

BAB II

PAJAK, PERENCANAAN PAJAK, AGRESIVITAS PAJAK, UKURAN PERUSAHAAN, INTENSITAS MODAL, *LEVERAGE*

A. Pajak

1. Pengertian Pajak

Definisi pajak menurut Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan pada pasal 1 ayat 1 adalah “kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat”. Sedangkan Mardiasmo (2016) mendefinisikan pajak merupakan “iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi) yang langsung ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Berdasarkan definisi diatas maka dapat diuraikan bahwa pajak merupakan kontribusi dari rakyat kepada negara dalam bentuk iuran wajib yang dipungut atau diserahkan melalui pemerintah serta dapat dipaksakan karena berdasarkan undang-undang. Iuran yang diberikan tersebut tidak mendapatkan jasa timbal balik secara nyata yang diberikan dari pemerintah langsung kepada individu. Sebab guna iuran itu nanti

akan digunakan untuk membiayai belanja negara yang tujuannya untuk membangun kesejahteraan seluruh rakyat bersama.

2. Fungsi Pajak

Peranan pajak itu sangat penting bagi negara. Anggaran yang bersumber dari pajak digunakan untuk segala keperluan pembangunan dan kepentingan publik seperti; pembiayaan pendidikan, kesehatan, pensiun, dan kendaraan transportasi umum. Sehingga dapat dikatakan bahwa pajak merupakan dana yang berasal dari rakyat dan diberikan kembali untuk kepentingan rakyat. Menurut Mardiasmo (2016) terdapat dua fungsi pajak, yaitu :

a. Fungsi Anggaran (*Budgetair*)

Dalam fungsi ini pajak merupakan salah satu sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran.

b. Fungsi Mengatur (*Regulerend*)

Dalam fungsi ini pajak berguna sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintahan dalam bidang sosial dan ekonomi.

Sedangkan menurut Putra (2019), selain dua fungsi pajak diatas masih terdapat dua fungsi lain yaitu :

a. Fungsi Stabilitas

Fungsi ini menjadi salah satu cara pemerintah untuk menstabilkan harga sehingga inflansi dapat dikendalikan.

b. Fungsi Redistribusi Pendapatan

Pada fungsi ini pajak digunakan untuk kepentingan umum, termasuk pembangunan. Perencanaan pembangunan tersebut dilakukan dengan tujuan membuka lapangan pekerjaan untuk masyarakat.

3. Syarat Pemungutan Pajak

Menurut Mardiasmo (2018), agar proses pemungutan pajak dapat dikatakan adil sehingga mengurangi perlawanan dan penghindaran maka, harus dapat memenuhi syarat sebagai berikut :

- a. Pajak harus adil dalam pemungutannya (syarat keadilan)
- b. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang yang berlaku (syarat yuridis)
- c. Perekonomian tidak terganggu (syarat ekonomis)
- d. Pajak harus efisien dalam pemungutannya (syarat finansial)
- e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana.

4. Sistem Pemungutan Pajak

Terdapat tiga macam sistem pemungutan pajak menurut Mardiasmo (2018) yang masing-masingnya adalah sebagai berikut :

- a. *Official Assessment System (OAS)*

Merupakan sistem pemungutan yang wewenangnya diberikan kepada

pemerintah (fiskus) dalam menentukan besarnya pajak terutang yang wajib dibayarkan oleh wajib pajak. Ciri-ciri dari sistem ini adalah :

1. Fiskus diberi wewenang dalam menentukan besaran pajak terutang.
2. Wajib pajak bersifat pasif.
3. Timbulnya utang pajak setelah keluarnya surat ketentuan pajak oleh pemerintah (fiskus).

b. *Self-Assessment System (SAS)*

Merupakan sistem pemungutan pajak yang wewenangnya diberikan kepada wajib pajak dalam menentukan besarnya pajak terutang. Ciri-ciri dari sistem ini adalah :

1. Wajib pajak berhak menentukan atau menghitung sendiri besarnya pajak terutang.
2. Wajib pajak aktif dimulai dari menghitung, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang.
3. Pemerintah tidak boleh ikut campur dan hanya bertugas mengawasi.

c. *Withholding System (WS)*

Merupakan sistem pemungutan pajak yang wewenangnya diberikan kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan pula wajib pajak yang bersangkutan) untuk memotong atau memungut pajak yang terutang oleh wajib pajak. Ciri-ciri dari sistem ini adalah wewenang memotong atau memungut pajak yang terutang pada pihak ketiga yaitu selain fiskus dan wajib pajak.

Indonesia menerapkan sistem *self-assessment system* (SAS) dalam pemungutan pajaknya. Sistem ini telah digunakan sejak tahun 1983 yang sebelumnya Indonesia menggunakan *official assessment system* (OAS). Perubahan yang dilakukan secara komprehensif tersebut membawa perubahan bagi pelaksanaan kewajiban perpajakan, terlebih yang berhubungan dengan kegiatan menghitung, membayar, dan melaporkan pajaknya. Namun, dengan adanya sistem *self-assessment system* mampu melibatkan peran aktif wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya. Dalam penerapannya sistem ini mungkin menimbulkan adanya tindakan agresivitas pajak karena wajib pajak berusaha mengurangi besarnya pajak yang harus dibayarkan.

