikan Institusional tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.
Kalbuana, dkk (2017).	<p>Independen :</p> <p>X₁ (Kepemilikan Manajerial)</p> <p>X₂ (Beban Pajak Tangguhan)</p> <p>X₃ (Tingkat Pajak Efektif)</p> <p>Dependen :</p> <p>Y (Penghindaran pajak)</p>	<p>Sebanyak 150 perusahaan yang terdaftar di BEI periode 2010-2014</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kepemilikan manajerial tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. 2. Beban Pajak Tangguhan Tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. 3. Tingkat Pajak Efektif memiliki pengaruh positif terhadap penghindaran pajak.
Saputra (2017).	<p>Independen :</p> <p>X₁ (Manajemen Laba)</p> <p>X₂ (<i>Book-Tax Difference</i>)</p> <p>Dependen :</p> <p>Y (Agresivitas Pajak)</p>	<p>Sebanyak 23 perusahaan yang terdaftar dalam LQ45 di BEI periode 2010-2014.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manajemen Laba memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 2. <i>Book-Tax Difference</i> tidak memiliki pengaruh negatif terhadap agresivitas pajak.
Hidayat dan Fitria (2018).	<p>Independen :</p> <p>X₁ = (<i>Capital Intensity</i>)</p> <p>X₂ = (<i>Inventory Intensity</i>)</p> <p>X₃ = (Profitabilitas)</p> <p>X₄ = (<i>Leverage</i>)</p> <p>Dependen :</p> <p>Y = Agresivitas Pajak.</p>	<p>Sebanyak 42 perusahaan manufaktur di sektor industri barang konsumsi yang terdaftar di BEI periode 2013-2017.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Capital Intensity</i> memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 2. <i>Inventory Intensity</i> tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak. 3. Profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak. 4. <i>Leverage</i> memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Natalya (2018)	Independen : $X_1 = (\text{Capital Intensity})$ $X_2 = (\text{Leverage})$ $X_3 = (\text{Profitabilitas})$ Dependen : $Y = \text{Agresivitas Pajak}$ Moderasi: $Z = \text{Kinerja Pasar}$	Sebanyak 20 perusahaan manufaktur sektor konsumsi barang industri.	<ol style="list-style-type: none"> 1. <i>Capital Intensity</i> memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 2. <i>Leverage</i> memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak. 3. Profitabilitas tidak memiliki pengaruh terhadap agresivitas pajak.
Aggraini, dkk (2019)	Independen : $X = \text{Beban Pajak Tangguhan}$	Sebanyak 8 perusahaan pertambahan	Beban pajak tangguhan memiliki pengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Sumber: Penelitian Terdahulu

2.10 Pengembangan Hipotesis

2.10.1 Pengaruh Manajemen Laba terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Riahi dan Bekaoui (2006) menyatakan bahwa manajemen laba terjadi saat laporan keuangan diubah manajer untuk menyalurkan pemangku kepentingan yang berisi kinerja ekonomi perusahaan yang dapat mempengaruhi hasil yang dilaporkan. Menurut Cahyani (2016) perusahaan menggunakan manajemen laba untuk mengurangi beban pajak terutang yang akan mengurangi penghasilan kena pajak, sehingga perusahaan dapat menghemat pajak. Penelitian yang dilakukan oleh Fadli (2016) menganggap bahwa tindakan manajemen laba didasari tujuan dan maksud tertentu. Pajak menjadi masalah bagi perusahaan karena membayar pajak mempengaruhi besarnya laba bersih perusahaan. Laba menjadi indikator keberhasilan manajemen dalam mengelola perusahaan. Manajemen akan melaporkan laba disesuaikan dengan tujuan untuk meminimalkan penghasilan kena pajak perusahaan. Semakin baik dan agresif

perusahaan dalam melakukan perencanaan terhadap laba, maka semakin meningkat agresivitas pajak perusahaan itu.

Penelitian Saputra (2017) menunjukkan semakin tinggi manajemen laba maka semakin agresif perusahaan dalam mengurangi beban pajak penghasilannya. Dengan demikian, peneliti mengambil kesimpulan jika manajemen laba berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Dibuktikan dengan teori dimana semakin perusahaan melakukan manajemen laba untuk mengecilkan laba supaya beban pajak yang dibayarkan rendah, hasilnya persentase agresivitas pajak perusahaan tersebut cenderung meningkat.

