

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Indonesia adalah salah satu negara yang sedang mengalami proses pembangunan nasional di segala bidang. Pembangunan nasional tersebut dilakukan guna menyejahterakan masyarakat dan dapat bersaing dengan negara lain. Untuk itu Indonesia membutuhkan banyak dana untuk membiayai pembangunan tersebut yang berasal dari pendapatan negara. Lebih rinci lagi, menurut kemenkeu pada tahun 2019 pendapatan negara tersebut terdiri dari penerimaan pajak, penerimaan negara bukan pajak (PNBP), dan hibah. Adapun penerimaan dari sektor penerimaan pajak sebesar Rp1.545,3 triliun atau 86,5% dari target APBN tahun 2019, tumbuh 1,7% dari realisasi penerimaan pajak tahun 2018. Penerimaan pajak tersebut menunjukkan hal penting bagi suatu negara karena kontribusinya terhadap pendapatan negara yang besar.

Pajak adalah salah satu unsur terpenting bagi sebuah negara terutama negara berkembang karena pajak merupakan salah satu sumber penerimaan bagi negara. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, serta tidak mendapatkan imbalan secara langsung. Hal tersebut sebagaimana telah tertulis dalam susunan Undang-undang No. 6 Tahun 1983 dan telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Dalam pengertian tersebut memberikan pemahaman bahwa pajak memiliki sifat yang memaksa, sehingga dapat menjadi beban tersendiri kepada penanggung atau wajib pajak.

Tax avoidance merupakan suatu strategi pajak yang agresif yang dilakukan oleh perusahaan dalam meminimalkan beban pajak dengan syarat dan ketentuan yang dibenarkan menurut undang-undang. Penghindaran pajak adalah hal yang unik dan menarik untuk dibahas. Di satu sisi penghindaran pajak diperbolehkan dalam aturan tetapi di sisi lain penghindaran pajak dapat mengurangi penerimaan negara dalam -periode tertentu. Dalam penelitian ini penghindaran pajak

diproksikan dengan *Book Tax Gaap* (BTG). *Book Tax Gaap* merupakan selisih antara laba sebelum pajak (laba komersil) dengan penghasilan kena pajak (laba fiskal) dibagi total asset.

Fenomena penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dilihat dari tingkat *tax ratio* di negara Indonesia. *Tax ratio* merupakan perbandingan antara penerimaan pajak dengan Produk Domestik Bruto (PDB). Menurut Sigit Priadi Pramudito, Mantan Direktur Jenderal Pajak, *tax ratio* di Indonesia masih tergolong rendah jika dibandingkan dengan negara-negara lain. *Tax ratio* Indonesia pada tahun 2017 adalah 11,5%, di bawah rata-rata dari negara anggota OECD (34,2%) dengan selisih sebesar 22,7 persentase poin, dan juga dibawah rata-rata kawasan LAC (*Latin America and the Caribbean*) dan Afrika (masing-masing sebesar 22,8% dan 18,2%). OECD juga mengungkapkan bahwa *tax ratio* Indonesia merupakan yang terendah jika dibandingkan dengan negara-negara lain di kawasan Asia Pasifik.

Menurut Hardika (2007), perbedaan kepentingan dari fiskus yang menginginkan penerimaan pajak yang besar dan kontinyu tentu bertolak belakang dengan kepentingan dari perusahaan yang menginginkan pembayaran pajak seminimal mungkin. Sebuah perusahaan merupakan wajib pajak sehingga kenyataannya bahwa suatu aturan struktur *corporate governance* mempengaruhi cara sebuah perusahaan dalam memenuhi kewajibannya, tetapi di sisi lain perencanaan pajak tergantung pada dinamika *corporate governance* dalam suatu perusahaan agar sesuai dengan koridor atau aturan yang ada (Frieese, Link dan Mayer, 2006).

Dalam penelitian ini mengukur kepemilikan institusional dan komisaris independen terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan Institusional adalah kepemilikan saham oleh pemerintah dan institusi lain diluar institusi publik. Semakin tinggi kepemilikan institusional semakin baik pengawasan pemerintah sehingga penghindaran pajak semakin kecil. Kepemilikan institusional adalah kepemilikan saham perusahaan oleh institusi (badan). Tingkat kepemilikan institusional yang tinggi akan menimbulkan usaha pengawasan yang lebih besar oleh pihak investor institusional sehingga dapat menghalangi perilaku *opportunistic* manajer (Arif, dalam Machmud & Djaman, 2008). Menurut

Mursalim (2007), kepemilikan institusional dapat dijadikan sebagai upaya untuk mengurangi masalah keagenan dengan meningkatkan proses monitoring.

Bagian lain dari variabel yang dapat diuji dalam mempengaruhi penghindaran pajak adalah komisaris independen. Komisaris independen adalah dewan komisaris yang tidak terafiliasi dengan direksi atau dewan lainnya. Hal tersebut sesuai dengan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) nomor 33/POJK.04/2014 tentang direksi dan dewan komisaris emiten atau perusahaan publik, dewan komisaris independen adalah anggota yang dewan komisaris dari luar emiten atau perusahaan publik. Komisaris independen mempunyai kemampuan untuk bertindak secara independen untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak. Hal tersebut yang mengindikasikan bahwa adanya pengaruh kepemilikan institusional dan komisaris independen sebagai bagian dari *corporate governance* dalam mekanisme penghindaran pajak perusahaan.