B. Perencanaan Pajak

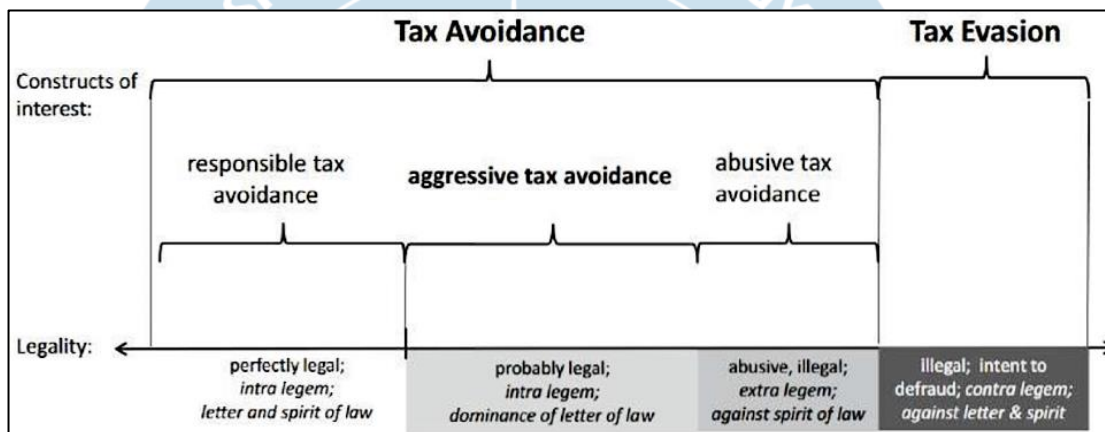
Menurut Pohan (2013) perencanaan pajak atau yang kerap disebut *tax planning* merupakan “usaha yang mencakup perencanaan perpajakan agar pajak yang dibayarkan oleh perusahaan benar-benar efisien”. Dalam hal ini efisien memiliki arti yaitu memperkecil pengeluaran perusahaan untuk membayar pajak. Perusahaan akan berusaha mengurangi pajak sedemikian rupa agar pajak terutang atau pajak-pajak yang lain berada pada posisi rendah. Menurut Pohan (2013) dalam perencanaan pajak terdapat tiga macam cara yang dapat dilakukan wajib pajak untuk meminimalkan beban pajak, diantaranya: penghindaran pajak (*tax avoidance*), penggelapan pajak (*tax evasion*), dan penghematan pajak (*tax saving*). Ketiga cara tersebut masing-masing memiliki pengertian berikut ini

1. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan cara yang tergolong legal dan aman bagi wajib pajak, dimana metode yang digunakan cenderung memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*grey area*) yang ada di undang-undang. Sebagai contoh perusahaan memanfaatkan beban yang bersifat *deductible expense* untuk mengurangi penghasilan, seperti memperbesar jumlah biaya iklan pada tahun-tahun selanjutnya untuk memperkecil penghasilan.
2. Penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan strategi atau perencanaan pajak secara ilegal yang tidak aman bagi wajib pajak karena cara ini bertentangan dengan peraturan undang-undang. Sebagai contoh perusahaan tidak melaporkan SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan), hingga dengan sengaja memanipulasi aset untuk menghindari membayar pajak.
3. Penghematan pajak (*tax saving*) cara ini merupakan cara yang paling aman dalam usaha memperkecil pajak. Dikatakan paling aman karena upaya efisiensi pajak melalui pemilihan alternatif pengenaan pajak. Sebagai contoh mengubah imbalan bentuk natura yang tidak dapat dibiayakan (*non-deductible*) menjadi tunjangan yang dapat dibiayakan (*deductible*). *Deductible* merupakan biaya yang dapat digunakan untuk mengurangi penghasilan, sedangkan *non-deductible* adalah biaya yang tidak dapat mengurangi penghasilan.

Pada dasarnya ketiga cara tersebut memiliki tujuan yang sama yaitu mengecilkan beban pajak perusahaan, akan tetapi penggelapan pajak dilakukan dengan cara yang ilegal atau melanggar hukum, sedangkan penghindaran pajak dan

penghematan pajak dilakukan secara legal dengan memanfaatkan celah yang terdapat dalam undang-undang. Namun tantangan yang kerap dihadapi oleh para aparat pajak adalah penghindaran pajak dan penggelapan pajak. Lenz (2018) memberikan gambaran mengenai tindakan tersebut yang dicantumkan dalam bagan berikut :

Gambar 2.1
Bagan Tax Avoidance dan Tax Evasion



Sumber: Lenz (2018)

Berdasarkan gambar tersebut bahwa dapat diuraikan perencanaan pajak dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*). Pada gambar terlihat bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dibagi menjadi tiga tingkatan yaitu, *responsible tax avoidance*, *aggressive tax avoidance*, dan *abusive tax avoidance*. Ketiga tingkatan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

1. *Responsible tax avoidance* merupakan tingkatan pertama dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*). Ditinjau dari sisi legalitasnya dapat diuraikan bahwa

tingkatan ini *perfectly legal* yang berarti legal secara hukum karena tidak melanggar peraturan. Selain itu terdapat istilah *intra legem*. *Intra legem* merupakan bahasa latin yang berarti diatur sesuai undang-undang. Lebih lanjut, makna *letter and spirit of law* yaitu menaati dan melaksanakan apa yang dimaksudkan dalam undang-undang. Berdasarkan uraian diatas Lenz (2018) menyimpulkan bahwa *responsible tax avoidance* merupakan tindakan perencanaan pajak dengan cara memperkecil pajak terutang tanpa melakukan pelanggaran dalam peraturan undang-undang.

