

## PENGARUH KEPEMILIKAN KELUARGA DAN UKURAN PERUSAHAAN TERHADAP AGRESIVITAS PAJAK DENGAN KOMISARIS INDEPENDEN SEBAGAI VARIABEL MODERASI PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR

**Anggu Batari Mulyadi**

Universitas Muslim Indonesia Makassar

Email: [anggubatarimulyadi@gmail.com](mailto:anggubatarimulyadi@gmail.com)

**Muh. Su'un**

Universitas Muslim Indonesia Makassar

Email: [muhsuun@umi.ac.id](mailto:muhsuun@umi.ac.id)

**Ratna Sari**

Universitas Muslim Indonesia Makassar

Email: [ratnasari@umi.ac.id](mailto:ratnasari@umi.ac.id)

Hal: 1-22

### **Abstract**

*This study aims to obtain empirical evidence on the influence of family ownership variables and firm size on tax avoidance and the influence of independent commissioners variables as a moderating variable in the influence of family ownership and firm size on tax aggressiveness. Samples in this study amounted to 13 manufacturing companies on The Indonesia Stock Exchange in 2017 – 2019. Test used Regression Analysis and Moderated Regression Analysis. The results of this study indicate that company ownership has no effect on tax aggressiveness and firm size has positive effect on tax aggressiveness. This study also shows that independent commissioners interaction is not able to moderate (weakens) the influence of family ownership on tax aggressiveness. Independent commissioners is able to moderate (weakens) the influence of firm size on tax aggressiveness.*

**Keyword:** Family Ownership, Firm Size, Tax Aggressiveness, and Independent Commissioners

### **Abstrak**

Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh variabel kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan pada agresivitas pajak serta pengaruh variabel komisaris independen sebagai variabel pemoderasi dalam pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan pada agresivitas pajak. Sampel ditentukan melalui metode non – probability dengan teknik purposive sampling. Jumlah sampel dalam penelitian ini berjumlah 13 perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2017 – 2019. Uji yang digunakan Uji Analisis Regresi Berganda dan Moderate Regression Analysis (MRA). Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga tidak berpengaruh positif pada agresivitas pajak dan ukuran perusahaan berpengaruh pada agresivitas pajak. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa komisaris independen tidak mampu memoderasi (melemahkan) pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan pada agresivitas pajak. Komisaris independen tidak mampu memoderasi (melemahkan) pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan pada agresivitas pajak.

**Kata kunci:** Kepemilikan Keluarga, Ukuran Perusahaan, Agresivitas Pajak dan Komisaris Independen

## 1. PENDAHULUAN

Indonesia merupakan salah satu negara dengan jumlah penduduk terbesar di dunia serta memiliki sumber daya alam yang melimpah dengan lokasi yang strategis. Hal tersebut menjadikan adanya banyak perusahaan sehingga penerimaan negara dari sektor pajak dapat semakin meningkat. Sementara itu, perusahaan menganggap pajak sebagai beban yang akan mengurangi laba perusahaan, sehingga perusahaan cenderung berusaha mencari strategi dalam mengurangi beban pajaknya. Strategi tersebut dimaksudkan agar perusahaan tetap memperoleh laba yang optimal. Menurut Suyanto & Supramono, (2012), perusahaan dianggap semakin agresif terhadap pajak bila semakin banyak celah yang digunakan.

Menurut Frank, Lynch dan Rego (2009) dalam Djeni, dkk (2017), agresivitas pajak perusahaan merupakan tindakan manipulasi terhadap Penghasilan Kena Pajak melalui tindakan perencanaan pajak, baik dengan cara yang tergolong legal (*tax avoidance*) ataupun ilegal (*tax evasion*). *Tax Avoidance* (penghindaran pajak) didefinisikan sebagai penghematan pajak yang timbul dengan memanfaatkan ketentuan perpajakan yang dilakukan secara legal untuk meminimalkan pembayaran pajak. Meskipun dikatakan legal secara hukum, namun penghindaran dianggap merugikan negara karena tindakan tersebut dapat menghambat proses pemungutan pajak dan menyebabkan pendapatan negara berkurang. Dalam beberapa penelitian dahulu, istilah tindakan pajak agresif dapat digunakan bergantian dengan penghindaran pajak, manajemen pajak, serta perencanaan pajak.

Pajak penghasilan yang disetorkan perusahaan kepada negara merupakan proses transfer kekayaan dari pihak perusahaan (khususnya pemilik) kepada negara, sehingga dapat disimpulkan bahwa pembayaran pajak penghasilan ini merupakan biaya bagi perusahaan dan pemilik perusahaan. Adanya pandangan bahwa pembayaran pajak penghasilan merupakan biaya bagi perusahaan dan pemilik perusahaan, mengakibatkan munculnya asumsi bahwa perusahaan cenderung melakukan perencanaan pajak untuk menurunkan jumlah pajak yang harus dibayarkan (Fatharani, 2012). Semakin perusahaan mengambil langkah penghindaran pajak dengan memanfaatkan celah-celah dari peraturan yang ada melalui perencanaan pajak, maka tindakan tersebut akan dinilai semakin agresif.

Perusahaan dengan proporsi kepemilikan yang dimiliki oleh mayoritas baik perorangan melalui perusahaan non publik maupun keluarga juga berpengaruh pada tindakan agresivitas pajak yang dilakukan suatu perusahaan. Selain itu mendirikan perusahaan yang dimiliki pemilik mayoritas akan menimbulkan konflik keagenan antara pemegang saham mayoritas dan minoritas. Sifat dan tingkat konflik keagenan dapat menimbulkan tingkat agresivitas pajak yang lebih tinggi (Sari & Martani, 2010). Saat kepemilikan dan manajemen terpisah, terjadilah proses kerja dan pengawasan yang tidak sempurna, dan ini menimbulkan indikasi akan terjadinya tindakan agresivitas pajak.

Hasil penelitian Utami (2015), menemukan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh negative dan signifikan terhadap agresivitas pajak.

Penelitian Wirawan (2018), membuktikan bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh positif dan signifikan terhadap agresivitas pajak. Bauweraerts & Vandernoot (2013), menemukan bahwa ada hubungan positif keterlibatan keluarga dengan agresivitas pajak. Sementara hasil penelitian berbeda dari Utami (2015), Putri, (2016), dan Oktavia (2018), yang menemukan bahwa kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Faktor lain yang berhubungan dengan agresivitas pajak adalah ukuran perusahaan (*firm size*). Ukuran perusahaan menunjukkan identitas perusahaan baik skala kecil maupun skala besar. Menurut Brigham & Houston (2010), ukuran perusahaan adalah ukuran besar kecilnya sebuah perusahaan yang ditunjukkan atau dinilai oleh total asset, total penjualan, jumlah laba, beban pajak dan lain-lain. Hasil penelitian Leksono dkk, (2019), menemukan bahwa ukuran perusahaan secara parsial ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Sementara hasil penelitian Putri (2016) dan Wirawan (2018), menemukan bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Berdasarkan hasil *review* atas penelitian terdahulu di atas maka didapati adanya *gap research* berupa inkonsistensi (tidak konsisten) hasil penelitian sebelumnya. Bahwa tidak selalu agresivitas pajak dipengaruhi oleh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan. Dengan demikian maka peneliti tertarik untuk kembali menguji pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak.

Penelitian ini juga menyertakan komisaris independen sebagai variable moderasi. Fama dan Jensen (1983) dalam Rosidy (2019), menyebutkan bahwa komisaris independen memberikan nilai tambah bagi perusahaan karena mereka berperan sebagai pihak profesional yang mengawasi kompetisi antara manajemen level tinggi di perusahaan. Perusahaan biasanya mengikutsertakan beberapa anggota komisaris dari luar untuk berperan sebagai mediator ketika terjadi masalah agensi antara manajemen dan pemegang saham. Penggunaan proporsi komisaris independen yang lebih tinggi akan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen dan kepatuhan perusahaan.