H_{a1} : Manajemen Laba berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.10.2 Pengaruh Pajak Tangguhan terhadap Agresivitas Pajak

Menurut PSAK No. 46, pajak tangguhan yaitu jumlah PPh yang bisa dipulihkan di waktu mendatang dengan adanya: perbedaan temporer, akumulasi rugi pajak, dan akumulasi kredit pajak. Menurut Kalbuana, dkk (2017) beban pajak tangguhan tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. Beban pajak tangguhan menggunakan pendekatan laba rugi, dimana rintangan dari pendekatan ini adalah pergerakan yang akan diakui sebagai pajak tangguhan dalam laporan laba rugi.

Menurut Anggraini, dkk (2019) metode pajak tangguhan menggunakan pendekatan laba rugi atas perbedaan perlakuan dalam laporan laba rugi dari komersial maupun fiskal. Dengan pendekatan laba rugi, dimana dikaitkan dengan *book tax differences* bahwa semakin tinggi laba akuntansi dibandingkan

dengan laba fiskal bisa dikatakan perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak. Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa pajak tangguhan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Anggraini, dkk (2019) yang menunjukkan hasil bahwa pajak tangguhan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, maka hipotesis penelitian yang hendak diajukan untuk diuji adalah:

H_{a2} : Pajak Tangguhan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.10.3 Pengaruh *Leverage* terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Syamsuddin (2001), *leverage* adalah kemampuan perusahaan memperbesar tingkat penghasilan dengan aktiva. Perusahaan dengan biaya operasi tetap, dipastikan perusahaan menggunakan *leverage*. Penggunaan *leverage* menimbulkan beban dan risiko ke perusahaan, terlebih keadaan perusahaan memburuk.

Penelitian yang dilakukan oleh Fadli (2016) berpendapat jika perusahaan dengan utang tinggi menimbulkan biaya bunga yang semakin tinggi. Biaya bunga yang tinggi berpengaruh turunnya beban pajak perusahaan. Semakin tinggi utang perusahaan maka nilai CETR perusahaan semakin rendah. Penelitian Hidayat dan Fitria (2018) mengatakan bahwa *leverage* merupakan utang perusahaan untuk membiayai aktiva. Perusahaan dengan *leverage* tinggi, tingkat agresivitas pajak perusahaan juga tinggi.

Penelitian yang dilakukan oleh Natalya (2018) apabila perusahaan memiliki hutang besar maka besar juga beban bunga yang nantinya laba sedikit, sehingga dengan berkurangnya laba maka mengurangi beban pajak dalam satu periode berjalan. Perusahaan yang tingkat *leveragenya* tinggi tidak mungkin agresif dalam perpajakan karena stabilitas laba selama periode berjalan terjaga dengan baik. Maka peneliti menyimpulkan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Fadli (2016), Hidayat dan Fitria (2018), dan Natalya (2018) yang menunjukkan hasil bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, maka hipotesis penelitian yang hendak diajukan untuk diuji adalah:

H_{a3} : *Leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2.10.4 Pengaruh *Capital Intensity* terhadap Agresivitas Pajak

Menurut Sartono (2010) intensitas modal yaitu rasio yang menggambarkan berapa jumlah aset perusahaan diinvestasikan dalam bentuk aktiva tetap. Aktivitas investasi dengan mengaitkan investasi berbentuk aset tetap dan persediaan. Penelitian yang dilakukan Hidayat dan Fitria (2018) mendefinisikan *capital intensity* merupakan ukuran perusahaan dalam berinvestasi. *Capital intensity* berhubungan dengan investasi berbentuk aset tetap. Jika jumlah *fix asset* yang dimiliki perusahaan tinggi maka beban penyusutan tinggi dan laba perusahaan turun. Jika laba perusahaan turun beban pajak perusahaan ikut turun.

Penelitian yang dilakukan oleh Natalya (2018) membuktikan jika tingkat aktiva tetap perusahaan tinggi punya beban pajak yang lebih rendah. *Capital intensity* berakibat terhadap bermacam-macam tindakan agresivitas pajak di suatu perusahaan yang berada di Indonesia. Dengan terdapat kaitan *capital intensity ratio* dengan agresivitas pajak, perusahaan waspada dalam memutuskan perolehan aset tetap. Metode penyusutan aset didorong oleh undang-undang pajak, bahwa biaya apresiasi dapat dikurangi sebelum pajak. Sehingga peneliti menyimpulkan bahwa *capital intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Menurut penelitian yang dilakukan oleh Hidayat dan Fitria (2018) dan Natalya (2018) yang menunjukkan hasil bahwa *capital intensity* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, maka hipotesis penelitian yang hendak diajukan untuk diuji adalah:

Ha4 : Capital Intensity berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.