2. *Aggressive tax avoidance* adalah tingkatan kedua dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*). Dari sisi legalitasnya tindakan ini adalah *probably legal* yang berarti sebagian besar aktivitasnya didorong oleh motivasi untuk meminimalkan pajak agar beban pajaknya berada dalam posisi benar-benar rendah. Selain itu tindakan ini termasuk dalam *intra legem* yang berarti sesuai undang-undang. Namun juga tindakan yang *dominance of letter of law* yang berarti terdapat penggunaan kekuasaan yang dominan untuk tidak menaati apa yang dituliskan pada undang-undang. Dengan tidak menaati bukan berarti tindakan ini melanggar. Menurut Lenz (2018) *aggressive tax avoidance* masih diperbolehkan secara hukum. Maka Lenz (2018) menyimpulkan bahwa *aggressive tax avoidance* merupakan tindakan meminimalkan pajak dengan merencanakan transaksi-transaksi yang tujuannya agar pajak terutang diperoleh pada posisi yang rendah namun tetap tidak melanggar hukum.

3. *Abusive tax avoidance* ini adalah tingkatan terakhir pada tindakan penghindaran pajak. Dilihat dari sisi legalitasnya ini sudah merupakan tindakan yang ilegal atau telah menyalahgunakan undang-undang. Pada tingkatan ini termasuk *extra legem* merupakan bahasa latin yang berarti tindakan yang berada diluar undang-undang dan diluar perlindungan hukum. Tingkatan ini juga termasuk dalam *against spirit of law* yang maknanya melawan yang seharusnya tidak dilakukan dalam undang-undang. Berdasarkan uraian tersebut Lenz (2018) menyimpulkan *abusive tax avoidance* merupakan tindakan penghindaran pajak ilegal dengan menyalahgunakan cara yang tidak dimaksudkan oleh hukum. Kegiatan ini dilakukan dengan memanfaatkan peraturan-peraturan yang belum dicantumkan dalam undang-undang.

Berdasarkan gambar tersebut dapat dilihat bahwa selain penghindaran pajak (*tax avoidance*), Lenz (2018) juga menggambarkan mengenai penggelapan pajak (*tax evasion*). Dari gambar tersebut dapat diuraikan bahwa *tax evasion* adalah tindakan yang ilegal dan *intent to defraud* yang berarti dilakukan secara sadar untuk menipu dengan tujuan merugikan orang lain dan membawa keuntungan bagi diri sendiri. Selain itu *tax evasion* juga bersifat *contra legem* yang berarti bertentangan dengan hukum. Ditambah lagi tindakan ini *against to letter and spirit of law* yang maknanya aktivitas ini dilakukan dengan tidak menaati dan melanggar apa yang telah ditentukan dalam hukum undang-undang. Berdasarkan uraian diatas Lenz (2018) menyimpulkan bahwa tindakan penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan tindakan mengurangi beban

pajak dengan cara ilegal atau ekstrem yang dilakukan secara sadar dengan maksud melanggar undang-undang.

Dalam penelitian ini dilakukan penelitian tentang agresivitas pajak dimana itu merupakan tingkatan kedua dari penghindaran pajak. Menurut Lenz (2018) tindakan agresivitas pajak dilakukan dengan membuat interpretasi hukum secara agresif agar tetap masuk dalam cakupan hukum yang ada. Sesuai yang telah dibahas agresivitas pajak merupakan tindakan legal yang masih diperbolehkan dalam praktik penghindaran pajak. Tindakan agresivitas pajak juga merupakan aktivitas penghindaran pajak tahap akhir sebelum perusahaan berusaha menyalahgunakan undang-undang yang akan berujung pada tindakan penghindaran pajak *abusive* yang sifatnya ilegal.

C. Agresivitas Pajak

1. Pengertian Agresivitas Pajak

Sistem pemungutan pajak di Indonesia menggunakan *self-assessment system*. Dalam sistem tersebut terdapat kelebihan dan kelemahan pada pelaksanaannya. Kelebihan *self-assessment system* adalah wajib pajak ikut serta aktif dalam menentukan, menghitung, menyetor, dan melaporkan pajak yang wajib dibayarkan. Selain kelebihan juga terdapat kelemahan yaitu masih sedikit kesadaran masyarakat dalam membayarkan pajak terutang. Dari kelemahan tersebut memungkinkan bahwa dapat timbulnya tindakan agresivitas pajak. Frank, Lynch, dan Rego (2009) mengemukakan definisi agresivitas pajak adalah “suatu tindakan merekayasa

pendapatan kena pajak yang dirancang melalui tindakan perencanaan pajak baik menggunakan cara yang tergolong secara legal (*tax avoidance*) atau ilegal (*tax evasion*)”. Sedangkan definisi menurut Hlaing (2012) agresivitas pajak merupakan “kegiatan perencanaan pajak semua perusahaan yang terlibat dalam usaha mengurangi tingkat pajak efektif”. Maka dapat diartikan agresivitas pajak merupakan tindakan perencanaan pajak dalam rangka mengurangi pajak terutang dengan cara merekayasa pendapatan kena pajak.