Hasil penelitian Rosidy (2019), menemukan bahwa proporsi komisaris independen berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Sementara hasil penelitian dari Utami (2015), dan Djeni, dkk (2017), menemukan sebaliknya bahwa proporsi komisaris independen tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

Penelitian ini merupakan penelitian replikasi dari Wirawan (2018), yang menguji pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak dengan *coporate governance* sebagai variable pemoderasi. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Wirawan yaitu pada penelitian ini, penulis lebih tidak menggunakan semua proksi *corporate governance*, namun lebih spesifik hanya pada komisaris independen. Periode pengamatan dalam penelitian Wirawan (2018) adalah 2014 sampai dengan 2016, sementara periode pengamatan dalam penelitian ini adalah 2017 sampai dengan 2019. Perbedaan

lainnya adalah pada penelitian Wirawan melibatkan seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI, sementara penelitian ini lebih difokuskan hanya pada perusahaan industry manufaktur.

Penelitian ini mengambil perusahaan sector manufaktur sebagai objek penelitian. Perusahaan sektor manufaktur adalah perusahaan dengan nilai kapitalisasi terbesar di Bursa Efek Indonesia. Perusahaan sector manufaktur menurut Hartadinata & Tjaraka (2013), merupakan perusahaan yang memiliki asset tetap dalam jumlah besar di mana nantinya kebijakan akuntansi terkait penyusutan asset tetap akan menunjukkan efek kebijakan perpajakan Wajib Pajak Badan.

Selain itu, Kementerian Keuangan mencatat penerimaan pajak sepanjang Januari 2019 tumbuh 8,82% atau meningkat dari Rp 79 triliun menjadi Rp 86 triliun. Meski penerimaan masih tumbuh positif, tetapi penerimaan sektor industri pengolahan atau manufaktur justru tumbuh negatif. Padahal sektor ini berkontribusi sebesar 20,8% terhadap penerimaan pajak. Penerimaan sektor manufaktur tercatat sebesar Rp 16,77 triliun atau turun 16,2% *year on year*.

Berdasarkan uraian di atas, maka dilakukan penelitian dengan fokus "Pengaruh Kepemilikan Keluarga Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Komisaris Independen Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia."

## 2. TINJAUAN PUSTAKA

### 2.1 *Stewardship Theory*

Teori agensi menjelaskan perbedaan keinginan dan motivasi antara pemilik dan manajer sehingga mengakibatkan konflik. Namun, Davis *et al.* (1997) dalam Oktavia (2018), mengungkapkan manajer tidak termotivasi oleh keinginan pribadinya melainkan berperan sebagai pelayan (*steward*) bagi pemilik. *Stewardship theory* menunjukkan bahwa ketika dihadapkan pada pilihan antara keinginan dan kebutuhan pribadi terhadap keinginan pemilik dan organisasi, manajer akan berusaha lebih cooperative terhadap keinginan pemilik dan organisasi. Maka akibat dari tujuan kolektif seorang pelayan ini (contohnya: tingginya penjualan, profitabilitas) mengakibatkan naiknya kemakmuran pemilik. Dalam *stewardship theory* persepsi manajer adalah mendapatkan keuntungan yang lebih jika ia patuh dan menyelaraskan keinginannya dengan keinginan pemilik daripada memenuhi keinginan pribadinya. Maka jabatan yang strategis dan gaji yang sesuai adalah faktor tercapainya keselarasan keinginan tersebut. Dengan kata lain *stewardship theory* berfokus pada memfasilitasi manajer sedangkan teori agensi berfokus pada kontrol terhadap manajer.

Chen, dkk (2010), mengungkapkan kepemilikan yang besar pihak keluarga, keterlibatan jangka panjang terhadap keputusan-keputusan manajemen serta posisi-posisi strategis yang diisi oleh anggota keluarga pada sebuah perusahaan keluarga membantu mengurangi konflik pemilik - manajer yang ada pada konsep teori agensi. Dengan kata lain *stewardship theory* merupakan konsep yang paling tepat

bagi perusahaan keluarga. Pernyataan ini didukung oleh Chu (2009) dalam Oktavia (2018), yang menyatakan *stewardship theory* lebih relevan bagi perusahaan keluarga dibandingkan teori agensi, mengakibatkan mekanisme *corporate governance* menjadi tidak signifikan bagi perusahaan keluarga.

## 2.2 Agresivitas Pajak

Menurut Frank, Lynch, dan Rego (2009) dalam Djeni, dkk (2017), agresivitas pajak didefinisikan sebagai tindakan manipulasi terhadap Penghasilan Kena Pajak melalui tindakan perencanaan pajak, baik dengan cara yang tergolong legal (*tax avoidance*) ataupun ilegal (*tax evasion*). Dalam penelitian ini, agresivitas pajak diukur menggunakan rasio effective tax rate. Rasio ini banyak digunakan oleh berbagai penelitian terdahulu karena dianggap dapat memperlihatkan perbedaan antara laba menurut akuntansi dengan laba menurut fiskal. Perhitungan dari effective tax rate dapat dilakukan dengan menghitung total tax expense dibagi dengan *pre-tax income* (Suyanto & Supramono, 2012).

Hartadinata & Tjaraka (2013), juga menyatakan bahwa tindakan pajak agresif adalah keadaan ketika perusahaan menjalankan kebijakan pajak tertentu dan ada kemungkinan bahwa kebijakan perpajakan tersebut tidak teraudit atau tersangkut hukum, bagaimanapun tindakan ini memiliki potensi resiko ketidakjelasan resolusi akhir apakah sesuai dengan hukum atau tidak sesuai dengan hukum. Definisi lainnya diberikan oleh Suandy, (2011), sebagai sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk

memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan.

Agresivitas pajak merupakan tindakan yang umum dan sering terjadi saat ini dikalangan perusahaan-perusahaan besar di seluruh dunia. Tindakan agresivitas pajak bertujuan meminimalkan pajak perusahaan yang saat ini agresivitas pajak menjadi perhatian publik karena tidak sesuai dengan harapan masyarakat dan juga merugikan pemerintah. Hanlon dan Heitzman (dalam Nugraha, 2015) mendefinisikan agresivitas pajak sebagai tingkat yang paling akhir dari spektrum serangkaian perilaku perencanaan pajak. Tindakan agresivitas pajak dilakukan oleh perusahaan dikarenakan perusahaan ingin meminimalkan beban pajak melalui *tax planning activities* yang bertujuan untuk memaksimalkan nilai perusahaan (Yoehana, 2013). Kewajiban pajak dapat diminimalisir melalui beberapa cara, seperti kegiatan memenuhi ketentuan perpajakan (*lawful*) melalui aktivitas penghindaran pajak maupun yang melanggar peraturan perpajakan (*unlawful*) melalui aktivitas penggelapan pajak dengan usaha mengurangi hutang pajak.

Cara untuk mengetahui perusahaan melakukan tindakan agresivitas pajak atau tidak yaitu dengan menggunakan skala pengukuran proksi *Effective Tax Rate* (ETR). Lanis & Richardson (2012), menjelaskan bahwa ETR adalah proksi yang paling umum digunakan oleh peneliti atau ahli. Pengukuran proksi ETR dipandang sebagai indikator adanya aktivitas agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan apabila memiliki nilai ETR yang mendekati nol. Apabila nilai ETR yang dimiliki oleh perusahaan semakin rendah maka tingkat agresivitas

pajaknya semakin tinggi. Nilai ETR rendah akan menunjukkan beban pajak penghasilan perusahaan lebih kecil daripada pendapatan sebelum pajak.