Adapun faktor lain yang menjadi pertimbangan dalam penelitian ini adalah kompensasi kerugian fiskal. Dengan merugi, keringanan pajak perusahaan yang ditawarkan juga tidak dapat dinikmati karena memang tidak ada pajak yang harus dibayar (Lenida, Ayumi. 2020). Tercatat dalam beberapa tahun terakhir, otoritas pajak tampaknya telah berusaha dengan semaksimal mungkin untuk menegakkan batas yang jelas antara penghindaran pajak dengan penggelapan pajak. Kompensasi rugi fiskal adalah upaya yang dilakukan bagi perusahaan yang merugi untuk tidak dibebani pajak.

Kerugian fiskal dapat dikompensasikan sehingga kompensasi rugi fiskal dapat dimanfaatkan untuk melakukan penghindaran pajak. Pasal 6 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan No.17 tentang kompensasi kerugian dalam Pajak Penghasilan telah diatur pada salah satu poin yang menyebutkan istilah kerugian merujuk kepada kerugian fiskal bukan kerugian komersial. Kerugian atau keuntungan fiskal adalah selisih antara penghasilan dan biaya-biaya yang telah memperhitungkan ketentuan Pajak Penghasilan.

Melalui penelitian ini diharapkan dapat memberikan informasi kepada pihak manajemen untuk menggunakan peraturan yang sesuai dan menerapkan tata kelola manajemen yang baik sehingga menghasilkan sebuah keputusan perusahaan.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang di atas, maka rumusan masalah yang akan dibahas pada penelitian ini adalah:

1. Apakah kepemilikan institusional berpengaruh terhadap penghindaran pajak?
2. Apakah komisaris independen berpengaruh terhadap penghindaran pajak?
3. Apakah kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak?
4. Apakah kepemilikan institusional, komisaris independen, dan kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penulisan penelitian ini yaitu sebagai berikut:

- a. Mengetahui pengaruh kepemilikan institusional terhadap penghindaran pajak di perusahaan manufaktur.
- b. Mengetahui pengaruh komisaris independen terhadap penghindaran pajak perusahaan manufaktur.
- c. Mengetahui apakah kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak perusahaan manufaktur.
- d. Mengetahui apakah kepemilikan institusional, komisaris independen, dan kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak ?

1.4 Kontribusi Penelitian

Penulis berharap penelitian ini dapat bermanfaat yaitu:

- a. Bagi perusahaan
Diharapkan mampu memberikan gambaran atau masukan tentang seberapa besar pengaruh variabel independen yang dalam hal ini kepemilikan institusional dan komisaris independen serta kompensasi rugi fiskal terhadap penghindaran pajak sebagai variabel dependen pada perusahaan manufaktur yang ada di Bursa Efek Indonesia tahun 2017-2019.

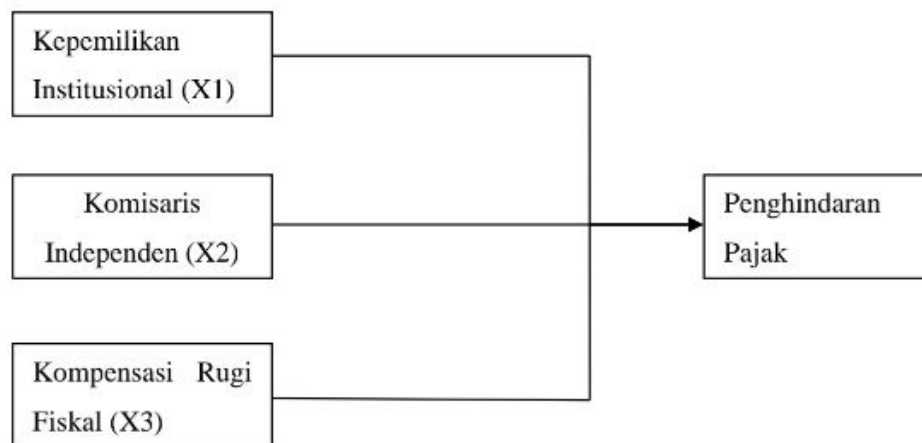
b. Bagi penulis

Menambah wawasan dan kesempatan untuk belajar menerapkan pengetahuan, menganalisis masalah yang terjadi saat ini sebagai hasil pembelajaran perkuliahan perpajakan serta memenuhi syarat tugas akhir untuk mencapai gelar pendidikan sarjana terapan akuntansi.

c. Bagi pembaca

Hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan sebagai media pembelajaran dan bahan referensi untuk penulis selanjutnya dalam mengembangkan penelitian terkait masalah ini.