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya pada uraian gambar 2.1 bahwa agresivitas pajak merupakan serangkaian dari tindakan penghindaran pajak yang tujuannya memperkecil beban pajak perusahaan. Dalam uraian tersebut dijelaskan bahwa agresivitas pajak merupakan tindakan legal. Apabila dikaitkan dengan definisi agresivitas pajak Frank, Lynch, dan Rego (2009) yang mengatakan bahwa agresivitas pajak dapat tergolong tindakan secara legal atau ilegal. Hal tersebut dikarenakan agresivitas pajak (*aggressive tax avoidance*) berada diantara tindakan *responsible tax avoidance* (legal) dan *abusive tax avoidance* (ilegal). Pengertian *abusive tax avoidance* adalah tindakan ilegal sehingga dapat dikatakan bahwa agresivitas pajak berada diantara tindakan legal (penghindaran pajak) atau ilegal (penggelapan pajak). Namun menurut undang-undang agresivitas pajak masih diperbolehkan oleh hukum sehingga termasuk tindakan legal.

2. Faktor-Faktor yang Memotivasi Tindakan Agresivitas Pajak

Menurut Suandy (2011) terdapat beberapa faktor yang dapat memotivasi wajib pajak untuk melakukan agresivitas pajak, diantaranya :

- a. Jumlah pajak yang harus dibayar. Besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak dapat memotivasi dilakukannya agresivitas pajak karena semakin besar pajak yang harus dibayar, semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran;
- b. Biaya untuk menyuap fiskus. Semakin kecil biaya untuk menyuap fiskus, semakin besar kecenderungan wajib pajak melakukan pelanggaran;
- c. Kemungkinan untuk terdeteksi. Semakin kecil kemungkinan suatu pelanggaran terdeteksi maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran; dan
- d. Besar sanksi. Semakin ringan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran maka semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran.

3. Pengukuran Agresivitas Pajak

Menurut Hanlon dan Heitzman (2010) terdapat dua belas cara yang dapat digunakan untuk mengukur penghindaran pajak perusahaan.

Tabel 2.1

Pengukuran Penghindaran Pajak

No.	Pengukuran	Cara Perhitungan	Keterangan
1	GAAP ETR	$\frac{\text{Worldwide total income tax expense}}{\text{Worldwide total pretax accounting income}}$	Total tax expense per dollar of book income
2	Current ETR	$\frac{\text{Worldwide current income tax expense}}{\text{Worldwide total pretax accounting income}}$	Current tax expense per dollar of book income
3	Cash ETR	$\frac{\text{Worldwide cash taxes paid}}{\text{Worldwide total pretax accounting income}}$	Cash taxes paid per dollar of book income
4	Long-Run Cash ETR	$\frac{\sum(\text{Worldwide cash taxes paid})}{\sum(\text{Worldwide total pretax accounting income})}$	Sum of cash taxes paid over n year divided by the sum of pretax earnings over n years
5	ETR Differential	Statutory ETR – GAAP ETR	The differences of between a firm's GAAP ETR and the statutory ETR
6	DTAX	Error term from the following regression: $\text{ETR differential} * \text{pre-tax book income} = a + b\text{Controls} + e$	The unexplained portion of the ETR differential
7	Total BTD	$\text{Pretax book income} - ((\text{U.S. CTE} + \text{Fgn CTE}) / \text{U.S. STR}) - (\text{NOLt} - \text{NOLt-1})$	The total differences between book and taxable incomes
8	Temporary BTD	$\text{Deffered tax expense} / \text{U.S.STR}$	The total differences between book and taxable incomes
9	Abnormal BTD	$\text{Residual from } \text{BTD}/\text{Tait} = \beta\text{Tait} + \beta\text{mi} + \text{eit}$	A measure of unexplained total book-tax differences
10	Unrecognized tax benefit	Disclosed amount post - FIN48	Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions
11	Tax Shelter Activity	Indicator variable for firms accused for engaging in a tax shelter	Firms identified via firm disclosure, the press, or IRS confidential data
12	Marginal Tax Rate	Simulated marginal tax rate	Present value of taxes on an additional dollar of income

Sumber: Hanlon & Heitzman (2010)

Berdasarkan tabel 2.1 diatas terdapat 12 cara yang dapat digunakan untuk mengukur tingkat penghindaran pajak. Memang tidak semua dari pengukuran tersebut bersifat agresif untuk mengukur agresivitas pajak perusahaan. Namun Hanlon dan Slemrod (2009) dan Hanlon dan Heitzman (2010) menyatakan bahwa terdapat beberapa proksi ETR yang dapat digunakan untuk mengukur agresivitas pajak. Proksi tersebut diantaranya adalah GAAP ETR, *current* ETR (CETR), *cash* ETR. GAAP ETR merupakan pengukuran agresivitas pajak yang dapat dicerminkan dari beban pajak penghasilan dengan laba sebelum kena pajak. *Current* ETR (CETR) adalah pengukuran agresivitas pajak yang dapat dihitung dari hasil pembagian antara beban pajak penghasilan kini dengan laba sebelum pajak. *Cash* ETR merupakan pengukuran agresivitas pajak yang diukur berdasarkan jumlah kas pajak pada tahun berjalan dengan laba sebelum pajak.