### **2.3 Kepemilikan Keluarga**

Perusahaan keluarga dapat dikenali dari karakteristik Dewan Komisarisnya, di mana anggota keluarga pemilik seringkali berada, sebagai anggota ataupun komisaris utama. Dewan Komisaris dapat dianggap sebagai perpanjangan tangan dari pemilik perusahaan untuk dapat mengakomodasi keinginan dari pemilik perusahaan. Villalonga and Amit (2006) dalam Steijvers & Niskanen (2014), mengukur family ownership sebagai besaran persentase kepemilikan saham perusahaan yang dimiliki oleh satu atau beberapa orang anggota keluarga. Villalonga dan Amit (2006) dalam Steijvers & Niskanen (2014), berpendapat bahwa sebuah perusahaan dimiliki oleh keluarga apabila sebagian besar kepemilikan dimiliki oleh keluarga pendiri perusahaan dan memegang lebih dari 20% saham perusahaan yang beredar serta ada anggota keluarga yang menjabat menjadi direktur (CEO) atau menjadi bagian dari direksi. Pieper et al. (2008) dalam Oktavia (2018), mendefinisikan bisnis keluarga sebagai suatu bisnis dimana pihak keluarga menggunakan kekuasaannya terhadap organisasi dan strategi perusahaan melalui kepemilikan, manajemen puncak, maupun dewan direksi.

Kepemilikan yang terkonsentrasi, seperti kepemilikan keluarga, akan memfasilitasi kegiatan operasi perusahaan dan menambah nilai perusahaan karena pemegang saham minoritas akan terdorong untuk mengurangi pengambilalihan manajerial

(Anderson dan Reeb, 2003 dalam Oktavia, 2018). Kehadiran keluarga pendiri dalam perusahaan keluarga akan mempengaruhi pengambilan keputusan yang diambil oleh manajemen dan menempatkan keluarga dalam posisi tertinggi untuk mengintervensi dan mengawasi kinerja perusahaan. Pernyataan ini didukung oleh penelitian Villalonga and Amit (2006) dalam Steijvers & Niskanen (2014), yang menemukan bahwa kehadiran pendiri pada perusahaan keluarga dapat menciptakan nilai tambah bagi perusahaan. Hal ini diduga karena perusahaan keluarga tidak hanya memiliki tujuan ekonomis saja tetapi juga memiliki tujuan non-ekonomis seperti warisan untuk generasi berikutnya dan nama baik keluarga.

### **2.4 Ukuran Perusahaan**

Ukuran perusahaan menunjukkan identitas perusahaan baik skala kecil maupun skala besar. Menurut Brigham & Houston (2010), ukuran perusahaan adalah ukuran besar kecilnya sebuah perusahaan yang ditunjukkan atau dinilai oleh total asset, total penjualan, jumlah laba, beban pajak dan lain-lain. Hartono (2013), menambahkan bahwa ukuran perusahaan merupakan besar kecilnya perusahaan yang dapat diukur dari total aktiva/besar harta perusahaan dengan menggunakan perhitungan nilai log total aktiva. Oleh karena itu, kualitas laporan keuangan harus transparan, terpercaya, dan terbebas dari manajemen laba karena dapat mengaburkan informasi yang tersedia. Terutama untuk informasi yang berkaitan dengan minimalisasi laba untuk meminimalkan pendapatan kena pajak sehingga pembayaran pajak menjadi minim.

Undang-Undang No. 20 Tahun 2008 menjelaskan kriteria ukuran perusahaan-perusahaan yang ada di

Indonesia, secara rinci dapat dilihat sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Kriteria Ukuran Perusahaan**

Ukuran	Kriteria	
	Assets	Penjualan
Perusahaan	(tidak termasuk tanah & bangunan)	Tahunan
Mikro	Maks. 50 juta	Maks. 300 juta
Kecil	>50 juta – 500 juta	>300 juta – 2,5 M
Menengah	>10 juta – 10 M	2,5 M – 50 M
Besar	>10 M	>50 M

Sumber: Undang-Undang No. 20 Tahun 2008

### 2.5 Komisaris Independen

Berdasarkan Peraturan Nomor IX.1.5 Lampiran Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan (BAPEPAM) Kep-41/PM/2003, komisaris independen adalah anggota komisaris yang:

- berasal dari luar emiten atau perusahaan publik,
- tidak mempunyai saham baik langsung maupun tidak langsung pada emiten atau perusahaan publik,
- tidak mempunyai hubungan afiliasi dengan emiten atau perusahaan publik, komisaris, direksi, atau pemegang saham utama emiten atau perusahaan publik, dan
- tidak memiliki hubungan usaha baik langsung maupun tidak langsung yang berkaitan dengan kegiatan usaha emiten atau perusahaan publik.

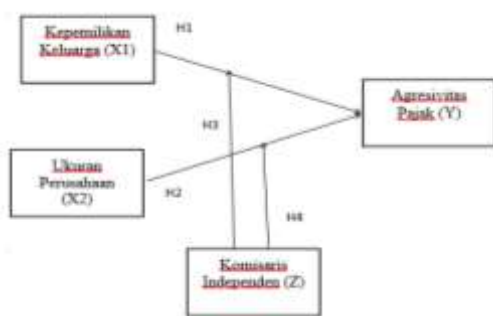
Proporsi komisaris independen diatur dalam Keputusan Direksi PT Bursa Efek Jakarta Nomor Kep-305/BEJ/07-2004 bahwa salah satu syarat pencatatan saham bagi calon perusahaan tercatat adalah memiliki komisaris independen sekurang-kurangnya 30% dari jajaran anggota Dewan Komisaris. Komisaris independen merupakan pihak yang

netral, sehingga keberadaannya pada perusahaan diharapkan dapat meminimalisasi tindakan agresivitas pajak pada perusahaan, atau berarti hubungannya negatif.

### 2.6 Kerangka Konseptual

Agresivitas pajak dipengaruhi oleh banyak faktor, dua diantaranya adalah kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan. *Stewardship theory* relevan bagi perusahaan keluarga di mana kepemilikan keluarga yang besar akan membuat mereka peduli pada reputasi perusahaan, termasuk dalam menunaikan kewajiban perpajakannya. Sementara aset akan mengalami penyusutan dan mengurangi laba bersih perusahaan, sehingga dapat menurunkan beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan.

Sementara itu, dewan komisaris sebagai pihak profesional dalam mengawasi mekanisme operasional perusahaan, seperti kompetisi antar manajemen dan kebijakan akuntansi lainnya sehingga dapat membantu perusahaan meminimalkan agresivitas pajak.



Gambar 1. Kerangka konseptual

### 3 METODE PENELITIAN

#### 3.1 Metode Analisis Data

##### a. Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif adalah suatu metode analisis dimana data-data dikumpulkan, diklarifikasikan, dikelompokkan, selanjutnya dianalisis dan diinterpretasikan secara objektif dalam rangka menerangkan objek tertentu. Penelitian ini menggunakan analisis deskriptif untuk membantu menerangkan hasil temuan penelitian.

##### b. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik digunakan untuk mengetahui apakah hasil analisis regresi linier berganda yang digunakan untuk menganalisis dalam penelitian ini terbebas dari penyimpangan asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang digunakan dalam penelitian ini meliputi uji normalitas, multikolinieritas, dan heteroskedastisitas. Adapun masing-masing pengujian tersebut dapat dijabarkan secara ringkas sebagai berikut:

##### 1) Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linier variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak (Ghozali, 2016). Setiap penelitian mengharuskan normalitas data dengan kata lain model regresi yang baik tercermin dari

distribusi data normal. Penelitian ini, untuk mendeteksi normalitas data dapat dilakukan dengan pengujian berikut:

##### 1) Histogram

Pengujian dengan model histogram memiliki ketentuan bahwa data normal berbentuk lonceng. Data yang baik adalah data yang memiliki pola distribusi normal. Jika data melenceng ke kanan atau melenceng ke kiri berarti data tidak terdistribusi secara normal.

