

# **BAB I**

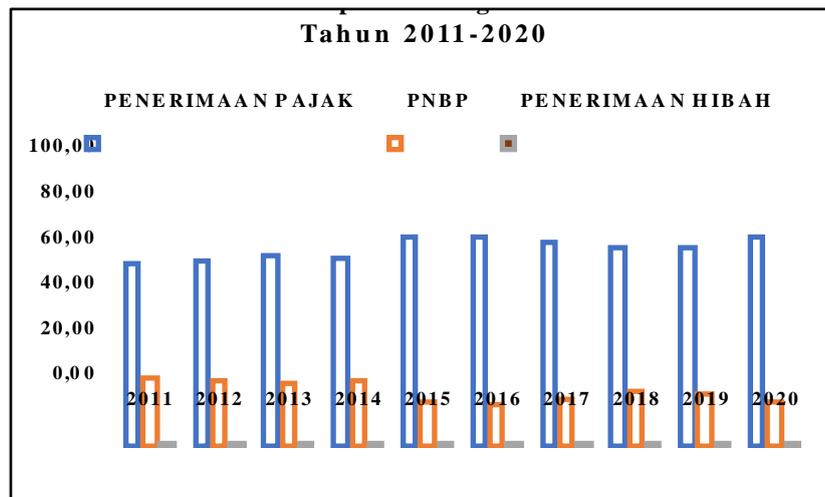
## **PENDAHULUAN**

### **1.1 Latar Belakang Penelitian**

Penerimaan pajak memiliki peranan penting dalam kehidupan bernegara, terutama bagi pelaksanaan pembangunan Negara, baik pembangunan di bidang ekonomi, pendidikan, kesehatan, infrastruktur dan pembangunan di bidang lainnya yang dilakukan untuk mensejahterakan rakyat. Penerimaan pajak merupakan salah satu sumber pendapatan Negara. Pendapatan Negara adalah pemasukan negara yang digunakan sebagai sumber pendanaan kegiatan dan kebutuhan negara dalam rangka pembangunan Negara (Sihotang, 2019). Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 Pasal 11 Ayat 3 tentang Keuangan Negara, menyebutkan bahwa pendapatan negara terdiri dari penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, serta hibah.

Sumber pendapatan Negara terbesar di Indonesia bersumber dari pajak hingga saat ini. Proporsi pendapatan Negara yang didominasi oleh pajak inilah yang menjadi alasan pajak merupakan sumber pendapatan Negara yang memiliki peranan penting untuk keberlangsungan kehidupan bernegara. Pajak adalah iuran wajib yang dilakukan untuk negara terhadap personal atau badan, sifatnya paksaan berdasarkan Undang-Undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi kesejahteraan rakyat (Aynda, 2020).

Bukti bahwa pajak merupakan sumber pendapatan Negara terbesar dicantumkan dalam proporsi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau yang disebut APBN yang dibuat oleh Kementerian Keuangan Republik Indonesia. Proporsi pendapatan Negara yang dibuat oleh Kemenkeu RI berisikan nominal kontribusi sumber-sumber pendapatan negara, seperti penerimaan pajak, Penerimaan Negara Bukan Pajak atau PNPB, dan penerimaan hibah. Berikut adalah grafik postur pendapatan Negara yang menunjukkan besarnya persentase kontribusi sumber-sumber pendapatan Negara tahun 2011-2020.



Sumber: [www.bps.go.id](http://www.bps.go.id) (diolah,2021)

**Grafik 1. 1**  
**Grafik Postur Pendapatan Negara Indonesia Tahun 2011-2020**

Grafik 1.1 menunjukkan proporsi pendapatan negara dari tahun 2011 hingga tahun 2020 yang terdiri dari penerimaan pajak, PNPB, dan penerimaan hibah. Pergerakan sektor pajak menunjukkan persentase yang sangat tinggi dibandingkan PNPB dan penerimaan hibah, dimana sektor pajak memberikan kontribusi rata-rata sebesar 78 % terhadap pendapatan Negara. PNPB berkontribusi rata-rata 21,5 % terhadap pendapatan Negara tahun 2011-2020. Pergerakan pertumbuhan PNPB berbanding terbalik dengan penerimaan pajak, hal ini terbukti pada tahun 2014 dan 2018 ketika penerimaan pajak mengalami penurunan, tetapi PNPB mengalami kenaikan yang besarnya sama dengan penurunan dari penerimaan pajak dengan persentase kenaikan masing-masing 1,01 % dan 2,42 % jika dibandingkan dengan tahun sebelumnya. Penerimaan hibah bergerak cukup stabil dengan kontribusi rata-rata 0,5 % dari tahun 2011-2020. Berdasarkan data yang telah disebutkan diatas dapat disimpulkan bahwa penerimaan pajak selalu berkontribusi paling besar terhadap pendapatan Negara dan memiliki peranan penting terhadap keberlangsungan Negara.

Pajak Negara yang berkontribusi terhadap penerimaan Negara yang tercantum dalam APBN berasal dari beberapa jenis pajak, diantaranya Pajak Penghasilan atau PPh yang dikenakan atas penghasilan kena pajak, Pajak

Pertambahan Nilai atau PPN yang dikenakan atas penyerahan barang kena pajak, Pajak Penjualan atas Barang Mewah atau PPnBm yang dikenakan atas barang kena pajak yang tergolong mewah, Pajak Bumi dan Bangunan atau PBB yang dikenakan atas tanah atau bangunan, serta pajak lainnya. Sumber-sumber penerimaan pajak negara tersebut berperan dalam membiayai pengeluaran rutin negara dan pembangunan negara. Berikut adalah kontribusi penerimaan per jenis pajak terhadap APBN tahun 2011-2020.