Penelitian-penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Surya dan Noerlaela (2016), Aini (2018), Leksono, Albertus, dan Vhalery (2019), Azzam dan Subekti (2019), serta Sadiyah (2020) menggunakan proksi GAAP ETR untuk mengukur agresivitas pajak. Menurut Hanlon dan Heitzman (2010) GAAP ETR merupakan perbandingan rasio beban pajak terhadap laba sebelum pajak yang dilaporkan dalam laporan laba rugi. Beban pajak biasanya terdiri dari kombinasi beban pajak kini dan pajak tangguhan. Beban pajak kini adalah jumlah beban pajak penghasilan yang terutang atas penghasilan kena pajak pada satu periode. Sementara beban pajak tangguhan adalah jumlah pajak penghasilan yang terutang untuk periode mendatang

akibat adanya transaksi beda temporer dalam pajak. Menurut Hanlon dan Heitzman (2010) salah satu keterbatasan dalam GAAP ETR adalah pengukuran ini tidak dapat digunakan dalam pengukuran jangka panjang. Oleh karena GAAP ETR hanya berdasarkan pada data satu periode. Hal tersebut dapat menyebabkan kebiasaan dalam perhitungan agresivitas pajak.

D. Ukuran Perusahaan

Menurut Hartono (2013) ukuran perusahaan merupakan suatu skala dimana dapat mengklasifikasikan besar kecil perusahaan. Untuk mengetahui besar kecilnya suatu usaha dapat ditinjau dari lapangan usaha yang dijalankan. Menentukan skala besar atau kecilnya usaha tersebut dapat dilakukan dengan melihat indikator-indikator ukuran perusahaan. Menurut Brigham dan Houston (2010) ukuran perusahaan dapat diklasifikasikan berdasarkan berbagai cara, antara lain dengan pendapatan, total aset, dan total ekuitas. Berdasarkan definisi tersebut dapat diuraikan bahwa pendapatan merupakan jumlah total laba yang dihasilkan oleh penjualan barang atau jasa yang terkait dengan operasi utama perusahaan. Sedangkan aset merupakan barang atau jasa yang memiliki nilai ekonomi dan dapat menghasilkan manfaat bagi pemiliknya, sehingga total aset adalah jumlah total keseluruhan barang atau jasa yang dimiliki seseorang atau badan. Sementara total ekuitas adalah jumlah yang diinvestasikan di perusahaan oleh investor sebagai imbalan atas saham.

Pada penelitian terdahulu Leksono, Albertus, dan Vhalery (2019), Adnyani dan Astika (2019), serta Azzam (2019) mengukur ukuran perusahaan dengan total aset. Nilai total aset biasanya bernilai sangat besar dibandingkan dengan variabel keuangan lainnya, untuk itu variabel aset diperhalus menjadi log aset atau logaritma natural total aset (Hartono, 2007). Diperhalus memiliki makna agar mengurangi peluang terjadi fluktuasi data yang berlebih maka variabel aset disederhanakan dengan ditransformasi ke dalam logaritma natural (Hartono, 2007).

Ukuran perusahaan dapat digunakan untuk melihat kinerja suatu perusahaan. Semakin besar dan stabil aset yang dimiliki suatu perusahaan maka menunjukkan bahwa perusahaan mempunyai prospek keberlangsungan yang relatif panjang karena dapat menghasilkan laba lebih baik dibandingkan perusahaan dengan total aset kecil. Penggunaan logaritma natural total aset karena jumlah aset dengan nilai ratusan miliar bahkan triliun dapat disederhanakan tanpa mengubah proporsi dari jumlah aset yang sesungguhnya.

E. Intensitas Modal

Menurut Kasmir (2017) menjelaskan bahwa intensitas modal merupakan “jumlah modal perusahaan yang diinvestasikan pada aset tetap perusahaan”. Aset tetap tersebut dapat berbentuk peralatan pabrik, mesin, dan properti. Dengan seiring majunya teknologi penggunaan manfaat aset tetap akan sangat beragam tergantung dari bisnis usaha yang dijalankan. Majunya teknologi membuat perusahaan dapat melakukan

kegiatan operasi secara *offline* (melalui proses produksi dan distribusi) dan *online* (melalui proses kerja sistem penjualan).

Pada perusahaan manufaktur kegiatan operasi dijalankan dengan *offline* dan *online*. Kegiatan itu dilakukan melalui aktivitas produksi secara *offline* yang kemudian hasil produksi tersebut didistribusikan ke berbagai tempat dan memanfaatkan sistem situs atau *website* penjualan untuk memasarkan secara *online*. Dengan dukungan teknologi akan memungkinkan bagi perusahaan manufaktur untuk meningkatkan jumlah aset tetap yang dimiliki. Hal ini disebabkan penjualan dengan sistem *online* saat ini cukup diminati konsumen yang mampu mengakibatkan pada kenaikan jumlah pesanan. Tingkat permintaan yang besar akan memicu tingkat produksi yang tinggi. Dengan begitu akan dibutuhkan aset tetap yang besar dan memadai untuk mendukung operasional perusahaan.