##### 2) Grafik *Normality Probability Plot*

Dalam uji ini, ketentuan yang digunakan adalah:

- Jika data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi memenuhi asumsi normalitas; dan
- Jika data menyebar jauh dari diagonal dan/atau tidak mengikuti arah garis diagonal, maka model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

##### 2) Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi mempunyai korelasi antara variabel bebas, dengan kata lain Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel independen. Dalam hal ini disebut variabel-variabel bebas ini tidak ortogonal.

Dalam mendeteksi ada tidaknya multikolinieritas di dalam model regresi salah satunya dilihat dari: (1) nilai tolerance dan lawannya; dan (2) variance inflation factor (VIF). Kedua ukuran ini menunjukkan setiap variabel independen manakah yang dijelaskan oleh variabel independen lainnya. Nilai *cut off* yang umum dipakai untuk menunjukkan adanya multikolinieritas adalah nilai



tolerance < 0.10 atau sama dengan nilai VIF > 10 (Ghozali, 2016).

### 3) Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan menguji model regresi, apakah terdapat ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain. Konsekuensinya adanya heteroskedastisitas dalam model regresi adalah penaksir yang diperoleh tidak efisien, baik dalam sampel kecil maupun besar. Salah satu cara yang dapat digunakan untuk mengetahui ada tidaknya gejala heteroskedastisitas adalah dengan melihat pada grafik *scatter plot*. Jika ada pola tertentu seperti titik-titik yang membentuk pola tertentu yang teratur (bergelombang, melebar, kemudian menyempit) maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas. Jika tak ada pola yang jelas maka tidak terjadi gejala heteroskedastisitas.

### c. Uji Hipotesis

#### 1) Moderated Regression Analysis

Analisis regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui pengaruh antara variabel bebas terhadap variabel

terikat. Persamaan regresi linear berganda yaitu:

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3M + e \text{ (Model 1)}$$

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2M + \beta_3X_1.M + e \text{ (Model 2)}$$

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_2 + \beta_2M + \beta_3X_2.M + e \text{ (Model 3)}$$

Keterangan:

Y	=	Agresivitas Pajak
$\beta_0$	=	Nilai Konstan
X1	=	Kepemilikan Keluarga
X2	=	Ukuran Perusahaan
M	=	Komisaris Independen
$\beta_1, \beta_2, \beta_3$	=	Koefisien Korelasi
E	=	Standar error

Moderated Regression Analysis (MRA) menggunakan pendekatan analitik yang mempertahankan integritas sampel dan memberikan dasar untuk mengontrol pengaruh variabel moderator (Ghozali, 2016). Metode untuk menganalisis variabel moderasi adalah regresi moderasi, analisis ini melibatkan variabel moderasi dalam membangun model hubungannya. Variabel moderasi berperan sebagai variabel yang dapat memperkuat atau memperlemah pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen (Solimun, 2011). Klasifikasi moderasi dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel 5

Klasifikasi Moderasi

Tipe Moderasi	Koefisien
Pure Moderasi	B2 tidak signifikan
	B3 signifikan
Quasi Moderasi	B2 signifikan
	B3 signifikan
Homologiser Moderasi	B2 tidak signifikan
	B3 tidak signifikan
Prediktor Moderasi	B2 signifikan
	B3 tidak signifikan

Sumber: Solimun, 2011

Pengujian terhadap efek moderasi dapat dilakukan dengan cara sebagai melihat dari signifikansi koefisien  $\beta_3$  dari interaksi variabel independen dan

variabel moderasi (variabel independen\*variabel moderasi) (Hartono, 2013).

## 2) Uji Parsial (Uji t)

Penelitian ini menggunakan uji t-hitung bertujuan untuk melihat secara parsial apakah ada pengaruh dari variabel bebas terhadap variabel terikat. Penelitian ini akan menggunakan uji t untuk menguji hipotesis H0 atau hipotesis H1 yang telah diajukan dengan melihat signifikansi pada masing-masing t hitung. Jika nilai signifikan lebih kecil dari 0,05 atau 5% maka hipotesis yang diajukan diterima atau dikatakan signifikan, sedangkan jika nilai signifikan lebih besar dari 0,05 atau 5% maka hipotesis yang diajukan ditolak atau dikatakan tidak signifikan.

## 3) Uji Determinasi (R<sup>2</sup>)

Uji Determinan membantu melihat seberapa besar kontribusi variabel bebas terhadap variabel terikat. Dengan kata lain koefisien determinan digunakan

untuk mengukur besarnya pengaruh variabel bebas yang diteliti terhadap variabel terikat. Koefisien determinan (R<sup>2</sup>) berkisar antara nol sampai dengan satu ( $0 \leq R^2 \leq 1$ ). Hal ini berarti  $R^2 = 0$  menunjukkan tidak adanya pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikat.

## 4 HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Hasil Penelitian

Penelitian ini dilakukan dengan mengambil data sekunder berupa laporan keuangan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode tahun 2017 sampai dengan tahun 2019 yang menjadi sampel penelitian. Berikut akan disajikan hasil penelitian.

#### a. Statistik Deskripsi Variabel Penelitian

Tabel 7

Statistik Deskripsi Variabel Penelitian

		Kepemilikan Keluarga	Ukuran Perusahaan	Komisaris Independen	Agresivitas Pajak
N	Valid	39	39	39	39
	Missing	0	0	0	0
Mean		.3077	21.6062	.4023	.3446
Minimum		.00	16.74	.17	.09
Maximum		1.00	30.58	.60	1.03

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas diketahui bahwa sepanjang periode pengamatan tahun 2017 sampai dengan tahun 2019 tercatat bahwa nilai perolehan maksimal Kepemilikan Keluarga adalah 1 yang merupakan kategori dari kepemilikan keluarga >50%. Nilai terendah adalah 0 yang merupakan kategori dari kepemilikan keluarga <50%. Sementara nilai perolehan maksimal variabel ukuran perusahaan dalam bentuk logaritma natural adalah sebesar 30,58, minimum sebesar 16,74. Sementara nilai

rata - rata logaritma natural total asset adalah 21,60.

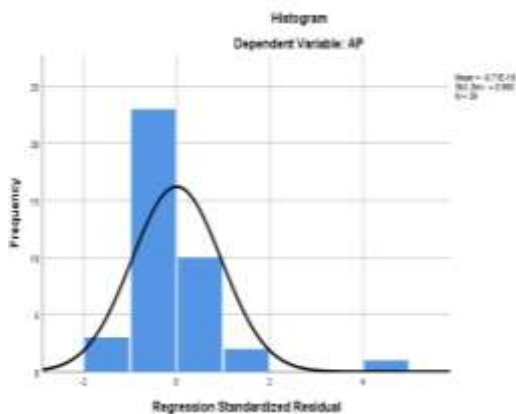
Selanjutnya nilai peroleh maksimum dari variabel komisaris independen adalah 0,60; minimum sebesar 0,17 dan rata - rata proporsi komisaris independent dari semua sampel penelitian sepanjang periode pengamatan adalah 0,40. Sementara itu, nilai perolehan maksimum dari variabel agresivitas pajak adalah sebesar 1,03, minimum adalah sebesar 0,09 dan rata - rata agresivitas pajak adalah sebesar 0,34.

## b. Uji Asumsi Klasik

### 1) Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan untuk melihat apakah dalam model regresi variabel terikat dan variabel bebas keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah model regresi yang berdistribusi normal. Cara mendeteksi normalitas dilakukan dengan melihat grafik *histogram*.