**Tabel 1.1**  
**Kontribusi Penerimaan Per Jenis Pajak Terhadap APBN Tahun 2011-2020**  
**(dalam %)**

TAHUN	PPH	PPN & PPnBm	PBB	PAJAK LAINNYA
2011	58,04	37,40	4,02	0,54
2012	55,64	40,39	3,47	0,50
2013	54,96	41,75	2,75	0,54
2014	55,48	41,50	2,38	0,64
2015	56,78	39,94	2,76	0,52
2016	60,23	37,28	1,76	0,73
2017	56,20	41,76	1,46	0,58
2018	57,10	40,90	1,48	0,52
2019	57,93	39,89	1,59	0,59
2020	53,74	41,91	1,76	2,59

Sumber: [www.djp.go.id](http://www.djp.go.id) (diolah, 2021)

Tabel 1.1 menunjukkan bahwa PPh memiliki kontribusi paling besar terhadap penerimaan pajak dari tahun 2011 sampai tahun 2020. Penerimaan rata-rata dari PPh tercatat berkontribusi sebesar 56,61 % dan paling besar dibandingkan dengan pajak lainnya terhadap penerimaan pajak tahun 2011 hingga tahun 2020. Meskipun begitu, rata-rata pertumbuhan kontribusi PPh terhadap penerimaan pajak tercatat minus 0,31 %. Penurunan pertumbuhan kontribusi PPh tersebut disebabkan adanya penurunan yang signifikan terhadap pertumbuhan kontribusi PPh terhadap penerimaan pajak pada tahun 2017 dan tahun 2020 dengan persentase -4,03 % dan -4,19 % atas dibandingkan tahun sebelumnya.

Diantara semua jenis PPH, penerimaan PPh Badan menjadi fokus dari penelitian ini dikarenakan besarnya potensi kontribusi penerimaan PPh Badan

terhadap pendapatan Negara. Akan tetapi, menurut data Kementerian Keuangan Republik Indonesia, penyerapan PPh Badan belum optimal hingga saat ini meskipun telah diberikan banyak kemudahan yang diberikan pada Wajib Pajak Badan. Berikut data yang menunjukkan realisasi penerimaan per jenis Pajak Penghasilan dari tahun 2011 hingga tahun 2020 yang memaparkan berbagai sumber penerimaan PPH di Indonesia.

**Tabel 1.2**  
**Realisasi Penerimaan Per Jenis Pajak Penghasilan Tahun 2011-2020**

TAHUN	PPH 21	PPH 22	PPH 22 IMPOR	PPH 23	PPH OP	PPH Badan	PPH 26	PPH FINAL
2011	18,82	1,38	7,98	5,28	0,93	43,61	7,67	14,33
2012	21,04	1,45	8,35	5,37	1,00	40,33	6,50	15,96
2013	21,8	1,64	8,77	5,37	1,06	37,29	6,77	17,3
2014	23,3	1,59	8,72	5,63	1,04	32,81	7,66	19,26
2015	20,72	1,54	7,29	5,05	1,50	33,51	8,72	21,66
2016	20,78	2,15	7,23	5,52	1,01	32,72	8,24	22,36
2017	20,15	2,77	7,39	5,82	1,33	35,64	8,71	18,19
2018	19,69	2,63	7,98	5,80	1,37	36,80	8,60	16,86
2019	21,16	3,04	7,65	6,07	1,60	35,93	6,57	17,98
2020	24,94	4,06	4,80	6,70	2,06	28,04	9,47	19,94

Sumber: [www.djp.go.id](http://www.djp.go.id) (diolah,2021)

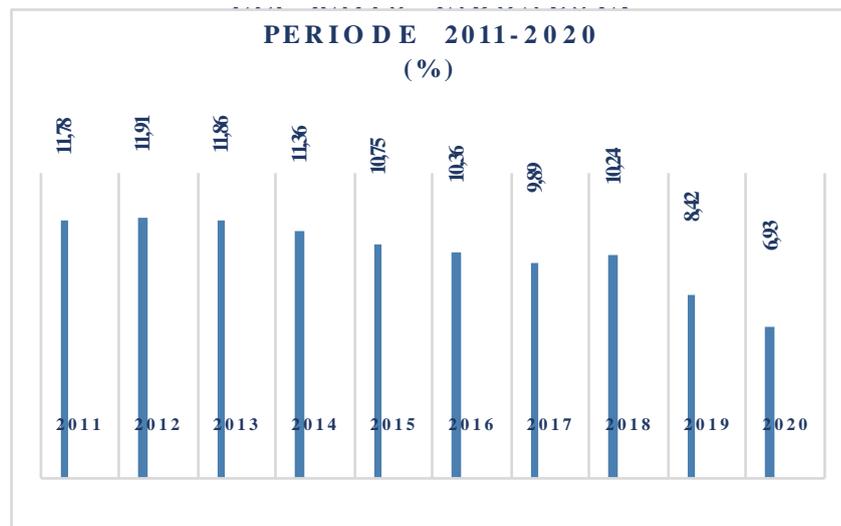
Tabel 1.2 menunjukkan bahwa penerimaan dari PPH badan mendominasi realisasi penerimaan PPH dengan rata-rata penerimaan hampir lima puluh persen dari total penerimaan PPH tahun 2011 hingga tahun 2020, disusul oleh PPH 21 dengan rata-rata penerimaan sebesar 22 %, lalu PPH final dengan rata-rata penerimaan 19 %, sisanya berasal dari PPH pasal 26 berkontribusi 8 %, PPH pasal 22 impor dengan kontribusi 7,5 %, PPH Pasal 23 berkontribusi sebesar 6 %, serta PPH pasal 22 dan PPH Orang Pribadi dengan masing-masing kontribusi 1,5 % dan 0,5 %.