1.5 Kerangka Pemikiran



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebagai variabel dependen merupakan bagian dari perencanaan pajak (*tax planning*) yang dilakukan secara legal dengan cara mengecilkan objek pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak yang masih sesuai dengan ketentuan perundang - undangan perpajakan yang berlaku (Halim, A., Bawono I. R. dan Dara A., 2014). Variabel dependen adalah suatu variabel yang nilainya tergantung pada nilai dari variabel lain. Strategi penghematan pajak disebut juga sebagai suatu strategi pajak yang agresif. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah konsekuensi logis yang muncul dari setiap kebijakan perpajakan yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sehingga banyak perusahaan berusaha mencari celah dari kebijakan tersebut yang menguntungkan untuk melakukan penghematan pajak. Oleh sebab itu dibutuhkan variabel

independen untuk mengetahui faktor lain yang mempengaruhi penghindaran pajak perusahaan.

Variabel independen adalah suatu variabel yang menjadi sebab timbulnya atau berubahnya variabel dependen (terikat), yaitu faktor-faktor yang diukur, dimanipulasi atau dipilih oleh peneliti untuk menentukan hubungan antara fenomena yang diobservasi atau diamati. Dapat diartikan variabel independen adalah variabel yang nilainya dapat mempengaruhi variabel lainnya. Dalam penelitian ini penulis menggunakan kepemilikan institusional, komisaris independen, dan kompensasi rugi fiskal sebagai variabel independen. Penjelasan terkait alasan penggunaan ketiga variabel tersebut terletak pada latarbelakang serta teori dan penelitian terdahulu sebagai pertimbangan dalam mengusulkan penelitian ini.

Dalam teori agensi mengatakan adanya asimetri informasi antara manajer perusahaan dengan pemilik perusahaan karena manajer dianggap lebih mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan di masa yang akan datang. Bagi komisaris independen, pengawasan dan nasihat yang diberikan kepada dewan direksi akan memberikan pengaruh terhadap strategi bisnis yang digunakan sehingga diharapkan kinerja direksi cenderung akan semakin baik. Selain itu, keadaan perusahaan dalam merespon kompensasi rugi fiskal akan mempengaruhi keputusan yang ditetapkan oleh perusahaan.

II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Konsep Teori

A. Teori Agensi

Menurut Anthony dan Govindarajan (2009) konsep *agency theory* sebagai hubungan atau kontrak antara *principal* dan *agent*. *Principal* (dalam hal ini investor) mendelegasikan tanggung jawabnya termasuk pendelegasian otoritas pengambilan keputusan pada *agent* (yang dalam hal ini manajemen) untuk melakukan tugas tertentu yang sesuai dengan kontrak kerja yang telah disepakati bersama.

Sedangkan menurut definisi asumsi *agency theory* sebagai masing-masing individu adalah *economic rational man* dan kontrak antara *principal* dan *agent* tersebut dibuat berdasarkan angka akuntansi sehingga hal ini menimbulkan konflik kepentingan antara *principal* dan *agent*. *Principal* termotivasi untuk menyejahterakan dirinya dengan profitabilitas yang selalu meningkat sedangkan *agent* termotivasi untuk memaksimalkan pemenuhan kebutuhan ekonomis dan psikologisnya. Adanya perbedaan kepentingan dan informasi antara *principal* dan *agent* memacu *agent* untuk memikirkan bagaimana angka akuntansi yang dihasilkan dapat lebih memaksimalkan kepentingannya.

Menurut Jensen dan Meckling (1976) dalam Rinaldi dan Cheisviyanny (2015) bahwa teori ini menjelaskan hubungan keagenan yang merupakan hubungan kerja sama antar *principal* (pemilik usaha) dengan *agent* (manajemen usaha), dimana *principal* memberikan wewenang kepada agen untuk mengelola perusahaan dan mengambil keputusan. Teori ini dapat digunakan untuk menjelaskan peran kepemilikan institusional dengan adanya pemisahan fungsi antara kepemilikan (investor) dan pengendali (manajemen).

B. Komisaris Independen

Menurut Annisa dan Kurniasih (2012), Komisaris independen merupakan seorang yang tidak berafiliasi atau tidak memiliki hubungan khusus dengan

pemegang saham pengendali, tidak memiliki hubungan afiliasi dengan dewan komisaris atau direksi serta tidak menjabat sebagai direktur dalam perusahaan yang terkait dengan perusahaan pemiliki. Dalam pedoman yang dikeluarkan oleh *Task Force* Komite Nasional Kebijakan *Governance* mengenai komisaris independen Bab IV disebut tugas dari komisaris independen, yaitu (Putra, 2015) :

1. Menjamin transparansi dan keterbukaan dari laporan keuangan perusahaan
2. Perlakuan adil terhadap pemegang saham minoritas dan stakeholder lainnya
3. Diungkapkan transaksi yang mengandung benturan kepentingan yang wajar dan adil
4. Kepatuhan perusahaan terhadap perundangan dan peraturan yang berlaku
5. Menjamin akuntabilitas organ perseroan

Dalam peraturan Otoritas Jasa Keuangan (POJK) nomor 33/POJK.04/2014 dalam pasal 20 tentang keanggotaan, dijelaskan bahwa jumlah komisaris independen wajib paling kurang 30% (tiga puluh persen) dari jumlah seluruh anggota Dewan Komisaris. Menurut Putra (2015), Komisaris independen memiliki tanggung jawab utama, yaitu mendorong penerapan *Good Corporate Governance* di dalam perusahaan dengan memberdayakan dewan komisaris supaya melakukan tugas pengawasan dan memberikan nasihat kepada direksi sehingga dapat memberikan nilai tambah bagi perusahaan.