**Gambar 2**  
**Grafik Histogram**

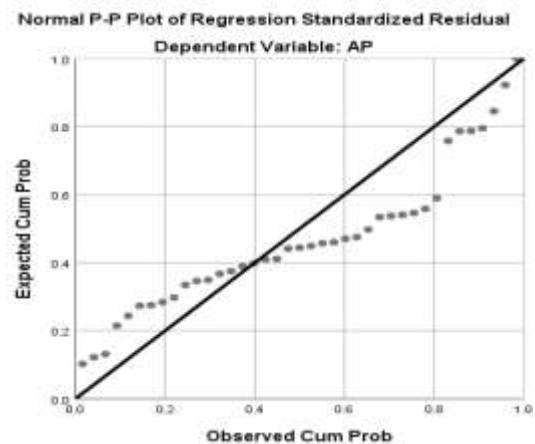


Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan grafik histogram diatas, dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal, hal ini dibuktikan dengan melihat bahwa grafik membentuk simetris dan mengikuti garis diagonal. Akan tetapi grafik histogram ini hasilnya tidak terlalu akurat apalagi ketika jumlah sampel yang digunakan kecil.

Metode yang handal adalah dengan melihat *normal probability plot*. Pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar disekitar garis diagonal serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal.

**Gambar 3**  
**Normal Probability Plot**



Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan grafik *normal probability plot*, dapat dilihat bahwa titik menyebar disekitar garis diagonal dan penyebarannya mengikuti garis diagonal, sehingga dapat dikatakan bahwa pola distribusinya normal. Melihat kedua grafik diatas, dapat disimpulkan bahwa model regresi dalam penelitian ini dapat digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

### 2) Uji Heteroskedastisitas

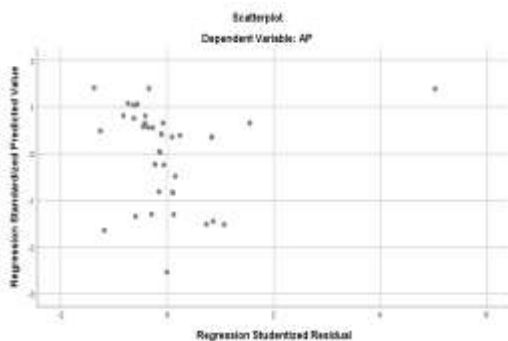
Heteroskedastisitas menunjukkan bahwa variansi variabel tidak sama untuk semua pengamatan. Jika variansi dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas karena data *cross section* memiliki data yang mewakili berbagai ukuran (kecil, sedang, dan besar). Untuk mendeteksi adanya Heteroskedastisitas, metode yang digunakan adalah metode chart (diagram *Scatterplot*). Jika:

- a) Jika ada pola tertentu terdaftar titik-titik, yang ada membentuk suatu pola tertentu yang beraturan (bergelombang, melebar, kemudian

menyempit), maka terjadi Heteroskedastisitas.

- b) Jika ada pola yang jelas, serta titik-titik menyebar keatas dan dibawah 0 pada sumbu Y, maka tidak terjadi Heteroskedastisitas.

**Gambar 4**  
**Diagram Scatterplot**



Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan diagram diatas, maka dapat dilihat bahwa data tersebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola tertentu, hal ini menunjukkan bahwa tidak terdapat heteroskedastisitas.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa terjadinya perbedaan varians dari residual dari suatu pengamatan ke pengamatan yang lain.

**3) Uji Multikolineasitas**

Uji Multikolinearitas bertujuan menguji adanya korelasi antara variabel bebas (*independent*) pada model regresi. Pada model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi diantara variabel. Untuk menguji ada atau tidaknya multikolinearitas dalam model regresi dapat dilihat dari nilai *tolerance* dan lawannya, yaitu dengan melihat *variance inflation factor* (VIF). Nilai *cut-off* yang umum dipakai adalah nilai *tolerance* 0,01. Salah satu cara untuk menguji adanya multikoloniaritas dapat dilihat dari *Variance Inflation Factor* (VIF). Jika nilai  $VIF > 10$  maka terjadi multikolinearitas.

**Tabel 8**

**Uji Multikolinearitas**

Variabel	VIF	Keterangan
Kepemilikan Keluarga (X1)	1,049	Tidak Multikolinearitas
Ukuran Perusahaan (X2)	1,051	Tidak Multikolinearitas
Komisaris Independen (M)	1,013	Tidak Multikolinearitas

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atass, dapat disimpulkan bahwa model regresi untuk variabel independen yang diajukan oleh peneliti untuk diteliti bebas dari multikolinearitas. Hal ini dapat dibuktikan dengan melihat table diatas yang menunjukkan nilai VIF dari masing-masing variabel independen  $< 10$ , dan dapat digunakan untuk mengetahui pengaruh pengintegrasian terhadap agresivitas pajak.

**c. Hasil Uji Model 1**

Pengujian model 1 dilakukan untuk membuktikan hipotesis pertama

(H1) dan hipotesis kedua (H2) dalam penelitian yaitu pengaruh kepemilikan keluarga dan ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak. Berikut akan diuraikan hasil pengujian model 1 dalam penelitian ini.

**d. Uji Koefisien Determinasi Model 1**

Koefisien determinasi digunakan untuk menguji persentase pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Nilai *R Square* yang mendekati angka 1 menunjukkan bahwa pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen semakin besar (Ghozali, 2016).

Hasil uji koefisien determinasi dapat dilihat pada tabel berikut:

**Tabel 9**  
**Hasil Uji Koefisien Determinasi Model 1**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.490 <sup>a</sup>	<b>.240</b>	.175	.12680

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas, menunjukkan bahwa nilai koefisien determinasi (*R-Square*) sebesar 0,240 atau 24,0%. Artinya variabel agresivitas pajak mampu dijelaskan oleh variabel kepemilikan keluarga, ukuran perusahaan dan komisaris independen sebesar 24,0% dan sisanya yaitu 76,0%, dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar variabel pada model penelitian.

*Coefficient determination (R-Square)* digunakan untuk mengukur seberapa banyak variabel endogen dipengaruhi oleh variabel lainnya. Chin (dalam Ghozali, 2016), menyebutkan hasil  $R^2$  sebesar 0,67 ke atas untuk variabel dependen dalam model struktural mengindikasikan pengaruh variabel independen (yang

mempengaruhi) terhadap variabel dependen (yang dipengaruhi) termasuk dalam kategori baik. Sedangkan jika hasilnya sebesar 0,33 - 0,67 maka termasuk dalam kategori sedang, dan jika hasilnya sebesar 0,19 - 0,33 maka termasuk dalam kategori lemah. Dengan demikian maka model penelitian ini dapat dikategorikan lemah.

**e. Uji t Model 1**

Uji t digunakan untuk menguji pengaruh variabel independen dengan variabel dependen secara individu. Jika nilai probabilitasnya <0,05 maka menunjukkan bahwa variabel independen berpengaruh terhadap variabel dependen (Ghozali, 2016). Uji t pada penelitian ini adalah sebagai berikut:

**Tabel 10**  
**Hasil Uji t Model 1**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	<b>-.073</b>	.128		-5.76	.569
Kepemilikan Keluarga	<b>.032</b>	.045	.109	.720	<b>.477</b>
Ukuran Perusahaan	<b>.009</b>	.004	.356	2.355	<b>.024</b>
Komisaris Independen	.507	.204	.368	2.482	.018

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas diketahui persamaan regresi linear sebagai berikut:

$$Y = -0,073 + 0,032X_1 + 0,009X_2 + 0,507M$$

Berdasarkan persamaan di atas dapat diuraikan beberapa hal sebagai berikut:

- 1) Konstanta sebesar  $-0,073$ . Hal ini berarti jika tidak ada perubahan pada variabel kepemilikan keluarga, ukuran perusahaan dan komisaris independen maka nilai agresivitas pajak akan menurun sebesar  $0,073$ .
- 2) Koefisien variabel kepemilikan keluarga sebesar  $0,032$ . Hal ini berarti bahwa kepemilikan keluarga berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Jika terjadi peningkatan kepemilikan keluarga maka akan memberikan dampak pada meningkatnya agresivitas pajak sebesar  $0,032$ .
- 3) Koefisien variabel ukuran perusahaan sebesar  $0,009$ . Hal ini berarti bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Jika perusahaan semakin besar maka akan memberikan dampak pada meningkatnya agresivitas pajak sebesar  $0,009$ .