Data tersebut diatas menjelaskan bahwa PPH badan memiliki kontribusi terbesar terhadap realisasi penerimaan PPH. Hal tersebut menggambarkan bahwa pajak perusahaan atau yang dikenal dengan pajak penghasilan badan memiliki kontribusi paling besar dibanding pajak penghasilan lainnya, akan tetapi jika dilihat dari pertumbuhannya, PPH badan cenderung bergerak menurun pada periode 2011-

2020, seperti pada tahun 2012 menurun sebesar 3,3 %, tahun 2013 mengalami penurunan 3 %, pada tahun 2014 turun sebesar 4,5 %, pada tahun 2015 turun sebesar 0,79 %, pada tahun 2018 turun sebesar 0,87 %, pada tahun 2019 turun sebesar 7,8 % dan pada tahun 2020 turun sebesar 1,73 %, penurunan-penurunan tersebut dibandingkan dengan tahun sebelumnya.

Penurunan tingkat penerimaan pajak dari PPH badan tersebut salah satunya dapat disebabkan oleh wajib pajak badan yang meminimumkan beban pajaknya untuk memaksimalkan laba perusahaan (Anggraeni & Oktaviani, 2021). Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 Pasal 6 Ayat 1 tentang Pajak Penghasilan, menerangkan bahwa biaya yang diperkenankan untuk dikurangkan dalam menghitung penghasilan wajib pajak dalam negeri adalah biaya yang berkaitan dengan kegiatan usaha. Semakin besar biaya operasional yang dikeluarkan oleh perusahaan, maka semakin rendah beban pajak yang terutang.

Meskipun sektor pajak menjadi kontribusi terbesar terhadap pendapatan Negara, namun pada kenyataanya *tax ratio* Negara Indonesia pada tahun 2011 hingga tahun 2020 mengalami tren penurunan, dalam hal ini *tax ratio* Negara Indonesia menunjukkan bahwa kinerja penerimaan pajak Negara belum optimal. *Tax ratio* merupakan gambaran tentang kemampuan negara menarik pajak dari penghasilan tahunan. Rasio tersebut digunakan untuk menilai tingkat kepatuhan pembayaran pajak di suatu negara (Falbo & Firmansyah, 2021). Berikut merupakan data *tax ratio* Indonesia dari tahun 2011 hingga tahun 2020.



Sumber : [www.djp.go.id](http://www.djp.go.id) (2021)

**Grafik 1. 2**  
**Grafik Tax Ratio Negara Indonesia Tahun 2011-2020**

Grafik 1.2 menunjukkan pertumbuhan *tax ratio* Indonesia yang dipaparkan oleh DJP dalam Laporan Kinerja DJP periode 2011-2020. Berdasarkan data dari Lakin DJP tersebut dipaparkan bahwa *tax ratio* yang membandingkan antara penerimaan perpajakan bersih dengan PDB Indonesia mengalami pergerakan yang fluktuatif dan mengalami tren negatif dari tahun 2011 hingga tahun 2020 dengan rata-rata 10,35 %. *Tax Ratio* Indonesia mengalami penurunan selama berturut-turut dari tahun 2013 hingga tahun 2017, walaupun sempat naik di tahun 2018, namun kembali turun signifikan pada tahun 2019 dan 2020 dengan persentase penurunan 1,82 % dan 1,49 % dibandingkan tahun sebelumnya. Selain itu, nilai ideal *tax ratio* adalah 15 %, artinya Negara Indonesia tidak pernah mencapai nilai ideal tersebut. Berdasarkan data yang telah disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa kinerja dari perpajakan Negara Indonesia masih belum optimal.

*Organization of Economic Cooperation and Development* atau yang disebut OECD dalam laporannya yang berjudul *Revenues Statistics in Asia and the Pacific*, memaparkan bahwa *tax ratio* Indonesia merupakan yang terendah dibandingkan dengan *tax ratio* Negara-negara Asia Pasifik yang mereka survei dan menilai bahwa kondisi Indonesia sangat berisiko dengan peran Pemerintah yang masih belum optimal dalam meningkatkan kinerja perpajakan Indonesia. OECD juga

memaparkan hasil surveynya mengenai penyebab *tax ratio* Indonesia rendah diakibatkan oleh tingginya kontribusi pertanian terhadap PDB, sektor informal yang relatif besar, penghindaran pajak, serta basis pemajakan yang rendah. Meskipun begitu, Pemerintah Indonesia terus berupaya keras agar *tax ratio* Indonesia dapat mencapai angka yang ideal agar dapat mendorong kinerja perekonomian dan meningkatkan penerimaan Negara (Media Keuangan Kemenkeu, 2019).

Melihat kondisi yang telah dijelaskan di atas, dapat dilihat bahwa ada ketidakkorelasian mengenai kontribusi pajak yang besar terutama pada PPh dengan *tax ratio* yang cenderung menurun. Hal ini diindikasikan adanya praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak terutama wajib pajak badan. Perusahaan atau badan sebagai wajib pajak akan berusaha untuk memaksimalkan laba melalui berbagai macam efisiensi beban, termasuk beban pajak. Dalam upaya efisiensi beban pajak, banyak perusahaan melakukan penghindaran pajak. Penghindaran pajak adalah upaya penghindaran pajak yang dilaksanakan dengan cara legal dan aman untuk wajib pajak, karena tidak melakukan hal yang bertentangan dengan ketentuan-ketentuan perpajakan, dimana hanya metode dan teknik yang biasa dipergunakan cenderung menggunakan kelemahan-kelemahan atau *grey area* yang ditemukan pada Undang-Undang dan Peraturan Perpajakan itu sendiri, untuk meminimalkan nilai pajak yang terutang (Pohan, 2018).