Kepemilikan institusional dan komisaris independen sebagai bagian dari *Corporate Governance* (CG) didefinisikan sebagai efektivitas mekanisme yang bertujuan meminimumkan konflik keagenan, dengan penekanan khusus pada mekanisme legal yang mencegah dilakukannya ekspropriasi atas pemegang saham minoritas (Johnson dkk, 2000 dalam Darmawati dkk, 2004). Hunger dan Wallen (2000) dalam *Forum for Corporate Governance in Indonesia* (FCGI) (2003) mendefinisikan korporasi sebagai mekanisme yang dibangun agar berbagai pihak dapat memberikan kontribusi berupa modal, keahlian, dan tenaga demi manfaat bersama. Prinsip CG di Indonesia dengan KepMen BUMN No. Kep-117/M-MBU/2002 tentang penerapan praktik *good corporate* pada BUMN pada Bab II pasal 3 meliputi lima prinsip yaitu Transparansi (*transparency*), Kemandirian (*independency*), Akuntabilitas (*accountability*), Pertanggungjawaban

(*responsibility*), Kewajaran (*fairness*). Adapun kepemilikan institusional dan komisaris independen yang merupakan bagian dari CG menerapkan prinsip yang serupa sebagai landasan aturan yang berlaku.

C. Kompensasi Kerugian Fiskal

Kompensasi kerugian pajak penghasilan diatur pada pasal 6 ayat (2) Undang-Undang pajak penghasilan No. 17 tahun 2000 (Kurniasih dan Sari, 2013). Sebagaimana telah diatur bahwa kompensasi kerugian fiskal diberikan kepada wajib pajak yang mengalami kerugian pada suatu periode tertentu yang diberikan selama 5 tahun. Waluyo (2011) dalam bukunya menjelaskan bahwa kompensasi kerugian yang diberikan berbagi menjadi dua, yaitu:

1. Kompensasi Vertikal

Kompensasi ini dilakukan dengan cara wajib pajak mengoperasikan penghasilan suatu tahun pajak dengan kerugian tahun sebelumnya. Kompensasi jenis inilah yang digunakan dan dianut dalam undang-undang perpajakan.

2. Kompensasi Horizontal

Kompensasi ini diberlakukan jika wajib pajak dalam tahun yang sama memperhitungkan kompensasi antara penghasilan bidang usaha dan kerugian bidang usaha lain.

Dalam menghitung pengaruh kompensasi rugi fiskal, penelitian ini menggunakan metode *dummy*, dimana jika suatu perusahaan terdapat kompensasi fiskal di awal tahun, akan diberikan nilai 1. Jika tidak terdapat kompensasi berikan nilai 0 (Sari dan Martani, 2010 dalam Kurniasih dan Sari, 2013).

Selain CG, penelitian ini juga ingin mengetahui pengaruh kompensasi rugi fiskal dalam penghindaran pajak. Kerugian atau keuntungan fiskal adalah selisih antara penghasilan dan biaya-biaya yang memperhitungkan ketentuan pajak penghasilan. Kompensasi rugi fiskal dapat diartikan sebagai proses peralihan kerugian dari satu periode ke periode berikutnya. Ini berarti perusahaan yang rugi tidak akan dibebani pajak, artinya perusahaan yang rugi pada periode sebelumnya dapat meminimalkan beban pajak pada periode berikutnya.

Kerugian fiskal suatu tahun pajak dapat dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan lima

tahun. Kompensasi kerugian dalam pajak penghasilan diatur pada Pasal 6 ayat (2) undang - undang pajak penghasilan No.17 tahun 2000. Adapun beberapa hal penting yang perlu diperhatikan dalam kompensasi kerugian ini adalah sebagai berikut :

1. Istilah kerugian merujuk kepada kerugian fiskal bukan kerugian komersial. Kerugian atau keuntungan fiskal adalah selisih antara penghasilan dan biaya-biaya yang telah memperhitungkan ketentuan pajak penghasilan.
2. Kompensasi kerugian hanya diperkenankan selama lima tahun ke depan secara berturut-turut. Apabila pada akhir tahun kelima ternyata masih ada kerugian yang tersisa maka sisa kerugian tersebut tidak dapat lagi dikompensasikan.
3. Kompensasi kerugian hanya diperuntukan wajib pajak badan dan orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha yang penghasilannya tidak dikenakan PPh Final dan perhitungan pajak penghasilannya tidak menggunakan norma penghitungan.
4. Kerugian usaha di luar negeri tidak bisa dikompensasikan dengan penghasilan dari dalam negeri.
5. Istilah kerugian merujuk kepada kerugian fiskal bukan kerugian komersial. Kerugian atau keuntungan fiskal adalah selisih antara penghasilan dan biaya-biaya yang telah memperhitungkan ketentuan pajak penghasilan.
6. Kompensasi kerugian hanya diperkenankan selama lima tahun ke depan secara berturut-turut. Apabila pada akhir tahun kelima ternyata masih ada kerugian yang tersisa maka sisa kerugian tersebut tidak dapat lagi dikompensasikan.
7. Kompensasi kerugian hanya diperuntukan wajib pajak badan dan orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha yang penghasilannya tidak dikenakan PPh Final dan perhitungan pajak penghasilannya tidak menggunakan norma penghitungan
8. Kerugian usaha di luar negeri tidak bisa dikompensasikan dengan penghasilan dari dalam negeri.

D. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Dalam suatu penelitian diperlukan dukungan dari hasil atau penelitian telah ada sebelumnya yang saling berkaitan. Hal tersebut kemudian mendasari teori penulisan penelitian yang merujuk pada variabel yang digunakan. Dalam hal meminimalisasi beban pajak dapat dilakukan dengan berbagai cara, mulai dari yang masih berada dalam bingkai peraturan perpajakan sampai dengan yang melanggar peraturan perpajakan. Upaya meminimalkan pajak merupakan bagian yang sering disebut dengan perencanaan pajak (*tax planning*). Umumnya perencanaan pajak merujuk pada proses merencanakan usaha dan transaksi Wajib Pajak (WP) supaya utang pajak berada dalam jumlah minimal tetapi masih dalam bingkai peraturan perpajakan (Suandy, 2008).

Tax avoidance merupakan bagian dari perencanaan pajak (*tax planning*) yang dilakukan secara legal dengan cara mengecilkan objek pajak yang menjadi dasar pengenaan pajak yang masih sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku pasal 18 ayat 1 UU PPh dan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 169/PMK.03/2015. Menurut Soemitro (1988) dalam Kurniasih dan Sari (2013), perencanaan pajak (*tax planning*) adalah suatu perencanaan pajak yang dilakukan oleh *tax planner* untuk wajib pajak baik perorangan maupun badan usaha dengan menerapkan peraturan-peraturan perundang-undangan pajak secara legal dan terhadap suatu keadaan atau perbuatan yang melanggar atau bertentangan dengan undang-undang sehingga wajib pajak membayar pajak sering-seringannya atau sama sekali tidak membayar pajak. Sedangkan menurut Chairil Anwar Pohan (2014) *Tax Planning* yaitu usaha yang mencakup perencanaan perpajakan agar pajak yang dibayar oleh perusahaan benar-benar efisien.

Motivasi seorang wajib untuk melaksanakan perencanaan pajak dipengaruhi beberapa hal, yaitu (Pohan, 2013) :

1. Tingkat kerumitan suatu peraturan (*Complexity of Rule*)

Jika peraturan perpajakan semakin rumit, wajib pajak cenderung untuk menghindari peraturan tersebut karena biaya untuk mematuhi aturan (*compliance cost*) menjadi tinggi.

2. Besarnya pajak yang dibayar (*Tax Required to Pay*)

Semakin besar jumlah beban pajak yang harus dibayar, maka semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan kecurangan dengan cara memperkecil jumlah beban pajaknya.

3. Biaya untuk negosiasi (*Cost of Bribe*)

Terkadang wajib pajak melakukan negosiasi dan menyuap fiskus dengan memberikan uang sogokan dalam melakukan hak dan kewajiban perpajakannya. Jika uang sogokan yang diberikan semakin tinggi, maka cenderung wajib pajak untuk melakukan pelanggaran semakin kecil.

4. Resiko deteksi (*Probability of Detection*)

Resiko ini berhubungan dengan seberapa besar kemungkinan (probability) pelanggaran ketentuan perpajakan dapat terdeteksi. Jika risikonya rendah, maka wajib pajak cenderung akan melakukan pelanggaran. Sebaliknya, jika risikonya tinggi, maka wajib pajak cenderung akan menghindari pelanggaran tersebut.

5. Besarnya denda (*Size of Penalty*)

Semakin besar sanksi perpajakan yang harus dibayarkan, maka wajib pajak lebih memilih posisi konservatif dengan tidak melanggar ketentuan perpajakan. Sebaliknya, jika sanksi perpajakan semakin kecil atau bahkan tidak ada sanksi, wajib pajak akan cenderung akan melakukan pelanggaran.

6. Moral masyarakat

Moral masyarakat yang baik cenderung memilih patuh untuk melakukan hak dan kewajiban perpajakan.

Dalam bukunya, Pohan (2013) mengatakan bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah strategi dan teknik penghindaran pajak yang dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena cara ini tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan, karena metode dan teknik ini memanfaatkan kelemahan (*grey area*) yang terdapat di dalam undang-undang dan peraturan perpajakan. Hal tersebut berbanding dengan penggelapan pajak (*tax evasion*), dimana usaha pengurangan pajaknya bersifat ilegal karena dilakukan

dengan cara-cara yang melanggar aturan dan ketentuan perpajakan, sehingga cara ini tidak aman dan tidak diperkenankan bagi wajib pajak.

Komite urusan fiskal dari *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) menjelaskan ada tiga karakter penghindaran pajak, yaitu (Suandy, 2011) :

1. Adanya unsur artifisial dimana terdapat berbagai pengaturan didalamnya padahal tidak ada
2. Memanfaatkan *loopholes* dari undang-undang atau menerapkan ketentuan legal untuk berbagai tujuan, padahal bukan yang sebenarnya dimaksudkan oleh pembuat undang-undang
3. Adanya kerahasiaan dimana umumnya para konsultan menunjukkan alat atau cara untuk melakukan penghindaran pajak dengan syarat wajib pajak menjaga serahasiaan mungkin.

Pada umumnya, wajib pajak melakukan penghematan pajak dengan bentuk:

1. *Substantive tax planning*

Memindahkan subjek pajak (*transfer of tax subject*) dan/atau objek pajak (*transfer of tax object*) ke negara yang dikategorikan sebagai tax haven atau negara yang memberikan perlakuan pajak khusus (keringanan pajak) terhadap suatu jenis penghasilan.

2. *Formal Tax Planning*

Melakukan penghindaran pajak dengan cara tetap mempertahankan substansi ekonomi dari suatu transaksi dengan memilih berbagai bentuk formal jenis transaksi yang dapat memberikan beban pajak terendah.

Perhitungan operasional variabel untuk mengetahui pengaruh penghindaran pajak dalam penelitian ini menggunakan *Book Tax Gap* atau *Book Tax Deference*. BTG merupakan perbedaan laba berbasis nilai buku dengan laba pajak. Sedangkan Tang dan Firth (Tang & Firth, 2012) menyebutkan sumber BTG ada dua macam yaitu BTG yang berasal dari perbedaan laba akuntansi dan laba pajak (normal BTG) dan BTG yang berasal dari aktivitas manajemen laba dan manajemen pajak (abnormal BTG).

2.2 Penelitian Terdahulu

Tabel 1. Penelitian Terdahulu

No.	Judul, Nama Peneliti, Tahun	Variabel Penelitian/Proxy	Desain/Metodologi Penelitian	Hasil Penelitian
1.	Pengaruh <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan, Kompensasi Rugi Fiskal Dan Struktur Kepemilikan Terhadap <i>Tax Avoidance</i> ; Sari; 2014	Dependen: <i>Tax Avoidance</i> Independen: <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan, Kompensasi, dan Struktur Kepemilikan	<i>Tax</i> Jenis penelitian ini adalah penelitian kausatif dengan menggunakan teknik observasi dokumentasi dengan melihat laporan keuangan yang dipublikasikan oleh perusahaan sampel melalui situs resmi www.idx.co.id .	a. Secara simultan : Komisaris Independen, Komite Audit, Ukuran Perusahaan, Kompensasi Rugi Fiskal, Struktur Kepemilikan Institusional secara bersamaan berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> . b. Secara parsial : Komite Audit dan Kompensasi Rugi Fiskal tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> , sedangkan Komisaris Independen, Ukuran Perusahaan dan Struktur Kepemilikan Institusional berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> .
2.	Pengaruh <i>Return On Assets Leverage</i> , <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal pada <i>Tax Avoidance</i> ; Rachmithasari; 2015	Dependen: <i>Tax Avoidance</i> Independen: <i>Return On Assets Leverage</i> , <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal	<i>Tax</i> Jenis penelitian ini adalah jenis penelitian kuantitatif dengan melakukan uji hipotesis dengan teknik pengambilan sampel menggunakan metode <i>nonprobability sampling</i> dengan teknik <i>purposive sampling</i>	1.) <i>Return on assets</i> , ukuran perusahaan, kompensasi rugi fiskal tidak berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia, 2.) <i>Leverage</i> , Komposisi komisaris independen, dan komite auitt berpengaruh signifikan terhadap <i>tax avoidance</i> .
3.	Pengaruh <i>Return On Assets</i> , <i>Leverage</i> , <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal Pada <i>Tax Avoidance</i> ; Tommy dan. Ratnasari. 2013	Dependen: Penghindaran pajak Independent: <i>Return On Assets</i> , <i>Leverage</i> , <i>Corporate Governance</i> , ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal	Sampel penelitian ditentukan dengan metode <i>nonprobability sampling</i> dengan teknik <i>purposive sampling</i>	<i>Return On Assets</i> dan Kompensasi Rugi Fiskal memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap pengindaran pajak, ukuran Perusahaan, <i>Leverage</i> dan <i>corporate governance</i> tidak memiliki pengaruh positif terhadap pengindaran pajak
4.	Pengaruh <i>Return on Asset</i> , <i>Leverage</i> , Ukuran Perusahaan, Kompensasi Rugi	Dependen: Penghindaran Pajak Independen: Return	Populasi pada penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI), metode seleksi	<i>Return on Asset</i> , <i>Leverage</i> dan ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap pengindaran pajak sedangkan kompensasi rugi fiskal dan kepemilikan insitusional tidak

	Fiskal dan Kepemilikan Institusi Terhadap Penghindaran Pajak; Waluyo,dkk ;	onAsset, Leverage, Ukuran Perusahaan, Kompensasi Rugi Fiskal dan Kepemilikan Institusi	sampel menggunakan <i>purposive sampling</i> yaitu sampel dipilih sesuai dengan kriteria tertentu.	berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.
5.	Pengaruh <i>Corporate Governance</i> dan Kompensasi Rugi Fiskal terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai <i>Variabel Moderating</i> ; Ginting 2016	Dependen: Penghindaran Pajak Independent: <i>Corporate Governance</i> dan Kompensasi Rugi Fiskal Moderating: Ukuran Perusahaan	Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan metode <i>purposive sampling</i> , yaitu metode pengambilan sampel berdasarkan kriteria tertentu yang ditetapkan oleh peneliti secara objektif.	Kepemilikan Institusional dan Kompensasi Rugi Fiskal berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Sedangkan Komisaris Independen Tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.
6.	Pengaruh tata kelola perusahaan dan penghindaran pajak terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur di Indonesia; Larastomo, dkk ; 2016	Tata kelola perusahaan dipisahkan menjadi empat variabel yaitu: 1. Ukuran dewan komisaris; 2. Komisaris independen; 3. Komite audit; dan 4. Kepemilikan manajerial.	Sampel penelitian sebanyak 21 perusahaan yang diambil dengan metode <i>purposive sampling</i> .	Secara simultan dewan komisaris, komisaris independen, komite audit, kepemilikan manajerial, dan <i>tax avoidance</i> berpengaruh terhadap <i>earning management</i> . Secara parsial, dewan komisaris dan komisaris independen berpengaruh negatif terhadap <i>earning management</i> . Sebaliknya, variabel kepemilikan manajerial dan <i>tax avoidance</i> berpengaruh positif terhadap <i>earning management</i> .
7.	Pengaruh <i>Return On Assets</i> , <i>Leverage</i> , <i>Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal Pada <i>Tax Avoidance</i> ; kurniasih dan sari; 2013	1) Variabel tidak bebas (Y) dalam penelitian ini adalah nilai relevansi tax avoidance. 2) Variabel bebas (X) dalam penelitian ini adalah <i>Return on Assets (ROA)</i> , <i>Leverage</i> , <i>Corporate Governance (CG)</i> , Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal.	Penelitian ini menggunakan kriteria <i>purposive sampling</i> dan menggunakan uji analisis regresi linear berganda.	<i>Return On Assets</i> dan Kompensasi Rugi Fiskal memiliki pengaruh signifikan negatif terhadap penghindaran pajak, ukuran Perusahaan, <i>Leverage</i> dan <i>corporate governance</i> tidak memiliki pengaruh positif terhadap penghindaran pajak

8.	Pengaruh <i>corporate governance</i> terhadap <i>tax avoidance</i> ; Annisa dan kurniasih; 2012	1. Variabel Independen <i>Corporate Governance</i> : 1. Kepemilikan Institusional 2. Dewan Komisaris • Prosentase Dewan Komisaris Independen • Jumlah Dewan Komisaris 3. Kualitas Audit 4. Komite Audit 2. Variabel Dependen Tax Avoidance (Book Tax Gap)	Pengambilan sampel dalam penelitian ini menggunakan teknik <i>disproportionate stratified random sampling</i> ,	Terdapat pengaruh signifikan antara komite audit dan kualitas audit terhadap <i>tax avoidance</i> . Tidak terdapat pengaruh signifikan antara kepemilikan institusional, dewan komisaris independen dan dewan komisaris terhadap penghindaran pajak.
9.	<i>The Effect of Corporate Governance on Financial Performance and Tax Avoidance on LQ45 Companies</i> ; Syamsuddin, Rusni, 2020.	1. Variabel Independen Corporate governance (kepemilikan institusional, ukuran dewan direksi, komisaris independen, dewan audit). 2. Variabel Dependen Penghindaran pajak	Sampel yang digunakan adalah perusahaan yang terdaftar dalam indeks LQ45 periode 2014 hingga 2018, dengan jumlah 30 perusahaan yang dikumpulkan melalui purposive sampling. Penelitian ini menerapkan teknik analisis jalur menggunakan software statistik IBM SPSS 23.	Untuk penghindaran pajak, ukuran dewan komisaris, komisaris independen, dan dewan audit berpengaruh positif signifikan, tetapi kepemilikan institusional tidak berpengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak, sedangkan kinerja keuangan berkorelasi negatif dengan penghindaran pajak.
10.	<i>Profitability, Leverage, Company Size and Institutional Ownership with The Gender Diversification Moderation of The Board of Directors on Tax Avoidance</i> ; Oktrivina, Amelia Siregar. 2019.	1. Variabel Independen Profitabilitas, Leverage, Ukuran Perusahaan dan Kepemilikan Institusional 2. Variabel Dependen Penghindaran pajak	Teknik analisis data yang digunakan adalah regresi data panel. Metode yang digunakan adalah metode <i>purposive sampling</i> .	Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa secara parsial variabel profitabilitas berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. <i>Leverage</i> memiliki efek negatif pada penghindaran pajak. Ukuran perusahaan berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Kepemilikan institusional berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak.

2.3 Hipotesis

2.3.1 Pengaruh Kepemilikan Institusional Pada Penghindaran Pajak

Rachmithasari (2015) dan Ginting (2016) menguji pengaruh kepemilikan institusional pada penghindaran pajak. Kedua pengujian tersebut menunjukkan kepemilikan institusional berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Hasil yang berbeda dalam pengujian yang dilakukan Annisa dan Kurniasih (2012) yang menyatakan kepemilikan institusional tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

Menurut Kurniasih dan Sari (2013), teori agensi mengatakan adanya asimetris informasi antara manajer perusahaan dengan pemilik perusahaan karena manajer dianggap lebih mengetahui informasi internal dan prospek perusahaan di masa yang akan datang jika dibandingkan dengan *stakeholder* lain. Laporan keuangan yang disampaikan kepada *stakeholder* dapat meminimalkan asimetris informasi. Sehingga, laporan keuangan dianggap sebagai sarana komunikasi informasi keuangan kepada pihak eksternal perusahaan (Rahmawati, 2008). Menurut Pohan (2009), kepemilikan institusional adalah persentase saham yang dimiliki institusi dan kepemilikan *blockholder* (investor dengan posisi kepemilikan saham paling sedikit 5%).

Menurut penelitian Ngadiman dan Puspitasari (2014), menyatakan bahwa variabel kepemilikan institusional memiliki pengaruh yang signifikan terhadap tax avoidance. Semakin tinggi kepemilikan institusional, maka semakin tinggi pula jumlah beban pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan sehingga penghindaran pajak semakin rendah. Hal tersebut yang dianggap akan mempengaruhi berbagai proses di dalam manajemen terutama proses penyusunan laporan keuangan dan keputusan arah kebijakan perusahaan. Dari penelitian sebelumnya maka hipotesis yang dapat digunakan yaitu:

H1: Kepemilikan institusional berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2.3.2 Pengaruh Komisaris Independen Pada Penghindaran Pajak

Menurut Boediono (2005), dewan komisaris dalam menjalankan fungsi pengawasan dapat memengaruhi pihak manajemen untuk menyusun laporan keuangan yang berkualitas. Salah satu bagian dari dewan komisaris yaitu komisaris independen dapat melaksanakan beberapa fungsi, salah satunya fungsi

monitoring untuk mendukung pengelolaan perusahaan yang baik, menyajikan dan menjadikan laporan keuangan lebih obyektif. Komisaris independen adalah anggota dewan komisaris yang tidak terafiliasi dengan direksi, anggota dewan komisaris lainnya dan pemegang saham pengendali, serta bebas dari hubungan bisnis atau hubungan lainnya yang dapat mempengaruhi kemampuannya untuk bertindak independen atau bertindak semata-mata demi kepentingan perusahaan.

Komposisi komisaris dapat memberikan kontribusi yang efektif terhadap hasil dari penyusunan laporan keuangan yang berkualitas atau kemungkinan terhindar dari kecurangan laporan keuangan. Sehingga dapat digantikan bahwa komposisi komisaris independen mempunyai kecenderungan mempengaruhi manajemen laba. Sama dengan penelitian yang dilakukan oleh Maharani dan Suardana (2014) dan Annisa dan Kurniasih (2012) dalam penelitian tersebut dewan komisaris independen diukur dengan menggunakan persentase jumlah komisaris independen terhadap jumlah total komisaris dalam susunan dewan komisaris perusahaan sampel tahun pengamatan.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Sari (2015) menunjukkan bahwa komisaris independen memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak. Namun penelitian serupa yang dilakukan sebelumnya oleh Annisa dan Kurniasih (2012) serta Ginting (2016) yang menunjukkan bahwa dewan komisaris independen tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak. Sehingga dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H2: Komisaris independen berpengaruh terhadap penghindaran pajak.

2.3.3 Pengaruh Kompensasi Rugi Fiskal Pada Penghindaran Pajak

Kompensasi kerugian (*carrying loss*) merupakan proses membawa kerugian dalam satu tahun pajak ke tahun pajak berikutnya (Rinaldi dan Cheisviyanny, 2015). Sari (2014) secara simultan telah melakukan penelitian dengan hasil sebelumnya yang menunjukkan bahwa kompensasi rugi fiskal memiliki pengaruh yang signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*), sedangkan secara parsial kompensasi rugi fiskal tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

Pengujian serupa dilakukan oleh Rachmithasari (2015) yang menunjukkan kompensasi rugi fiskal tidak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

Berbeda halnya dengan penelitian yang dilakukan Ginting (2016) yang mengungkapkan kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Sehingga hipotesis yang dapat digunakan yaitu:

H3: Kompensasi rugi fiskal berpengaruh terhadap penghindaran pajak