Berdasarkan tabel di atas juga diketahui nilai signifikansi setiap variabel. Berikut akan diuraikan uji signifikansi setiap variabel dalam penelitian ini.

#### 1) Pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak

Berdasarkan tabel uji t di atas diketahui bahwa nilai Sig variabel kepemilikan keluarga adalah sebesar  $0,477$ , dan nilai tersebut lebih besar dari derajat kesalahan ( $\alpha=0,05$ ) ( $0,477 > 0,05$ ). Hal ini berarti kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan demikian maka hipotesis pertama (H1) yang di ajukan dalam penelitian ini **ditolak**.

#### 2) Pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak

Berdasarkan tabel uji t di atas diketahui bahwa nilai Sig variabel ukuran perusahaan adalah sebesar  $0,024$ , dan nilai tersebut lebih kecil dari derajat kesalahan ( $\alpha=0,05$ ) ( $0,024 < 0,05$ ). Hal ini berarti ukuran perusahaan berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan demikian maka hipotesis kedua (H2) yang di ajukan dalam penelitian ini **diterima**.

### f. Hasil Uji Model 2

Pengujian model 2 dilakukan untuk mengetahui peran komisaris independent sebagai variabel moderasi dalam pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak. Berikut akan diuraikan hasil pengujian model 2 dalam penelitian ini.

#### 1) Uji Koefisien Determinasi Model 2

**Tabel 11**

**Hasil Uji Koefisien Determinasi Model 2**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.395 <sup>a</sup>	<b>.156</b>	.084	.13364

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas, menunjukkan bahwa nilai koefisien determinasi (*R-Square*) sebesar  $0,156$

atau  $15,6\%$ . Artinya variabel agresivitas pajak mampu dijelaskan oleh variabel kepemilikan keluarga, komisaris

independen dan variabel interaksi antara kepemilikan keluarga dengan komisariss independen sebesar 15,6% dan sisanya yaitu 84,4%, dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar variabel pada model penelitian.

*Coefficient determination (R-Square)* digunakan untuk mengukur seberapa banyak variabel endogen dipengaruhi oleh variabel lainnya. Chin dalam Ghozali (2016), menyebutkan hasil  $R^2$  sebesar 0,67 ke atas untuk variabel dependen dalam model

struktural mengindikasikan pengaruh variabel independen (yang mempengaruhi) terhadap variabel depedenen (yang dipengaruhi) termasuk dalam kategori baik. Sedangkan jika hasilnya sebesar 0,33 - 0,67 maka termasuk dalam kategori sedang, dan jika hasilnya sebesar 0,19 - 0,33 maka termasuk dalam kategori lemah. Dengan demikian maka model penelitian ini dapat dikategorikan lemah.

## 2) Uji t Model 2

**Tabel 12**  
**Hasil Uji t Model 2**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.096	.100		.957	.345
Kepemilikan Keluarga	.271	.217	.906	1.249	.220
Komisaris Independen	.612	.244	.444	2.508	.017
KKKI	-.631	.515	-.904	-1.225	.229

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas diketahui bahwa koefisien regresi pada model 2 dapat terlihat bahwa koefisien regresi dari hasil interaksi komisariss independen dengan dengan kepemilikan keluarga adalah negative (-0,631). Hal ini berarti bahwa komisariss independent mampu merubah arah kepemilikan keluarga yang semua sebagai faktor pendukung agresivitas pajak menjadi faktor penghambat agresivitas pajak. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa komisariss independent pada perusahaan sampel penelitian bekerja secara professional dan tidak terafiliasi dengan perusahaan. Dengan kata lain,

dengan adanya komisariss independent maka suatu perusahaan dapat dijalankan sesuai dengan peraturan yang berlaku dan dapat meminimalisir tindakan agresif dalam mengurangi beban pajak.

Meskipun demikian, berdasarkan tabel di atas diketahui nilai Sig. interaksi kepemilikan keluarga dengan komisariss independent (KKKI) yaitu sebesar 0,229. Nilai tersebut lebih besar dari derajat kesalahan ( $\alpha=0,05$ ) ( $0,229>0,05$ ). Dengan demikian maka dapat disimpulkan bahwa hasil interaksi komisariss independent dengan kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Hasil penelitian ini tergolong dalam tipe moderasi *homologiser moderasi*, di mana kepemilikan keluarga tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak, baik dengan ataupun tanpa moderasi dari komisaris independen. Dengan demikian maka hipotesis ketiga (H3) dalam penelitian ini di mana **ditolak**.

**g. Hasil Uji Model 3**

Pengujian model 3 dilakukan untuk mengetahui peran komisaris independent sebagai variabel moderasi dalam pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak. Berikut akan diuraikan hasil pengujian model 3 dalam penelitian ini.

**1) Uji Koefisien Determinasi Model 3**

**Tabel 13**

Hasil Uji Koefisien Determinasi Model 3

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.479 <sup>a</sup>	<b>.229</b>	.163	.12773

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas, menunjukkan bahwa nilai koefisien determinasi (*R-Square*) sebesar 0,229

atau 22,9%. Artinya variabel agresivitas pajak mampu dijelaskan oleh variabel ukuran perusahaan, komisaris independen dan variabel interaksi antara ukuran perusahaan dengan komisaris independen sebesar 22,9% dan sisanya yaitu 77,1%, dijelaskan oleh variabel-variabel lain diluar variabel pada model penelitian.

*Coefficient determination (R-Square)* digunakan untuk mengukur seberapa banyak variabel endogen dipengaruhi oleh variabel lainnya. Chin (dalam Ghozali, 2016), menyebutkan hasil R<sup>2</sup> sebesar 0,67 ke atas untuk variabel dependen dalam model struktural mengindikasikan pengaruh variabel independen (yang mempengaruhi) terhadap variabel dependen (yang dipengaruhi) termasuk dalam kategori baik. Sedangkan jika hasilnya sebesar 0,33 - 0,67 maka termasuk dalam kategori sedang, dan jika hasilnya sebesar 0,19 - 0,33 maka termasuk dalam kategori lemah. Dengan demikian maka model penelitian ini dapat dikategorikan lemah.

**2) Uji t Model 3**

**Tabel 14**

Hasil Uji t Model 3

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.049	.538		-.090	.929
	Ukuran Perusahaan	.009	.027	.321	.314	.755
	Komisaris Independen	.500	1.406	.363	.356	.724
	UPKI	<b>.001</b>	.071	.017	.012	<b>.990</b>

Sumber: Output SPSS, 2021

Berdasarkan tabel di atas diketahui nilai Sig. interaksi ukuran perusahaan dengan komisaris independent (UPKI)

yaitu sebesar 0,990. Nilai tersebut lebih besar dari derajat kesalahan ( $\alpha=0,05$ ) (0,990>0,05). Dengan demikian maka



dapat disimpulkan bahwa interaksi komisararis independent dengan ukuran perusahaan tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

Hasil penelitian ini tergolong dalam tipe moderasi *prediktor moderasi*, di mana ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak, akan tetapi ketika ukuran perusahaan berinteraksi dengan komisararis independen maka hasilnya tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Dengan kata lain, komisararis independent mampu merubah pengaruh ukuran perusahaan yang semula sebagai faktor penentu menjadi bukan faktor penentu tindakan agresivitas pajak. Dengan demikian maka hipotesis keempat (H4) dalam penelitian ini di mana **diterima**.

## 4.2 Pembahasan

### a. Pengaruh Kepemilikan Keluarga terhadap Agresivitas Pajak

Kepemilikan keluarga dalam penelitian ini didefinisikan sebagai perusahaan sampel penelitian yang sebagian besar kepemilikannya (>50%) tercatat dimiliki oleh keluarga. Keluarga adalah mereka yang memiliki hubungan darah atau karena pernikahan.