Kepemilikan aset tetap yang besar akan mempengaruhi dalam pembiayaan beban tetap yang ditanggung. Beban tetap tersebut berupa beban depresiasi. Beban depresiasi timbul karena adanya penggunaan aset tetap. Berkaitan dengan itu dalam peraturan perpajakan beban depresiasi dapat dijadikan pengurang penghasilan dalam menentukan pajak terutang. Rodriguez dan Arias (2012) juga menyatakan bahwa aset tetap yang dimiliki perusahaan memungkinkan perusahaan untuk memotong pajak akibat dari depresiasi aset tetap setiap tahunnya. Oleh karena itu kepemilikan aset tetap yang tinggi akan berpengaruh pada pembayaran pajaknya.

F. Leverage

1. Pengertian *Leverage*

Menurut Kasmir (2014) *leverage* merupakan “rasio yang digunakan dalam mengukur sejauh mana aktivitas perusahaan dibiayai oleh utang”. Selain itu, menurut Sukamulja (2019) *leverage* merupakan “rasio yang digunakan untuk menggambarkan proporsi utang perusahaan”. Utang tersebut timbul karena adanya penggunaan pembayaran barang atau jasa yang diperoleh saat ini. Perusahaan yang menggunakan pendanaan dari utang cukup tinggi akan memiliki risiko dalam keberlangsungan usahanya. Hal ini dikarenakan *leverage* merupakan rasio untuk mengukur hutang jangka panjang, apabila perusahaan tidak dapat memenuhi kewajibannya maka perusahaan dapat mengalami risiko kerugian yang serius.

2. Jenis-Jenis *Leverage*

Menurut Sartono (2010) terdapat tiga jenis *leverage* diantaranya yaitu:

- a. *Operating Leverage*, apabila perusahaan memiliki biaya operasi tetap atau biaya modal tetap, maka dikatakan perusahaan menggunakan *leverage* dengan mengharapkan bahwa perubahan penjualan akan mengakibatkan perubahan laba sebelum bunga dan pajak yang lebih besar.
- b. *Financial Leverage*, penggunaan sumber dana yang memiliki beban tetap dengan harapan bahwa akan memberikan tambahan keuntungan yang lebih

besar daripada beban tetapnya sehingga akan meningkatkan keuntungan yang tersedia bagi pemegang saham.

- c. *Combined Leverage*, apabila perusahaan memiliki baik *operating leverage* maupun *financial leverage* dalam usaha untuk meningkatkan keuntungan bagi pemegang saham.

3. Pengukuran *Leverage*

Menurut Sukamulja (2019) terdapat enam cara yang dapat digunakan untuk mengukur tingkat *leverage* pada perusahaan. Berdasarkan tabel 2.2 berikut terdapat enam jenis cara yang dapat dilakukan untuk mengukur *leverage* perusahaan. Pada penelitian terdahulu yaitu Surya dan Noerlaela (2016) serta Sadiyah (2020) mengukur *leverage* menggunakan proksi *debt to asset ratio* (DAR). Sedangkan Aini (2018) mengukur *leverage* dengan *debt to equity ratio* (DER). Pengukuran *debt to asset ratio* (DAR) merupakan rasio ini mengukur seberapa besar jumlah aset perusahaan yang dibiayai oleh hutang. Sedangkan *debt to equity ratio* (DER) merupakan rasio yang digunakan untuk menilai posisi keuangan perusahaan terhadap hutang.

Perusahaan dengan pengelolaan yang baik akan memiliki aset dan kekayaan yang cukup untuk membayar hutang. Pengukuran rasio DAR dapat dilakukan dengan membandingkan total aset dengan total liabilitas atau hutang. Apabila ditemukan nilai DAR tinggi menunjukkan risiko perusahaan yang tinggi pula karena terdapat kemungkinan bahwa perusahaan tidak mampu melunasi kewajiban hutang, sehingga menyebabkan perusahaan kesulitan untuk memperoleh tambahan pinjaman lainnya.

Tabel 2.2

Pengukuran Leverage

No.	Pengukuran	Cara Pengukuran	Keterangan
1	<i>Debt to Asset Ratio</i>	$\frac{\text{Total Liabilitas}}{\text{Total Aset}}$	Mengukur persentase liabilitas terhadap total aset perusahaan.
2	<i>Debt to Equity Ratio</i>	$\frac{\text{Total Liabilitas}}{\text{Total Ekuitas}}$	Mengukur persentase liabilitas terhadap total ekuitas perusahaan.
3	<i>Equity Multiplier</i>	$\frac{\text{Total Aset}}{\text{Total Ekuitas}}$	Mengukur seberapa besar aset perusahaan yang didanai oleh ekuitas.
4	<i>Long Term Debt Ratio</i>	$\frac{\text{Liabilitas Jangka Panjang}}{\text{Liabilitas Jangka Panjang} + \text{Total Ekuitas}}$	Mengukur kemampuan perusahaan dalam melunasi liabilitas jangka panjang.
5	<i>Time Interest Earned Ratio</i>	$\frac{\text{Laba sebelum bunga dan pajak}}{\text{Beban bunga}}$	Mengukur kemampuan perusahaan melunasi beban bunga menggunakan laba yang dihasilkan kegiatan operasi perusahaan.
6	<i>Cash Coverage</i>	$\frac{\text{Laba sebelum bunga dan pajak} + \text{depresiasi}}{\text{Beban Bunga}}$	Mengukur kemampuan perusahaan melunasi beban liabilitas jangka pendek maupun jangka panjang dengan kas hasil kegiatan operasi perusahaan.