Tujuan dibentuknya undang-undang dalam memungut pajak warga Negeranya adalah untuk mendapatkan penghasilan Negara dari pajak sebesar-besarnya. Munculnya celah-celah dalam undang-undang perpajakan membuat praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) sering dilakukan wajib pajak. Dalam hal ini praktik tersebut memang tidak melanggar isi dari undang undang tersebut (*The letter of law*), tetapi tidak mendukung tujuan dibentuknya undang-undang perpajakan tersebut. Penghindaran pajak ini ialah perlawanan aktif yang berasal dari wajib pajak. Hal ini dilakukan ketika SKP atau Surat Ketetapan Pajak belum dikeluarkan ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id), 2021). Penghindaran pajak ini dilakukan untuk mengindari kewajiban perpajakan atau untuk mengurangi kewajiban perpajakan.

Penghindaran pajak menjadi permasalahan klasik yang sampai sekarang menjadi polemik dalam Pemerintahan, karena dalam perundang-undangan di Indonesia penghindaran pajak belum diatur secara gamblang (Pohan, 2018). Perusahaan sebagai wajib pajak cenderung memaksimalkan laba tanpa harus mengeluarkan beban yang dapat mengurangi laba tersebut. Produk Domestik Bruto atau PDB menjadi salah satu acuan mengukur seberapa besar pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan. Penerimaan perpajakan sangat erat keterkaitannya dengan PDB karena besarnya potensi perpajakan dipengaruhi oleh PDB sebagai gambaran kemampuan riil ekonomi masyarakat Indonesia (Rosalina, 2016). Dari beberapa teori yang telah disebutkan diatas, dapat disimpulkan bahwa jika PDB mengalami kenaikan, maka penerimaan perpajakan akan mengalami kenaikan, sedangkan jika PDB mengalami penurunan, maka perpajakan pun akan mengalami penurunan. Berikut data kontribusi seluruh sektor usaha yang ada di Indonesia terhadap PDB tahun 2011-2020.

**Tabel 1.3**  
**Kontribusi Seluruh Sektor Usaha terhadap PDB Tahun 2011-2020**  
**(dalam %)**

SEKTOR USAHA	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Manufaktur	22,0	22,0	21,7	21,7	21,5	21,4	22,3	21,0	20,8	20,6
Perdagangan	13,9	13,8	13,7	13,8	13,4	9,8	13,9	13,2	13,2	12,9
Pertanian	13,6	13,5	13,3	13,2	13,0	12,4	12,7	12,5	12,4	12,9
Konstruksi dan Real Estate	12,3	12,4	12,5	12,7	12,8	12,8	13,5	12,9	13,0	13,0
Pertambangan	10,3	10,0	9,7	9,3	8,5	8,2	8,3	7,6	7,5	7,4
Informasi dan Komunikasi	3,9	4,1	4,3	4,5	4,7	5,0	5,1	5,2	5,4	6,1
Transportasi dan Pergudangan	3,7	3,7	3,7	3,8	3,9	4,0	4,3	4,2	4,2	3,7
Jasa Keuangan dan Asuransi	3,5	3,6	3,8	3,7	3,9	4,0	4,2	4,0	4,1	4,3
Administrasi Pemerintahan	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	4,0	3,3	3,4	3,3	3,4
Jasa Pendidikan	3,0	3,0	3,1	3,1	3,2	3,1	3,1	3,1	3,3	3,3
Penyediaan Akomodasi dan Makan Minum	2,9	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	2,8
Jasa Perusahaan	1,5	1,5	1,5	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8	1,9	1,8
Jasa Lainnya	1,5	1,5	1,5	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8	1,9	1,8
Jasa Kesehatan	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1	1,2	1,3
Pengadaan Listrik dan Gas	1,0	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0

Sumber: [www.bps.go.id](http://www.bps.go.id) (diolah, 2021)

Tabel 1.3 menunjukkan bahwa sektor usaha yang memiliki kontribusi besar terhadap PDB periode 2011-2020 adalah sektor manufaktur dengan rata-rata persentase 21,51 % dan cukup stabil pergerakannya sebagai penyumbang PDB terbesar, sektor perdagangan dengan rata-rata persentase 13,16 %, sektor pertanian dengan rata-rata persentase 12,94 %, serta sektor konstruksi dan *real estate* dengan rata-rata persentase 12,77 %, sedangkan sektor usaha lainnya berkontribusi kurang dari 10 % terhadap PDB. Berdasarkan data tersebut diatas, dapat disimpulkan bahwa sektor manufaktur memiliki kontribusi terbesar dan stabil terhadap PDB periode 2011-2020.

Berdasarkan data yang tercantum dalam laporan realisasi APBN Kementerian Keuangan Republik Indonesia, dari seluruh sektor usaha yang beberapa diantaranya telah dipaparkan sebelumnya, Indonesia memiliki enam sektor usaha yang menjadi andalan utama penerimaan pajak selama periode 2011-2020, termasuk salah satunya adalah sektor manufaktur yang konsisten menjadi penyumbang terbesar PDB Indonesia. Berikut data penerimaan pajak per sektor usaha yang menunjukkan persentase kontribusi sektor-sektor usaha terhadap penerimaan pajak pada tahun 2011 hingga tahun 2020.

**Tabel 1.4**  
**Kontribusi Penerimaan Pajak Per Sektor Usaha Tahun 2011-2020**

SEKTOR USAHA	2011 (%)	2012 (%)	2013 (%)	2014 (%)	2015 (%)	2016 (%)	2017 (%)	2018 (%)	2019 (%)	2020 (%)
Manufaktur	30,35	31,28	30,99	29,93	27,07	25,89	29,13	28,34	27,85	20,08
Perdagangan	12,60	13,45	13,59	14,00	15,17	14,75	17,37	18,39	18,42	17,62
Jasa Keuangan dan Asuransi	9,57	9,69	10,49	11,73	14,54	12,34	12,75	12,51	13,17	14,67
Pertambangan	9,76	7,55	10,50	12,02	9,67	6,70	9,01	11,81	9,24	7,64
Konstruksi dan Real Estate	5,28	6,27	7,24	7,43	8,06	6,97	7,11	6,6	6,83	6,2
Transportasi dan Pergudangan	2,44	2,62	2,80	3,03	3,28	3,06	3,22	3,24	3,8	4,1