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa kepemilikan keluarga memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak yang berarti bahwa kepemilikan keluarga merupakan faktor pendukung tindakan manajemen untuk melakukan agresivitas pajak. Dengan kata lain, semakin besar porsi kepemilikan keluarga maka akan perusahaan semakin agresiv dalam kebijakan meminimalkan beban pajak.

Meskipun menjadi faktor pendukung agresivitas pajak, namun berdasarkan hasil penelitian juga diketahui bahwa kepemilikan keluarga

tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Hal ini menunjukkan bahwa kepemilikan keluarga bukanlah faktor penentu pihak manajemen melakukan tindakan pajak yang agresif. Kondisi ini menunjukkan bahwa meskipun perusahaan keluarga tertarik untuk mendapatkan keuntungan dari agresivitas pajak akan tetapi pada sisi lainnya, ada pertimbangan non – ekonomis yang jauh lebih penting. Villalongan dan Amit dalam Steijvers & Niskanen (2014), mengemukakan bahwa tujuan perusahaan bukan sekadar tujuan ekonomis, akan tetapi juga memiliki tujuan non – ekonomis seperti reputasi dan warisan untuk generasi berikutnya.

Hasil penelitian ini pun terdukung oleh pendapatnya dari Chen, dkk (2010) bahwa perusahaan keluarga memiliki kecenderungan untuk tidak agresif dalam perencanaan pajak agresif. Hal ini dikarenakan perusahaan keluarga juga sangat mempertimbangkan nama baik atau reputasi keluarga sehingga perusahaan keluarga akan patuh pada peraturan perpajakan agar terhindar dari reputasi buruk.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian dari Utami (2015), Putri (2016) dan Oktavia (2018), yang menemukan bahwa kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak.

### b. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak

Ukuran perusahaan menunjukkan identitas perusahaan baik skala kecil maupun skala besar. Menurut Brigham & Houston (2010), ukuran perusahaan adalah ukuran besar kecilnya sebuah perusahaan yang ditunjukkan atau dinilai

oleh total asset, total penjualan, jumlah laba, beban pajak dan lain-lain.

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak yang berarti bahwa semakin besar suatu perusahaan maka semakin agresif dalam mengambil kebijakan guna meminimalkan beban pajak. Perusahaan besar memiliki perencanaan pajak yang matang dan mengadopsi praktek akuntansi yang efektif untuk menurunkan ETR perusahaan. Aset yang dimiliki suatu perusahaan berhubungan dengan besar kecilnya perusahaan, semakin besar perusahaan maka semakin besar total aset yang dimilikinya. Aset akan mengalami penyusutan setiap tahunnya dan juga dapat mengurangi laba bersih perusahaan, sehingga dapat menurunkan beban pajak yang dibayarkan oleh perusahaan.

Sementara itu, berdasarkan hasil penelitian juga diketahui bahwa ukuran perusahaan memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan kata lain, ukuran perusahaan merupakan faktor penentu tindakan agresif perusahaan dalam meminimalkan beban pajaknya. Hal di karenakan Perusahaan berskala besar akan membayar pajak lebih rendah daripada perusahaan yang berskala kecil hal ini disebabkan karena perusahaan berskalabesar mempunyai lebih banyak sumber daya yang dapat digunakan untuk perencanaan pajak. Selain itu, perusahaan besar memiliki sumber daya yang besar pula untuk membuat perencanaan pajak dengan baik. Perusahaan yang dapat membuat perencanaan dengan baik dapat mengurangi jumlah pajak yang harus dibayarkan perusahaan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian sebelumnya dari Leksono dkk (2019), yang menemukan bahwa ukuran perusahaan secara parsial ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak.

### **c. Komisaris Independen sebagai Variabel Moderasi dalam Pengaruh Kepemilikan Keluarga terhadap Agresivitas Pajak**

Komisaris independen memberikan nilai tambah bagi perusahaan karena mereka berperan sebagai pihak profesional yang mengawasi kompetisi antara manajemen level tinggi di perusahaan. Perusahaan biasanya mengikutsertakan beberapa anggota komisaris dari luar untuk berperan sebagai mediator ketika terjadi masalah agensi antara manajemen dan pemegang saham. Penggunaan proporsi komisaris independen yang lebih tinggi akan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen dan kepatuhan perusahaan.

Berdasarkan koefisien regresi pada model 2 dapat terlihat bahwa koefisien regresi dari hasil interaksi komisaris independent dengan dengan kepemilikan keluarga adalah negative (-0,631). Hal ini berarti bahwa komisaris independent mampu merubah arah kepemilikan keluarga yang semua sebagai faktor pendukung agresivitas pajak menjadi faktor penghambat agresivitas pajak. Hasil penelitian ini juga menunjukkan bahwa komisaris independent pada perusahaan sampel penelitian bekerja secara professional dan tidak terafiliasi dengan perusahaan. Dengan kata lain, dengan adanya komisaris independent maka suatu perusahaan dapat dijalankan sesuai dengan peraturan yang berlaku

dan dapat meminimalisir tindakan agresif dalam mengurangi beban pajak.

Meskipun demikian, berdasarkan hasil penelitian juga diketahui bahwa hasil interaksi komisararis independent dengan kepemilikan keluarga tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Dengan kata lain, komisararis independent tidak mampu memoderasi pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak. Komisararis independent tidak dapat memperlemah kepemilikan keluarga yang pada model pertama tidak signifikan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Wirawan (2018), yang menemukan bahwa komisararis independent tidak mampu memoderasi pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak.

#### **d. Komisararis Independen sebagai Variabel Moderasi dalam Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap Agresivitas Pajak**

Komisaris independent memberikan nilai tambah bagi perusahaan karena mereka berperan sebagai pihak profesional yang mengawasi kompetisi antara manajemen level tinggi di perusahaan. Perusahaan biasanya mengikutsertakan beberapa anggota komisararis dari luar untuk berperan sebagai mediator ketika terjadi masalah agensi antara manajemen dan pemegang saham. Penggunaan proporsi komisararis independent yang lebih tinggi akan meningkatkan efektivitas pengawasan manajemen dan kepatuhan perusahaan.

Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa peran komisararis independent sebagai variabel moderasi dalam hubungan ukuran perusahaan

dengan agresivitas pajak adalah tipe moderasi *prediktor moderasi*, di mana ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak, akan tetapi ketika ukuran perusahaan berinteraksi dengan komisararis independent maka hasilnya tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak. Hal ini berarti bahwa komisararis independent mampu memperlemah pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas. Semulanya, ukuran perusahaan merupakan salah satu penyebab perusahaan manajemen melakukan tindakan agresivitas pajak, akan tetapi setelah adanya interaksi komisararis independent, maka ukuran perusahaan tidak lagi menjadi faktor penentu manajemen melakukan tindakan agresivitas pajak. Hal ini karena fungsi komisararis independent sebagai pengawas manajemen dalam menjalankan perusahaan.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian (Yolanda, 2019), yang menemukan bahwa komisararis independent menjadi pencegah manajemen melakukan tindakan agresivitas pajak.

## **5 PENUTUP**

### **5.1 Simpulan**

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya maka simpulan penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1) Kepemilikan keluarga tidak berpengaruh terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hal ini berarti bahwa kepemilikan keluarga menjadi faktor pendukung terjadinya tindakan agresivitas pajak akan tetapi kepemilikan keluarga bukan faktor

penentu manajemen melakukan kebijakan agresivitas pajak.

- 2) Ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hal ini berarti ukuran perusahaan merupakan faktor pendukung agresivitas pajak. Semakin besar perusahaan maka semakin agresif dalam melakukan tindakan meminimalkan beban pajak. Selain itu, ukuran perusahaan juga merupakan faktor penentu tindakan manajemen melakukan agresivitas pajak. Hal ini berarti bahwa ukuran perusahaan merupakan pertimbangan paling utama bagi manajemen untuk melakukan tindakan agresivitas pajak.
- 3) Komisaris independent tidak mampu memperlemah pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hal ini berarti keberadaan komisaris independent tidak dapat merubah pengaruh kepemilikan keluarga terhadap agresivitas pajak.
- 4) Komisaris independen mampu memperlemah pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Hal ini berarti keberadaan komisaris independent dapat merubah pengaruh ukuran perusahaan terhadap agresivitas pajak.

## 5.2 Saran

Berdasarkan simpulan penelitian di atas maka saran yang diberikan adalah sebagai berikut:

- 1) Kepada perusahaan sampel penelitian ini agar memperhatikan peraturan

perpajakan yang berlaku sehingga dalam mengambil kebijakan terkait perpajakan tidak melanggar aturan. Selain itu, kepada perusahaan sampel penelitian agar menambah porsi komisaris independent agar dapat memberikan pengawasan kepada manajemen dalam menjalankan perusahaan sesuai dengan aturan yang berlaku.

- 2) Kepada pemerintah agar tetap mengawasi perusahaan – perusahaan yang tidak mengindahkan peraturan perpajakan yang berlaku dan/atau dengan sengaja melakukan penggelapan pajak yang pada gilirannya merugikan negara.
- 3) Kepada peneliti selanjutnya, mengingat masih ada yaitu 76,0% dari agresivitas pajak dalam penelitian yang belum dijelaskan oleh kepemilikan keluarga, ukuran perusahaan dan komisaris independent, maka disarankan untuk menambah atau mengganti variabel penelitian ini dengan variabel yang lebih mampu menjelaskan agresivitas pajak.

## DAFTAR PUSTAKA

- Bauweraerts, Jonathan., Julien Vandernoot. 2013. *Are Family Firms More Tax Aggressive Than Non – Family Firms? Empirical Evidence from Belgium*. International Journal of Management (Vol. 30, Issue 4)
- Brigham dan Houston. 2010. *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan. Buku 1 (Edisi 11)*. Jakarta: Salemba Empat.
- Chen, Shuping, Xia Cheng, Qiang Cheng, & Terry Shevlin. 2010. *Are Family Firms more Tax Aggressive than*

- Non – Family Firms?* Journal of Financial Economics.91 (1):41
- Djeni, Indrjati W., Sandy Djumena., dan Yuniarwati. 2017. *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI 2013–2015*. Jurnal Muara Ilmu Ekonomi dan Bisnis Vol. 1, No. 1, April 2017: hlm 125-134.
- Fatharani, N. 2012. *Pengaruh Antara Kepemilikan Keluarga Dan Corporate Governance Terhadap Tindakan Pajak Agresif*. Skripsi pada FE Universitas Indonesia
- Ghozali, I. 2016. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Ibm Spss*. 25 Edisi 9. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Hanggraeni, D. 2014. *Manajemen Risiko Perusahaan Terintegrasi (Enterprise Risk Management) dan Good Corporate Governance*. Penerbit Universitas Indonesia. Jakarta.
- Hartadinata, Okta S dan Heru Tjaraka. 2013. *Analisis Pengaruh Kepemilikan Manajerial, Kebijakan Hutang, dan Ukuran Perusahaan terhadap Tax Aggressiveness*. Jurnal Ekonomi dan Bisnis Tahun XXIII No. 3 Desember 2013.
- Hartono, Jogyanto. 2013. *Teori Portofolio dan Analisis Investasi. Edisi Kelima*. BPF. Yogyakarta
- Lanis, R. and G. Richardson. 2012. *Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis*. J. Account. Public Policy, pp.86108.
- Jogyanto, H. M. 2011. *Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi Keempat. BPF. Yogyakarta.
- Leksono, Ari Wahyu. 2019. *Pengaruh Ukuran Perusahaan Dan Profitabilitas Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Yang Listing Di BEI Periode Tahun 2013 – 2017*. *Journal of Applied Business and Economic* Vol. 5 No. 4 (Juni 2019) 301-314
- Nugraha, N.B., dan Meiranto, W., 2015, *Pengaruh Corporate Social Responsibility, Ukuran Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak*, Diponegoro Journal Of Accounting, Vol. 4, No. 4.
- Oktavia, Regina. 2018. *Pengaruh Kepemilikan Keluarga, Kontrol Keluarga Pemilik, Dan Manajemen Keluarga Pemilik Terhadap Tindakan Pajak Agresif Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI Periode 2013-2015*. Jurnal Akuntansi dan Teknologi informasi (JATI) Vol. 12 No.1 Tahun 2018
- Putri, Aldila Mustika. 2016. *Pengaruh Kepemilikan keluarga, Leverage, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Aggressiveness Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di BEI Periode 2012 – 2015*. Skripsi. Universitas Airlangga. Surabaya.
- Rodriguez, Elena Fernandez & A. M. Arias. 2012. *Do Business Characteristics Determine an Effective Tax Rate? Chinese Economy*, 45: 60 – 80
- Rosidy, Devandanny. 2019. *Pengaruh Komisaris Independen Dan Kompensasi Eksekutif Terhadap Agresivitas Pajak*. Jurnal Info Artha Vol.3, No.1, (2019), Hal.55-65
- Sari, & Martani, D. 2010. *Karakteristik Kepemilikan Perusahaan, Corporate Governance, dan Tindakan Pajak Agresif*. Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto, 1–34.
- Siagian, Sondang P. 2011. *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Jakarta: Bumi Aksara.

- Solimun, 2011. Analisis Variabel moderasi dan Mediasi. Program Studi Statistika FMIPA Universitas Brawijaya. Malang.
- Steijvers, T & M. Niskanen. 2014. *Tax Aggressiveness in Private Family Firms: An Agency Perspective*. *Journal of Family Business Strategy*, 114.
- Suandy, Erly. 2011. *Perencanaan Pajak*. Edisi 5. Jakarta: Salemba Empat.
- Sugiyono. 2013. *Metode Penelitian Pendidikan Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D*. Bandung: Alfabeta.
- Suyanto, Krisnata Dwi dan Supramono. 2012. *Likuiditas, Leverage, Komisaris Independen, dan Manajemen Laba Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan*. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*. 16. (2). Hal 167-177
- Utami, Wahyu Tri. 2015. *Pengaruh Kepemilikan Keluarga Terhadap Tindakan Pajak Agresif Dengan Corporate Governance Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2010 - 2013)*. <http://jurnal.unissula.ac.id/index.php/cbam/article/view/324> diakses pada 2 Maret 2020
- Utami, Meliana. 2017. *Pengaruh Kepemilikan Keluarga Dan Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Dengan Manajemen Laba Sebagai Variabel Moderasi*. Skripsi. UIN Syarif Hidayatullah. Jakarta.
- Wirawan, I Gede Hadika Kresna. 2018. *Pengaruh Kepemilikan Keluarga dan Ukuran Perusahaan Pada Agresivitas Pajak dengan Corporate Governance Sebagai Variabel Pemoderasi*. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* Vol.23.1. April (2018): 595-625
- Yoehana, Maretta. 2013. *Analisis Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas*. Working Paper.
- Yolanda, Syukratullah. *Pengaruh Ukuran Perusahaan, Intensitas Aset Tetap Dan Kepemilikan Institusional Pada Agresivitas Pajak Dengan Corporate Governance Sebagai Variabel Moderasi (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Sektor Makanan dan Minuman Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2014 - 2018)*. Skripsi. UIN Sultan Syarif Kasim Riau. Pekanbaru.
- Zhou, Ying. 2011. *Ownership structure, board characteristics, and tax aggressiveness*. Master's thesis. Hong Kong: Lingnan Univesity.