Sumber: Sukamulja (2019)

G. Kerangka Konseptual

1. Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak

Ukuran perusahaan dicerminkan dalam bentuk total aset. Menurut Azzam (2019) aset berhubungan dengan besar kecilnya perusahaan, semakin besar perusahaan maka semakin besar total aset. Total aset yang besar menggambarkan bahwa perusahaan memiliki kapasitas yang besar. Kapasitas besar timbul karena adanya

permintaan yang tinggi dari konsumen terhadap perusahaan. Untuk menjalankan permintaan tersebut, dibutuhkan sumber daya yang dapat berupa bahan baku dan karyawan, dimana atas penggunaannya akan menimbulkan biaya yang besar juga. Dalam memenuhi tujuan perusahaan untuk memaksimalkan laba maka perusahaan akan berusaha mengurangi biaya yang dikeluarkan. Salah satu biaya yang dianggap menjadi beban perusahaan adalah berasal dari pajak. Beban pajak menjadi kewajiban yang harus dipenuhi oleh perusahaan sebagai wajib pajak namun hal ini justru dihindari. Kondisi ini kerap menjadi faktor yang mendorong perusahaan melakukan agresivitas pajak. Tujuannya adalah memperbesar keuntungan dengan mengecilkan beban yang harus dikeluarkan salah satunya adalah beban pajak.

2. Pengaruh Intensitas Modal Terhadap Agresivitas Pajak

Aset tetap menjadi salah satu bentuk investasi perusahaan yang berguna untuk mendukung kegiatan operasi. Pada perusahaan manufaktur usaha dijalankan dengan kegiatan produksi dan distribusi dimana dibutuhkan investasi aset tetap berupa mesin serta kendaraan dengan jumlah dan kualitas yang memadai. Akibat penggunaan aset tetap akan timbul beban depresiasi atau penyusutan. Mustika (2017) menyebutkan bahwa aset tetap perusahaan dapat menyebabkan berkurangnya beban pajak dengan adanya beban depresiasi. Dalam PSAK 46 dijelaskan bahwa memungkinkan jika suatu perusahaan menggunakan metode penyusutan secara pajak yang berbeda dengan metode penyusutan dalam perhitungan akuntansi. Akibat perbedaan metode tersebut akan timbul adanya beda temporer pajak yang harus diakui perusahaan. Dalam PSAK

46 menyebutkan bahwa apabila perusahaan menggunakan metode penyusutan pajak yang lebih lambat dibandingkan metode penyusutan akuntansi dapat memunculkan akun aset pajak tangguhan. Lebih lambat dapat diuraikan dengan contoh, perusahaan melakukan perhitungan penyusutan secara pajak menggunakan metode garis lurus sementara pada penyusutan secara akuntansi digunakan metode saldo menurun. Pasal 11 ayat 6 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, diketahui bahwa tarif untuk penyusutan metode saldo menurun lebih besar dibandingkan dengan tarif penyusutan pada garis lurus, sehingga mengakibatkan penyusutan dengan saldo menurun akan lebih cepat. Oleh karena perbedaan tersebut akan memunculkan aset pajak tangguhan, dimana beda temporer positif yang diakui dapat digunakan sebagai pengurang beban pajak kini sehingga berpengaruh pada besarnya pajak yang dibayarkan oleh perusahaan.

3. Pengaruh *Leverage* Terhadap Agresivitas Pajak

Perusahaan yang menggunakan hutang akan menimbulkan beban bunga pinjaman yang harus dibayar. Dalam UU No.36 Tahun 2008 Pasal 6 ayat (1) huruf a tentang PPh menjelaskan bahwa bunga pinjaman merupakan biaya yang dapat mengurangi (*deductible expense*) penghasilan. Beban bunga yang memiliki sifat *deductible* tersebut akan mengakibatkan laba kena pajak perusahaan berkurang. Apabila laba kena pajak berkurang maka akan mengurangi besarnya pajak yang akan dibayarkan oleh perusahaan. Muliawati dan Karyada (2020) juga menyebutkan bahwa semakin tinggi *leverage* di dalam perusahaan, maka semakin tinggi kewajiban (beban

bunga) yang harus dipenuhi sehingga akan berpengaruh pada meningkatnya agresivitas pajak perusahaan.