Sumber: [www.djp.go.id](http://www.djp.go.id) (diolah, 2021)

Tabel 1.4 memperlihatkan persentase kontribusi penerimaan pajak sektor usaha yang menjadi penyumbang utama pendapatan Negara dari sektor pajak. Salah

satu sektor utama penerimaan pajak di Indonesia adalah sektor manufaktur yang juga merupakan penyumbang terbesar PDB di Indonesia. Sektor manufaktur berkontribusi terhadap penerimaan pajak dengan rata-rata mencapai 28,8 % dari tahun 2011 hingga 2020. Akan tetapi, penerimaan pajak sektor manufaktur mengalami tren negatif selama periode tersebut, meskipun pada tahun 2012 dan tahun 2017 sempat mengalami kenaikan sebesar 0,93 % dan 3,24 % jika dibandingkan tahun sebelumnya, namun secara garis besar sektor manufaktur mengalami penurunan.

Kontribusi penerimaan pajak sektor manufaktur yang mengalami tren penurunan selama periode 2011-2020 tersebut tidak sejalan dengan kontribusi PDB manufaktur. Penurunan penerimaan pajak sektor manufaktur dapat disebabkan oleh beberapa faktor, salah satunya adalah penghindaran pajak yang dapat dilakukan oleh perusahaan-perusahaan sektor manufaktur. Berdasarkan survey yang dilakukan penyidik *International Monetary Fund* atau IMF *Ernesto Crivelli* tahun 2016, dianalisa kembali oleh Universitas PBB menggunakan *database International Center for Policy and Research* dan *International Center for Taxation and Development* terhadap perusahaan di 30 negara, Indonesia menjadi peringkat 11 dari 30 negara dengan kerugian sekitar US\$6,48 milyar akibat perusahaan yang melakukan penghindaran pajak (Yulyanah & Kusumastuti, 2019).

Menurut data Kementerian Keuangan, penerimaan pajak tercatat tumbuh positif pada Januari 2019, namun penerimaan sektor manufaktur tumbuh negatif. Meskipun begitu, sektor ini berkontribusi sebesar 20,8 % terhadap penerimaan pajak. Penerimaan pajak sektor manufaktur tercatat sebesar Rp 16,77 triliun atau turun 16,2 % *year on year* ([www.nasional.kontan.co.id](http://www.nasional.kontan.co.id)). Penurunan persentase pencapaian penerimaan pajak perusahaan manufaktur yang tidak sejalan dengan kontribusi penerimaan PDB menjadikan alasan bahwa ada indikasi terjadinya penghindaran pajak.

Berikut merupakan beberapa kasus perusahaan manufaktur yang terbukti melakukan praktik penghindaran pajak. PT Bentoel Internasional Investama pada tahun 2013 dan 2015 yang merupakan anak perusahaan dari *British American Tobacco* di Indonesia terbukti melakukan praktik penghindaran pajak dengan cara

menggunakan pinjaman antar perusahaan afiliasi. Pinjaman tersebut diketahui berasal dari perusahaan terafiliasi di Belanda, yaitu *Rothmans Far East BV* untuk pembiayaan utang bank dan membayar mesin dan peralatan, tetapi rekening perusahaan Belanda tersebut menunjukkan bahwa dana yang dipinjamkan kepada Bentoel Group berasal dari perusahaan grup BAT lainnya, yakni *Pathway 4* yang berpusat di Inggris.

Pinjaman dari Inggris ke Belanda diberikan dalam mata uang rupiah yang menjelaskan bahwa uang itu untuk dipinjamkan ke RMBA. Akibat tindakan yang dilakukan oleh Bentoel, Negara kehilangan pendapatan bagi negara sebesar US\$ 11 juta per tahun. BAT memperoleh pinjaman yang berasal dari Jersey melalui perusahaan di Belanda terutama untuk menghindari potongan pajak untuk pembayaran bunga kepada non-penduduk. Indonesia menerapkan pemotongan pajak tersebut sebesar 20 %, dikarenakan ada perjanjian dengan Belanda maka pajaknya menjadi 0 %. Berdasarkan kasus tersebut, selain tindakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan tersebut, diketahui bahwa utang tinggi yang dimiliki perusahaan akan menyebabkan pembayaran bunga yang tinggi dan proporsi modal lebih kecil ketimbang utang dalam pembiayaan operasional perusahaan ([www.nasional.kontan.co.id](http://www.nasional.kontan.co.id)).

Tindakan perusahaan tersebut menyebabkan bunga utang yang harus dibayarkan oleh perusahaan tinggi dan hal ini akan membuat laba perusahaan mengecil hingga menyebabkan perusahaan merugi akibat beban bunga yang harus dibayarkan tinggi. Berkurangnya laba perusahaan inilah yang nantinya akan membuat beban pajak terutang PT Bentoel di Indonesia menjadi kecil, akan tetapi beban bunga utang tersebut merupakan beban yang dikecualikan dari perhitungan pajak, sehingga beban pajak terutang akan semakin kecil.

Kasus lain penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan sektor manufaktur selanjutnya adalah kasus yang dilakukan oleh PT Indofood Sukses Makmur Tbk terkait praktik penghindaran pajak sebesar Rp 1,3 miliar pada 2013. PT Indofood Sukses Makmur Tbk melakukan pendirian perusahaan yang baru dan melakukan pengalihan aktiva, pasiva, dan operasional pabrik mie instan dan bumbu kepada PT Indofood CBP Sukses Makmur. Pemekaran usaha yang dilakukan oleh

PT Indofood tersebut merupakan usaha untuk menghindari pajak. PT Indofood telah dikenakan keputusan oleh DJP atas tindakan yang dilakukannya, yaitu PT Indofood tetap harus membayar pajak yang terutang senilai Rp 1,3 miliar kepada Negara (Hariseno & Pujiono, 2021). Tindakan yang dilakukan perusahaan dengan mengalihkan operasional perusahaan kepada perusahaan baru adalah bentuk penghindaran pajak dengan mengurangi laba dari entitas perusahaan tersebut, sehingga penghasilan kena pajak perusahaan akan berkurang dan mengurangi beban pajak terutang perusahaan.

Penghindaran pajak perusahaan sektor manufaktur di Indonesia selanjutnya terjadi pada perusahaan kelompok Wilmar Group. Menurut data yang diperoleh Panja Mafia Pajak Komisi III DPR, PT Wilmar International Limited Group diduga melakukan penggelapan pajak senilai Rp 500 milyar dengan modus mendirikan 72 perusahaan di wilayah berbeda yang memiliki usaha di bidang sawit. Mereka kemudian melakukan perbuatan tersebut dengan cara melakukan transaksi fiktif antar perusahaan dalam grup, merekayasa laporan keuangan dan melakukan *transfer pricing* antar grup. Adapun PT Wilmar sendiri memiliki kawasan izin berikat yang dilakukan guna mempermudah transaksi antar group. Mereka juga diduga melakukan penggelapan pajak dengan menerbitkan dan menggunakan faktur pajak fiktif yang dimanfaatkan untuk proses restitusi PPN ([www.news.okezone.com](http://www.news.okezone.com)). Tindakan yang dilakukan Wilmar group jelas adalah untuk memaksimalkan laba yang diperoleh dengan meminimalkan beban pajak terutang perusahaan dengan beberapa cara yang telah disebutkan sebelumnya, seperti *transfer pricing*, rekayasa laporan keuangan dan penggelapan pajak dengan modus restitusi pajak.

Selanjutnya kasus penghindaran pajak yang melibatkan dua perusahaan bubuk kertas raksasa yang diduga melakukan praktik pengalihan keuntungan, salah satunya PT Toba Pulp Lestari Tbk. Kerugian potensi pajak yang diderita pemerintah diperkirakan mencapai Rp 1,9 triliun. Toba Pulp menyatakan melakukan kesalahan klasifikasi jenis pulp yang diekspornya. Pulp dicatatkan dengan kode untuk pulp kelas kertas, akan tetapi dalam data perdagangan internasional antar-negara, yang tercatat bahwa otoritas di Tiongkok mencatat

menerima kiriman pulp larut dari Indonesia yang harganya lebih mahal dibanding pulp kelas kertas. Total ekspor pulp larut Indonesia tercatat sebanyak 150 ribu ton. Namun Tiongkok mengimpor pulp larut dari Indonesia sebanyak 1,1 juta ton dan sepanjang periode tersebut hanya TPL yang memproduksi pulp larut di Indonesia. ([www.betahita.id](http://www.betahita.id)). Tindakan yang dilakukan oleh Toba Pulp adalah praktik *transfer pricing* yang bertujuan untuk memaksimalkan keuntungan dan mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan oleh perusahaan.

Perusahaan manufaktur yang terindikasi melakukan praktik penghindaran pajak selanjutnya adalah PT Garuda Metallindo dengan melakukan *thin capitalization*, yang mana memanfaatkan modal yang diperoleh dari pinjaman atau utang untuk menghindari pembayaran pajak yang harus ditanggung oleh perusahaan. Neraca perusahaan mengalami peningkatan jumlah utang dengan nilai utang bank jangka pendek mencapai Rp 200 miliar hingga Juni 2016, meningkat dari akhir Desember 2015 senilai Rp 48 miliar (Mahajaya, 2020). Perusahaan memasukkan modal sebagai utang untuk mengurangi pajak sehingga akan mengurangi kewajibannya, karena perusahaan yang melakukan pembiayaan dengan utang akan adanya biaya bunga yang harus dibayarkan. Semakin besar utang maka semakin besar juga biaya bunga yang memberikan pengaruh berkurangnya beban pajak.

Penghindaran pajak secara legal dapat diukur dengan *Effective Tax Rate* atau ETR perusahaan tersebut. ETR dapat dijadikan kategori pengukuran perencanaan pajak yang efektif, salah satu cara untuk mengukur seberapa baik sebuah perusahaan mengelola pajaknya adalah dengan melihat persentase tarif efektifnya. Pada prinsipnya ETR merupakan perbandingan antara kewajiban perpajakan yang dihasilkan dari penghasilan kena pajak berdasarkan peraturan perpajakan terhadap laba akuntansi berdasarkan standar akuntansi. ETR dihitung dengan konsep membagi kewajiban pajak perusahaan dengan laba atau arus kas sebelum pajak (Putri, 2018).

Perusahaan yang memiliki ETR rendah akan berusaha untuk menaikkan ETR dengan menurunkan laba, karena perusahaan cenderung menginginkan laba akuntansi yang kecil untuk menghindari adanya kemungkinan pembayaran pajak

yang tinggi di masa yang akan datang, sehingga perusahaan bisa melakukan kebijakan pada akrual yang terkandung dalam *deferred tax expense*, yaitu dengan membuat *deferred tax expense* menjadi lebih kecil. *Deferred tax expense* merupakan perkalian dari perbedaan temporer dengan tarif pajak yang berlaku. Berdasarkan teori yang telah disebutkan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa ETR tinggi menunjukkan perusahaan yang cenderung tidak melakukan tindakan penghindaran pajak. Sebaliknya, perusahaan dengan tingkat ETR rendah adalah perusahaan yang terindikasi melakukan praktik penghindaran pajak (Winda & Nariman, 2021).

Penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan dapat dipengaruhi oleh profitabilitas perusahaan tersebut. Profitabilitas merupakan salah satu pengukuran bagi kinerja suatu perusahaan yang dapat diukur dengan *Return on Assets* atau yang dikenal dengan ROA. Semakin tinggi nilai dari ROA, berarti semakin tinggi nilai dari laba bersih perusahaan dan semakin tinggi profitabilitasnya. Perusahaan yang memiliki profitabilitas tinggi memiliki kesempatan untuk memposisikan diri dalam mengurangi jumlah beban kewajiban perpajakan (Mahdiana & Amin, 2020). Namun menurut Jamaludin (2020), ketika laba yang diperoleh perusahaan membesar, maka jumlah pajak penghasilan akan meningkat sesuai dengan peningkatan laba perusahaan.

Selanjutnya, adanya indikasi perusahaan melakukan penghindaran pajak dapat dilihat dari kebijakan pendanaan yang diambil perusahaan (Mahdiana & Amin, 2020). *Thin capitalization* adalah mekanisme yang merujuk pada keputusan investasi oleh perusahaan dalam mendanai operasi bisnis dengan mengutamakan pendanaan hutang dibandingkan menggunakan modal ekuitas dalam struktur modalnya. Di Indonesia, aturan mengenai *thin capitalization* telah diatur dalam Undang-Undang, khususnya yang berkaitan dengan rasio hutang terhadap modal. Pendekatan rasio hutang dan modal diatur dalam Pasal 18 ayat (1) UU PPh yang Menteri Keuangan berwenang menentukan besaran perbandingan hutang dengan modal yang dapat dibenarkan untuk kepentingan penghitungan pajak.

Besarnya perbandingan antara hutang dan modal sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan No.169/PMK.010/2015 tentang Penentuan Besarnya

Perbandingan antara hutang dan modal perusahaan untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan ditetapkan paling tinggi sebesar empat dibanding satu (4:1) (Salwah & Herianti, 2019). Menurut Jumailah (2020), praktik *thin capitalization* menyebabkan tindakan penghindaran pajak akan mengalami peningkatan, karena pembiayaan berupa utang akan mengakibatkan munculnya biaya bunga, di mana biaya bunga merupakan unsur pengurang dalam proses perhitungan penghasilan kena pajak. Akan tetapi, menurut Wati & Utomo (2020), munculnya aturan PMK nomor 169/PMK.010/2015 yang mengatur batasan rasio DER guna membatasi pembebanan beban bunga sebagai pengurang penghasilan kena pajak sudah mulai dipatuhi oleh perusahaan yang terdaftar di BEI.

Selain *thin capitalization*, *Corporate Social Responsibility* atau CSR juga digunakan sebagai faktor yang mempengaruhi praktik penghindaran pajak. CSR didefinisikan sebagai klaim para pemegang kepentingan supaya perusahaan tersebut tidak selalu bekerja demi memenuhi kebutuhan para pemegang saham, namun juga demi kepentingan pihak pemegang kepentingan dalam implementasi usaha, seperti para komunitas lokal, pekerja, konsumen, lingkungan, pemerintah, dan Lembaga Swadaya Masyarakat (Bandiyono & Dewangga, 2020).

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 mengenai Pajak Penghasilan mengatur tentang biaya-biaya apa saja yang dapat dikurangkan dalam menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi wajib pajak, salah satunya adalah biaya CSR, yang terdiri dari biaya pengolahan limbah, biaya beasiswa, biaya magang dan biaya pelatihan, serta sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana, yang ketentuannya sudah diatur dalam Peraturan Pemerintah dan lain-lain (Kembaren, 2018). Menurut Rohyati & Suropto (2021), Beberapa item *Corporate Social Responsibility* yang dilakukan oleh perusahaan dapat dikurangkan dalam perhitungan pajak, selain itu, beberapa perusahaan yang melaksanakan tanggung jawab sosial semata-mata menggunakan tindakan tanggung jawab sosial untuk mendapatkan citra yang positif sehingga perusahaan dapat menutupi tindakan mereka yang tidak bertanggung jawab secara sosial seperti penghindaran pajak. Namun, menurut Miftah & Zoebar (2020), Aktivitas CSR merupakan suatu tindakan yang tidak hanya memperhitungkan ekonomi tetapi juga sosial,

lingkungan dan dampak lain dari tindakan yang dilakukan perusahaan sendiri sebagai bentuk tanggung jawab terhadap stakeholder, sehingga dengan adanya CSR maka perusahaan akan lebih mementingkan lingkungan sekitar, dalam penelitian ini dapat dikaitkan dengan meminimalisir tingkat terjadinya tindakan penghindaran pajak.

Ukuran perusahaan dapat dilihat dari seberapa banyak aset, penjualan, modal, dan jumlah karyawan yang dimiliki perusahaan, sedangkan profitabilitas merupakan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dengan menggunakan sumber daya yang dimiliki. Semakin besar aset, penjualan, dan jumlah karyawan maka semakin besar pula ukuran perusahaan tersebut dan semakin tinggi pula tingkat profitabilitas perusahaan tersebut. Oleh karena itu, ukuran perusahaan dan profitabilitas memiliki keterkaitan yang erat satu sama lain.

Selain itu, perusahaan dengan skala yang besar pada umumnya lebih mudah memperoleh utang dibandingkan perusahaan kecil karena tingkat kepercayaan kreditur pada perusahaan-perusahaan besar. Semakin besar ukuran perusahaan, maka ia berkesempatan untuk mendapatkan utang yang besar untuk membiayai kegiatan operasional perusahaan. Perusahaan dengan utang yang besar akan memiliki rasio DER yang tinggi, sehingga semakin besar kemungkinan perusahaan untuk melakukan *thin capitalization*. Berdasarkan hal tersebut *thin capitalization* dan ukuran perusahaan memiliki hubungan keterkaitan.

Ukuran perusahaan juga dapat menentukan luasnya ruang lingkup tanggung jawab sosial yang harus dilaporkan oleh perusahaan, semakin besar ukuran perusahaan maka akan semakin luas informasi yang harus diungkapkan oleh perusahaan. Berdasarkan alasan yang telah disebutkan sebelumnya diatas, dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan memiliki hubungan keterkaitan dengan profitabilitas, *thin capitalization*, dan *corporate social responsibility*. Hubungan keterkaitan tersebut memungkinkan ukuran perusahaan dapat memperkuat atau memperlemah hubungan antara profitabilitas, *thin capitalization*, dan *corporate social responsibility* dengan penghindaran pajak, sehingga ukuran perusahaan dijadikan sebagai variabel moderasi dalam penelitian ini.

Sektor manufaktur dipilih untuk menjadi sampel dalam penelitian ini karena perusahaan manufaktur selalu berkontribusi terbesar terhadap PDB Indonesia dan penerimaan pajak Negara jika dibandingkan dengan sektor lainnya, namun jika dilihat dari pergerakan kontribusi penerimaan pajaknya, sektor manufaktur cenderung mengalami penurunan setiap tahunnya. Ketidakselarasan antara PDB dan penerimaan pajak yang seharusnya selaras ini mengindikasikan adanya penghindaran pajak yang terjadi pada perusahaan manufaktur. Selain itu, berdasarkan laporan *tax justice network*, Indonesia kehilangan \$4,78 milyar per tahun akibat penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan Indonesia, yang sebagian besar dilakukan oleh perusahaan manufaktur yang terbukti melakukan tindakan penghindaran pajak dan sangat merugikan Negara, mengingat betapa pentingnya peranan pajak bagi Indonesia karena kontribusi terbesarnya terhadap pendapatan Negara.

Ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu dan fenomena yang telah dipaparkan sebelumnya, memotivasi peneliti untuk melakukan penelitian kembali terhadap penghindaran pajak. Agar tidak meluasnya ruang lingkup penelitian, peneliti hanya akan memfokuskan penelitian pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2011-2020. Peneliti juga menambahkan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi yang nantinya variabel moderasi ini dapat memperkuat ataupun memperlemah hubungan antara profitabilitas, *thin capitalization* dan *corporate social responsibility* dengan penghindaran pajak.

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan oleh peneliti, maka peneliti bermaksud untuk melakukan penelitian terhadap penghindaran pajak yang berjudul:

**“Pengaruh Profitabilitas, *Thin Capitalization*, dan *Corporate Social Responsibility* terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Perusahaan Sektor Manufaktur yang Terdaftar di BEI Periode 2011-2020)”**.

## 1.2 Rumusan Masalah

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

1. Seberapa besar pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011 - 2021.
2. Seberapa besar pengaruh *thin capitalization* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
3. Seberapa besar pengaruh *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
4. Seberapa besar pengaruh profitabilitas, *thin capitalization*, dan *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011 -2021.
5. Seberapa besar pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011 -2021.
6. Seberapa besar pengaruh *thin capitalization* terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011 -2021.
7. Seberapa besar pengaruh *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.

## 1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah dipaparkan di atas, maka tujuan dari penelitian ini adalah, sebagai berikut:

1. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor

manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.

2. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh *thin capitalization* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
3. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
4. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh profitabilitas, *thin capitalization*, dan *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
5. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
6. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh *thin capitalization* terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.
7. Untuk menguji dan menemukan bukti empiris besarnya pengaruh *corporate social responsibility* terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2011-2021.

#### **1.4 Manfaat Penelitian**

Adapun manfaat dilakukannya penelitian ini adalah sebagai berikut :

##### **1. Aspek Teoritis**

Secara teoritis, penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu upaya untuk memberikan sumbangan ilmu dalam membantu pengembangan dunia pendidikan, khususnya dalam bidang akuntansi perpajakan.

## 2. Aspek Praktis

Secara praktis, penulis berharap agar penelitian ini dapat berkontribusi positif bagi para pihak berkepentingan, diantaranya:

### a. Bagi Penulis

Kegiatan penelitian ini menambah wawasan dan pengalaman bagi penulis dalam kemampuan menulis dan pengetahuan mengenai perpajakan, khususnya mengenai pengaruh profitabilitas, *thin capitalization* dan *corporate social responsibility* atau CSR terhadap penghindaran pajak dengan ukuran perusahaan sebagai variabel moderasi pada perusahaan yang terdaftar di BEI Sektor Manufaktur.

### b. Bagi Universitas

Peneliti berharap semoga penelitian ini dapat dijadikan referensi bagi universitas sebagai bahan penelitian selanjutnya yang lebih mendalam, khususnya program studi akuntansi.

### c. Bagi Peneliti Selanjutnya

Peneliti juga berharap semoga dengan adanya penelitian ini, dapat menambah wawasan dan juga bahan referensi peneliti selanjutnya dalam proses penelitian.

## 1.5 Lokasi dan Waktu Penelitian

Proses penelitian ini berlangsung dengan memanfaatkan situs resmi Bursa Efek Indonesia dan situs resmi perusahaan objek penelitian dalam pengambilan data laporan tahunannya. Adapun kurun waktu pelaksanaan penelitian ini tertuang dalam tabel berikut

**Tabel 1.5**  
**Waktu Penelitian**

NO	KETERANGAN	TAHUN 2021																			
		JUL				AGS				SEP				OKT				NOV			
		1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
1	Pengajuan Judul	■																			
2	Acc Judul																				
3	Penyusunan BAB I	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■								
4	Penyusunan BAB II				■	■	■	■	■	■	■	■	■								
5	Penyusunan BAB III				■	■	■	■	■	■	■	■	■								
6	Pengajuan Seminar																				
7	Seminar													■	■	■	■				
8	Perbaikan Proposal													■	■	■	■				
9	Penyusunan BAB IV																	■	■	■	
10	Penyusunan BAB V																	■	■	■	
11	Sidang																			■	
12	Revisi Skripsi																			■	

Sumber: Diolah Penulis (2021)