H. Penelitian Terdahulu

Tabel 2.3
Penelitian Terdahulu

No.	Nama Peneliti	Variabel	Alat Uji / Sampel	Hasil Penelitian
1	Surya dan Noerlaela (2016)	Variabel Independen: Profitabilitas dan Leverage Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 6 Perusahaan Telekomunikasi BEI 2009-2013	Profitabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. <i>Leverage</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
2	Aini (2018)	Variabel Independen: Pengungkapan Pertanggungjawaban sosial, Tata Kelola Perusahaan, dan Leverage Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 104 Perusahaan Manufaktur BEI 2015-2016	Pertanggungjawaban sosial berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Kepemilikan institusional berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. <i>Leverage</i> berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
3	Leksono, dkk. (2019)	Variabel independen: Ukuran Perusahaan dan Profitabilitas Variabel dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 11 Perusahaan Manufaktur Sub Sektor <i>Food and Beverage</i> BEI 2013-2017	Ukuran perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Profitabilitas berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
4	Adnyani dan Astika (2019)	Variabel independen: Profitabilitas, <i>Capital Intensity</i> , dan Ukuran Perusahaan Variabel dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 35 Perusahaan Sektor <i>Property</i> dan <i>Real Estate</i> BEI 2015-2017	Profitabilitas berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. <i>Capital intensity</i> berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Ukuran perusahaan berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.

No.	Nama Peneliti	Variabel	Alat Uji / Sampel	Hasil Penelitian
5	Azzam dan Subekti (2019)	Variabel independen: Profitabilitas dan Ukuran Perusahaan Variabel Dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 21 Perusahaan Subsektor Batubara BEI 2015-2019	Profitabilitas tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.
6	Astuti (2020)	Variabel independen: Corporate Governance, Capital Intensity, dan Koneksi Politik Variabel dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 54 Perusahaan Manufaktur BEI 2016-2018	Kepemilikan institusional berpengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap agresivitas pajak. Komisaris independen berpengaruh positif dan tidak signifikan terhadap agresivitas pajak. Capital intensity berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Koneksi politik berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.
7	Sadiyah (2020)	Variabel independen: Profitabilitas, Leverage, Komisaris Independen Variabel dependen: Agresivitas Pajak	Alat Uji: Regresi Linear Berganda Sampel: 21 Perusahaan Manufaktur BEI 2016-2019	Profitabilitas berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Leverage tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Komisaris independen berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak.

I. Pengembangan Hipotesis

1. Pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI

Ukuran perusahaan dapat diukur melalui total aset. Perusahaan dapat termasuk dalam kelompok perusahaan besar apabila memiliki tingkat total aset tinggi. Total aset tinggi menandakan bahwa terdapat kapasitas yang besar. Adanya kapasitas besar

membuat perusahaan membutuhkan sumber daya berupa bahan baku dan karyawan yang berkualitas untuk memenuhi kerja operasional perusahaan. Untuk itu akibat ada penggunaan sumber daya tersebut akan menimbulkan biaya yang harus dibayarkan oleh perusahaan. Terkadang perusahaan akan berusaha meminimalkan biaya tersebut dalam usaha memaksimalkan laba yang diterima. Salah satu biaya yang sering dihindari perusahaan adalah beban pajak. Bagi perusahaan pajak adalah beban yang harus ditanggung. Oleh karena itu banyak perusahaan berusaha menghindari untuk membayar pajak yang berujung pada tindakan agresivitas pajak.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh oleh Leksono, dkk. (2019) yang menemukan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Namun hasil penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh Adnyani dan Astika (2019) menemukan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Maka berdasarkan penjelasan diatas dan hasil penelitian terdahulu dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha₁ : Ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

2. Pengaruh intensitas modal terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI

Intensitas modal merupakan modal yang diinvestasikan dalam bentuk aset tetap. Adanya penggunaan aset tetap maka perusahaan akan melakukan depresiasi atau penyusutan. Dalam PSAK 46 menyebutkan apabila perusahaan menggunakan metode

penyusutan yang lebih lambat dari metode penyusutan pada akuntansi maka akan memunculkan akun aset pajak tangguhan, dimana beda temporer positif yang diakui perusahaan atas akun tersebut dapat dikurangkan dalam perhitungan pajak sehingga pajak yang dibayarkan perusahaan akan semakin kecil.

Berdasarkan penelitian yang dilakukan Adnyani dan Astika (2019) menunjukkan bahwa intensitas modal memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Akan tetapi hasil yang berbeda ditunjukkan oleh Astuti (2020) yang menemukan bahwa intensitas modal berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Maka berdasarkan penjelasan diatas dan penelitian terdahulu dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha₂ : Intensitas modal berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.

3. Pengaruh *leverage* terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI

Leverage menunjukkan penggunaan hutang dalam tujuan membiayai kegiatan operasional perusahaan. Perusahaan yang memilih menggunakan pendanaan dari hutang akan menimbulkan beban bunga. Beban bunga akan menjadi tanggungan perusahaan yang harus dibayar. Dalam pajak, beban bunga atas pinjaman dapat menjadi pengurang penghasilan yang akan berakibat pada mengecilnya penghasilan yang dapat dikenakan pajak. Oleh karena tindakan itu, mampu mempengaruhi laba kena pajak perusahaan. Apabila laba kena pajak berkurang maka beban pajak yang

ditanggung perusahaan menjadi kecil, dimana hal ini dimanfaatkan perusahaan untuk memperkecil pajak yang dibayarkan.

Berdasarkan penelitian yang berbeda ditunjukkan oleh Surya dan Noerlaela (2016) yang menyatakan bahwa *leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Berbeda dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Aini (2018) yang menemukan bahwa *leverage* berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak. Maka berdasarkan penjelasan diatas dan hasil dari beberapa penelitian terdahulu dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

Ha3 : *Leverage* berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak.