

Pengaruh CSR, GCG, dan *Capital intensity* Terhadap *Tax Avoidance*

Farizah Nur Amalia¹, Tantina Haryati²
Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Jawa Timur
tantinah.ak@upnjatim.ac.id

ABSTRACT

The purpose of this study is to demonstrate the impact of CSR, GCG (independent commissioners and audit committees), and capital intensity on tax evasion techniques using firm size as a moderator. This study focuses on property and real estate firms that were listed in the IDX from 2019 to 2022. The study collected samples using the purposive sampling approach, with a total of 52 samples. In this work, a quantitative method was used, with PLS-SEM data analysis performed using the SmartPLS 3 tool. The study's findings indicate that while CSR and independent commissions have no effect on tax avoidance, audit committees and capital intensity do have an impact. Next, the size of the company as a moderating variable can influence the relationship between CSR and the audit committee on tax avoidance, but the size of the company cannot influence the relationship between independent commissions and modal intensity on tax avoidance.

Keywords: *Corporate Social Responsibility, Good Corporate Governance, Capital Intensity, Tax Avoidance, Firm Size*

ABSTRAK

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk membuktikan pengaruh CSR, GCG (komisaris independen dan komite audit), dan intensitas modal terhadap praktik penghindaran pajak dengan menggunakan ukuran perusahaan sebagai pemoderasi. Perusahaan properti dan *real estate* adalah yang terdaftar di BEI selama periode 2019-2022 adalah subjek dalam penelitian ini. Penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* untuk mengumpulkan sampel dan total sampel secara keseluruhan adalah 52 sampel. Dalam penelitian ini menggunakan metode kuantitatif dengan analisis data PLS-SEM yang dilakukan melalui penggunaan program SmartPLS 3. Hasil penelitian menunjukkan bahwa CSR dan komisaris independen tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak, sebaliknya komite audit dan intensitas modal berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Selanjutnya, ukuran perusahaan sebagai variabel pemoderasi mampu memoderasi hubungan CSR dan komite audit terhadap penghindaran pajak, tetapi ukuran perusahaan tidak mampu memoderasi hubungan komisaris independen dan intensitas modal terhadap penghindaran pajak.

Kata kunci: *Corporate Social Responsibility, Good Corporate Governance, Capital intensity, Ukuran Perusahaan*

PENDAHULUAN

Pajak adalah kontribusi yang dipaksakan kepada masyarakat mendanai berbagai pengeluaran umum atau rutin, pembangunan nasional, dan inisiatif kesejahteraan masyarakat (Marlinda et al., 2020). Hingga saat ini, perusahaan telah menjadi penyumbang utama kas negara, namun upaya perusahaan untuk

memaksimalkan laba menjadi berkurang karena adanya tanggung jawab untuk membayar pajak kepada negara (Muslim et al., 2023). Pajak ialah sumber pemasukan negara yang tertinggi, berikut adalah data realisasi penghasilan pajak dari 2018 - 2022:

Tabel 1. Penerimaan Perpajakan

Tahun	Penerimaan Perpajakan		
	Target (Triliun)	Realisasi (Triliun)	Persentase
2018	Rp 1.424	Rp 1.315,51	92,24 %
2019	Rp 1.577,56	Rp 1.332,06	84,44 %
2020	Rp 1.198,82	Rp 1.069,98	89,25 %
2021	Rp 1.229,60	Rp 1.277,50	103,9 %
2022	Rp 1.484,96	Rp 1.716,76	115,61 %

Sumber: Laporan Kinerja Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2018-2022

Dari informasi seperti yang disajikan di atas, penerimaan pajak telah mengalami fluktuasi persentase selama lima tahun terakhir yang menunjukkan bahwa realisasi penerimaan pajak belum maksimal. Pada 2020, penerimaan pajak turun dibandingkan tahun 2018, hal ini dikarenakan pandemi virus *Covid-19*. Selama pandemi, setoran pajak menurun akibat penerapan PSBB yang menyebabkan turunnya pendapatan perusahaan dan memberikan pengaruh dalam sektor ekonomi.

Untuk menurunkan kewajiban pajak, seseorang dapat menggunakan strategi hukum yang dikenal sebagai penghindaran pajak (Sidauruk & Putri, 2022). Dirjen Pajak Kemenkeu mengumumkan bahwa diketahui terjadi tindakan *tax avoidance* yang diperkirakan negara merugi sampai Rp 68,7 triliun / tahun akibat persoalan ini. Hasil tersebut diungkapkan oleh *Tax Justice Network* yang menyatakan bahwa Indonesia dimungkinkan merugi senilai 4,86 miliar dolar AS (atau 68,7 miliar rupiah) per tahun akibat penghindaran pajak. Berdasarkan penelitian *Tax Justice Network* bertajuk "*The state of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19*", *tax avoidance* lembaga di Indonesia mencapai Rp. 67,6 triliun atau \$4,78 miliar (Santoso, 2020).

Penghindaran pajak dilakukan oleh banyak sektor, salah satunya ialah sektor properti dan *real estate*. Berdasarkan data IDEAS, sektor properti dan *real estate* jadi sektor dengan pemasukan pajak di bawah kewajaran, dimana *tax ratio* pada 2021 ada di level 4,1% dari PDB justru kian menurun dengan *tax ratio* di level 3,5% pada tahun 2022. Sektor properti dan *real estate* telah lama menjadi cara untuk menyembunyikan keuntungan dengan memanipulasi harga properti, menghindari kewajiban pajak, mencuci uang dengan skema transaksi yang tidak diumumkan, dan menggunakan data personal palsu pada transaksi, sektor *property* dan *real estate* mempunyai rasio pajak yang jauh lebih rendah dibandingkan sektor industri lainnya (Azzahra, 2023).

Praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak diberi dampak oleh berbagai aspek. Aspek tersebut antara lain yaitu CSR, *good governance*, dan *capital intensity*. Melalui CSR, perusahaan menunjukkan kepeduliannya pada kepentingan seluruh pihak secara lebih luas daripada sekadar keperluan lembaga itu sendiri

(Irawan & Muarifah, 2020). Tata kelola perusahaan yang baik (*good corporate governance*) adalah pertimbangan berikutnya, dimana merupakan sistem pengendalian dan pengawasan bisnis dengan tujuan menghasilkan nilai bagi seluruh pemangku kepentingan. Untuk memfasilitasi pemantauan, evaluasi, dan akuntansi kinerja bisnis, tata kelola yang baik juga menetapkan kriteria bagaimana organisasi harus menerapkan peraturan dan kebijakan ketika membuat pilihan. Aspek terakhir yang memberi dampak pada terjadinya penghindaran pajak yaitu *capital intensity* yang mana ialah salah satu karakteristik perusahaan yang bisa memberi dampak pada pertimbangan perpajakan dalam menghasilkan strategi penghindaran pajak (Jusman & Nosita, 2020). Ukuran perusahaan diduga bisa memoderasi pengaruh CSR, GCG, dan *capital intensity*. Ukuran perusahaan adalah indikator yang membagi perusahaan menjadi kelompok besar dan kecil menurut parameter seperti total aset, volume penjualan, nilai pasar saham, dan rata-rata tingkat penjualan (Nabila & Kartika, 2023). Perusahaan besar cenderung memiliki potensi laba yang besar dan dapat menarik perhatian pemerintah terhadap kewajiban pembayaran pajak.

Dari uraian latar belakang itu, maka judul penelitian ini yaitu “**Pengaruh CSR, GCG, Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance**”. Penelitian ini ditujukan untuk menguji *good corporate governance* (komisaris independen dan komite audit), serta *capital intensity* terhadap praktik *tax avoidance* dengan ukuran perusahaan sebagai pemoderasi.

TINJAUAN LITERATUR

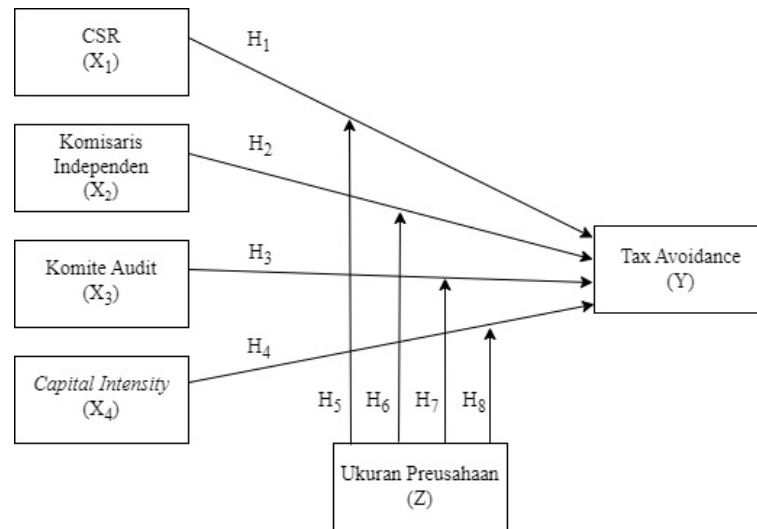
1. *Legitimacy Theory*

Teori legitimasi (*legitimacy theory*) ialah teori yang menekankan pentingnya interaksi antara perusahaan dan masyarakat karena masyarakat dianggap sebagai faktor yang penting bagi kelangsungan hidup perusahaan (Dowling & Pfeffer, 1975). Perusahaan harus berupaya untuk mematuhi norma dan nilai yang diterima masyarakat, karena menurut teori legitimasi, kemampuan perusahaan untuk bertahan dalam bisnis bergantung pada seberapa baik praktiknya sejalan dengan harapan masyarakat.

2. *Agency Theory*

Teori keagenan ialah konsep yang menggambarkan keterkaitan diantara pemberi wewenang atau pemilik (prinsipal) dan penerima wewenang atau pengelola (agen) (Jensen & Meckling, 1976). Menurut teori keagenan, terdapat aspek yang perlu untuk diperbaiki baik di pihak prinsipal maupun agen, dan tidak ada jaminan bahwa agen akan secara konsisten memprioritaskan kepentingan prinsipal. Peraturan pajak perusahaan adalah salah satu contoh konflik kepentingan diantara prinsipal dan agen yang nantinya bisa memberi dampak pada hasil bisnis.

Gambar 1. Kerangka Pemikiran



METODE PENELITIAN

Jenis analisis ini memakai metode penelitian kuantitatif. Populasi pada analisis ini ialah perusahaan sektor *property & real estate* yang tercatat di BEI pada 2019-2022 sebanyak 84 perusahaan. Penghimpunan data dalam analisis ini menggunakan cara dokumentasi yaitu dengan mengunduh data laporan tahunan yang tercatat di BEI dalam 2019-2022 dan *website* lembaga sesuai dengan kriteria sampel. Metode penarikan sampel dalam analisis ini memakai *purposive sampling*, ialah seleksi sampel menurut kriteria tertentu. Kriteria memilih sampel pada analisis ini yaitu ialah:

1. Perusahaan properti & *real estate* yang tercatat di BEI tahun 2019-2022.
2. Perusahaan properti & *real estate* yang tidak melaporkan laporan keuangan dan *annual report* pada 2019-2022
3. Perusahaan properti & *real estate* yang tidak melaporkan *sustainability report* pada 2019-2022
4. Perusahaan properti & *real estate* yang merugi pada 2019-2022.

1. Corporate Social Responsibility (CSR) (X1)

CSR ialah kewajiban sosial yang dijalankan oleh perusahaan terhadap lingkungan dan bermanfaat bagi masyarakat sekitar (Zoebar & Miftah, 2020). Penelitian ini menggunakan GRI versi 4 yang mencakup 91 item yang diharapkan diungkapkan oleh perusahaan. Rumus untuk menghitung CSRI sebagai berikut (Zoebar & Miftah, 2020).

$$CSR_j = \frac{\sum X_{ij}}{N_j}$$

2. Komisaris Independen (X2)

Komisaris independen adalah dewan yang meninjau agar perusahaan patuh hukum dan regulasi yang ada dengan benar (Masrurroch et al., 2021).

Penjumlahan proporsi komisaris independen dengan rumus berikut (Dewi & Oktaviani, 2021).

$$KI = \frac{\text{Jumlah Komisaris Independen}}{\text{Jumlah Anggota Dewan Komisaris}}$$

3. Komite Audit (X3)

Komite yang dipercayakan untuk meninjau audit eksternal perusahaan dan berfungsi sebagai penghubung utama antara auditor dan perusahaan disebut sebagai komite audit (Rospitasari & Oktaviani, 2021). Pengukuran yang digunakan untuk komite audit sebagai berikut (Rospitasari & Oktaviani, 2021).

$$\text{Komite Audit} = \text{Total Keseluruhan Anggota Komite Audit}$$

4. Capital intensity (X4)

Rasio capital intensity adalah perbandingan diantara nilai aktiva tetap dengan total nilai aktiva suatu perusahaan. Rasio intensitas aset tetap mencerminkan proporsi aset tetap dari total aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut (Darsani & Sukartha, 2021). Rasio capital intensity dapat dirumuskan sebagai berikut (Dewi & Oktaviani, 2021).

$$CI = \frac{\text{Total Aset Tetap Bersih}}{\text{Total Aset}}$$

5. Tax Avoidance (Y)

Tax avoidance yaitu mekanisme untuk meminimalisir beban pajak secara legal tanpa melanggar hukum (Dewi & Oktaviani, 2021). Pada analisis ini, penghindaran pajak diukur memakai CETR yang dapat dituliskan dengan rumus sebagai berikut (Hanifah, 2022).

$$TA = \frac{\text{Pembayaran Pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

6. Ukuran Perusahaan (Z)

Ukuran perusahaan merujuk pada skala yang dipakai untuk menggambarkan besarnya perusahaan yang diukur dari total aset yang dimilikinya. Semakin besar ukuran perusahaan, semakin rendah tingkat beban pajaknya (Masrurroch et al., 2021). Ukuran perusahaan dapat dirumuskan sebagai berikut (Masrurroch et al., 2021).

$$SIZE = \ln(\text{Total Aset})$$

Hipotesis

1. Pengaruh CSR Terhadap Tax Avoidance

CSR mengacu pada janji organisasi untuk berinvestasi dalam kesejahteraan masyarakat melalui praktik bisnis yang etis dan sumbangan keuangan. Salah satu tujuan CSR, menurut teori keagenan, ialah untuk meningkatkan persepsi masyarakat terhadap perusahaan dan produk atau jasanya. Tujuan lainnya, menurut teori legitimasi, adalah untuk menunjukkan

komitmen perusahaan dalam mematuhi peraturan dan mengurangi tekanan masyarakat dan masyarakat untuk melakukan praktik penghindaran pajak (Novia & Halmawati, 2022).

H₁ : CSR berpengaruh terhadap *tax avoidance*

2. Pengaruh Komisaris Independen Terhadap Tax Avoidance

Komisaris independen bertugas mengawasi tindakan manajemen perusahaan, termasuk kebijakan penghindaran pajak. Dalam teori keagenan, penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan menurun seiring dengan meningkatnya persentase komisaris independen (Dewi & Oktaviani, 2021).

H₂ : Komisaris independen berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

3. Pengaruh Komite Audit Terhadap Tax Avoidance

Sesuai POJK No.55/POJK 04/2015, dewan komisaris perusahaan wajib membentuk komite audit yang anggotanya minimum 3 orang. Menurut teori keagenan, kemampuan perusahaan dalam memantau operasionalnya dan mengurangi konflik keagenan akibat penghindaran pajak berbanding lurus dengan jumlah komite audit yang dimilikinya (Hilmi et al., 2022).

H₃ : Komite audit berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

4. Pengaruh Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance

Investasi pada aset tetap bisa membantu entitas meminimalisir pembayaran pajak dengan memungkinkan mereka menghapus biaya penyusutan sebagai pengeluaran bisnis. Hal ini dapat meminimalkan laba entitas dan memicu praktik penghindaran pajak yang lebih agresif (Masrurroch et al., 2021). Menurut teori keagenan, agen dapat memperoleh laba yang tinggi sementara prinsipal membayar pajak dalam jumlah yang rendah, karena kepentingan mereka bertentangan satu sama lain (Dewi & Oktaviani, 2021).

H₄ : *Capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*.

5. Pengaruh CSR Terhadap Tax Avoidance dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Pemoderasi

CSR merujuk pada kewajiban entitas bisnis untuk memitigasi dampak negatif terhadap sosial dan lingkungan sebagai akibat dari operasinya melalui kesepakatan yang jujur dan terbuka untuk mendorong pertumbuhan jangka panjang dan kesejahteraan masyarakat lokal. Menurut teori legitimasi dalam konteks ini, perusahaan besar mungkin mampu melaksanakan inisiatif CSR yang lebih besar karena citra publik mereka meningkat seiring dengan kualitas upaya CSR mereka (Novia & Halmawati, 2022).

H₅ : Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara CSR terhadap *tax avoidance*.

6. Pengaruh Komisaris Independen Terhadap Tax Avoidance dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Pemoderasi

Komisaris independen bertugas mendorong penerapan *good corporate governance*. Perusahaan yang besar akan semakin memiliki banyak staf dengan keahlian yang baik, oleh sebab itu dewan komisaris akan lebih berhati-hati untuk memutuskan dan kecil kemungkinannya untuk menggunakan strategi penghindaran pajak (Hanifah, 2022). Teori agensi berpendapat bahwa komisaris

independen dapat membantu menjaga kepentingan pemilik dengan mengawasi manajer agar tidak melakukan kecurangan (Hanifah, 2022).

H₆ : Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara komisaris independen terhadap *tax avoidance*.

7. Pengaruh Komite Audit Terhadap Tax Avoidance dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Pemoderasi

Untuk meminimalkan kegiatan penghindaran pajak, perusahaan besar seringkali mempunyai lebih banyak komite audit dibandingkan organisasi kecil. Hal ini memungkinkan pengawasan yang lebih efektif saat menyusun laporan keuangan perusahaan (Hanifah, 2022). Teori agensi berpendapat bahwa komite audit berperan sebagai suatu mekanisme yang efektif dalam mengawasi dan mengontrol tindakan manajemen (Hanifah, 2022).

H₇ : Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara komite audit terhadap *tax avoidance*.

8. Pengaruh Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Pemoderasi

Entitas bisnis yang mempunyai rasio capital intensity tinggi menunjukkan tingkat pajak efektif yang minim, hal tersebut menandakan bahwa lembaga terindikasi melakukan praktik penghindaran pajak (Amiah, 2022). Entitas bisnis dengan aset tetap lebih banyak membayar pajak lebih sedikit dibandingkan entitas bisnis dengan aset tetap lebih sedikit, hal tersebut dijelaskan menurut teori agensi, dimana terdapat korelasi positif antara capital intensity, investasi perusahaan dan aset tetap (Prabowo & Sahlan, 2022).

H₈ : Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara *capital intensity* terhadap *tax avoidance*

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Outer Model

Analisis ini digunakan untuk menggambarkan validitas dan reliabilitas dari variabel independen dalam mengukur variabel laten (Hardisman, 2021:6).

1. Convergent Validity

Jika variabel independen memiliki nilai *loading factor* > 0,7 maka dapat dinyatakan valid dan diterima. Selain itu, jika nilai AVE > 0,5 maka variabel juga dapat dinyatakan valid (Hardisman, 2021:6).

Tabel 2. Nilai Loading Factor

	X1	X2	X3	X4	Y	Z	X1*Z	X2*Z	X3*Z	X4*Z
X1	1,000									
X2		1,000								
X3			1,000							
X4				1,000						
Y					1,000					
Z						1,000				
X1*Z							1,151			
X2*Z								0,853		
X3*Z									0,837	
X4*Z										0,773

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari informasi pada tabel tersebut, terlihat bahwasannya setiap indikator memiliki nilai *outer loading* > 0,7 yang dapat diartikan bahwasannya semua indikator valid dan bisa diterima. Selanjutnya adalah pengujian dengan melihat nilai AVE,

Tabel 3. Nilai AVE

	AVE
X1	1,000
X2	1,000
X3	1,000
X4	1,000
Y	1,000
Z	1,000

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari informasi pada tabel tersebut, bisa ditinjau bahwasannya setiap indikator mempunyai nilai AVE > 0,7 yang dapat diartikan bahwasannya seluruh indikator telah memenuhi kriteria valid dan dapat diterima.

2. Discriminant Validity

Nilai *cross loading* > 0,7 akan digunakan untuk menganggap variabel independen tersebut sah dan dapat diterima. Jika nilai *cross loading* prediktor variabel laten lebih tinggi dibandingkan variabel lainnya, maka variabel independen dianggap valid (Hardisman, 2021:7).

Tabel 4. Nilai Cross Loading

	X1	X2	X3	X4	Y	Z	X1*Z	X2*Z	X3*Z	X4*Z
X1	1,000	0,334	0,307	-0,267	-0,290	0,126	-0,046	0,252	0,011	0,084
X2	0,334	1,000	0,247	-0,193	-0,186	0,476	0,183	0,139	0,247	0,128
X3	0,307	0,247	1,000	0,207	-0,217	-0,060	0,008	0,218	0,024	-0,090
X4	-0,267	-0,193	0,207	1,000	0,252	-0,349	0,056	0,119	-0,083	-0,238
Y	-0,290	-0,186	-0,217	0,252	1,000	-0,145	-0,210	-0,035	0,184	0,022
Z	0,126	0,476	-0,060	-0,349	-0,145	1,000	0,400	-0,655	0,081	0,152
X1*Z	-0,046	0,183	0,008	0,056	-0,210	0,400	1,000	-0,331	0,332	-0,254
X2*Z	0,252	0,139	0,218	0,119	-0,035	-0,655	-0,331	1,000	-0,029	-0,138
X3*Z	0,011	0,218	0,024	-0,083	0,184	0,081	0,332	-0,029	1,000	0,263
X4*Z	0,084	0,128	-0,090	-0,238	0,022	0,152	-0,254	-0,138	0,263	1,000

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari informasi pada tabel tersebut, bisa ditinjau bahwasannya setiap indikator mempunyai nilai *cross loading* pada variabel latennya > variabel laten lainnya.

3. Reliabilitas

Reliabilitas akan ditentukan menurut nilai *Cronbach's alpha* atau *Composite reliability*. Apabila variabel independen mempunyai nilai *Cronbach's alpha* atau *Composite reliabilitas* > 0,7 maka dianggap reliabel (Hardisman, 2021:7).

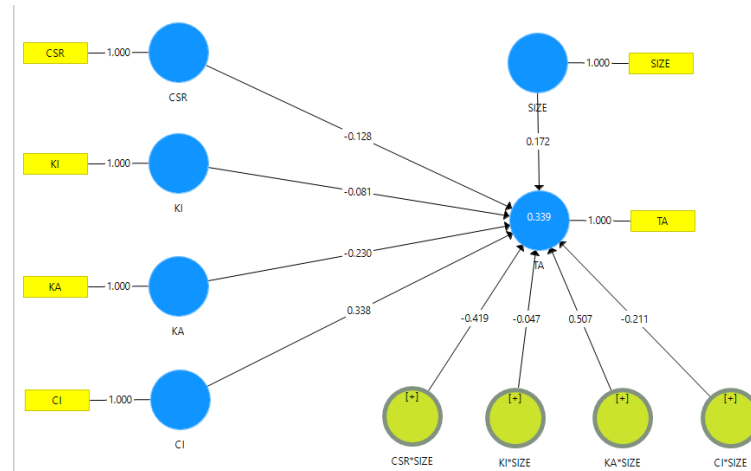
Tabel 5. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Indikator	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Composite Reliability</i>	Kriteria	Keterangan
<i>Corporate Social Responsibility (X1)</i>	CSR	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel
Komisaris Independen (X2)	KI	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel
Komite Audit (X3)	KA	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel
<i>Capital Intensity (X4)</i>	CI	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel
<i>Tax Avoidance (Y)</i>	TA	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel
Ukuran Perusahaan (Z)	SIZE	1,000	1,000	> 0,7	Reliabel

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Data pada analisis tersebut mempunyai tingkat reliabilitas yang baik yang manaterlihat pada tabel di atas bahwa nilai *Cronbach's alpha* dan *Composite Reliability* sudah mencukupi kriteria.

Gambar 2. Outer Model



Analisis Inner Model

Analisa ini dapat dijalankan dengan dua pengujian yaitu melalui pengujian koefisien determinan (*R-Square*) dan relevansi prediktif (*Q-Square*).

1. R-Square

Nilai R-Square yang tinggi ($\geq 0,75$) menyatakan terdapatnya pengaruh yang kuat antar variabel; nilai sedang ($\geq 0,50-0,75$) menunjukkan pengaruh sedang; dan ($\geq 0,25-0,50$) menunjukkan interaksi yang lemah.

Tabel 6. Nilai R-Square

	<i>R-Square</i>	Persentase
<i>Tax Avoidance</i> (Y)	0.198	19,8%

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari tabel tersebut, bisa ditinjau bahwasannya nilai *R-Square* dari variabel *tax avoidance* (Y) adalah 0,198 atau 19,8%. Nilai ini termasuk dalam kategori lemah, hal tersebut menunjukkan bahwa variabel CSR, komite audit, komisaris independen, capital intensity, dan ukuran perusahaan memengaruhi penghindaran pajak senilai 19,8% dan sisanya ialah 80,2% diberi dampak oleh variabel lain. Nilai *R-Square* yang lemah dapat terjadi jika variabel independen tidak mempunyai dampak signifikan pada variabel dependen, selain itu juga dapat disebabkan oleh ukuran sampel yang terlalu kecil.

2. Q-Square

Predictive relevance (*Q-Square*) dipakai untuk mengetahui model penelitian memiliki relevansi prediktif atau tidak. apabila nilai Q^2 menunjukkan nilai > 0 maka dapat dinyatakan baik dan *predictive relevance* telah terpenuhi.

Tabel 7. Nilai Q-Square

	<i>Q-Square</i>	Persentase
<i>Tax Avoidance</i> (Y)	0.009	0,9%

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari tabel 7 tersebut, bisa ditinjau bahwasannya nilai *Q-Square* dari variabel *tax avoidance* (Y) adalah 0,009 atau 0,9%. Nilai *Q-Square* tersebut > 0 maka variabel dinyatakan baik dan *predictive relevance* telah terpenuhi.

Uji Hipotesis

Penelitian ini menguji total 8 hipotesis. Jika *p-value* $< 0,05$ hipotesis diterima, sebaliknya apabila *p-value* $> 0,05$ maka hipotesis ditolak.

Tabel 8. Hasil Uji Hipotesis

	<i>Path Coefficient</i>	<i>P-Value</i>	Hasil
CSR -> TA	-0,128	0,246	Ditolak
KI -> TA	-0,081	0,349	Ditolak
KA -> TA	-0,230	0,046	Diterima
CI -> TA	0,338	0,048	Diterima
CSR*SIZE -> TA	-0,419	0,044	Diterima
KI*SIZE -> TA	-0,047	0,445	Ditolak
KA*SIZE -> TA	0,507	0,013	Diterima
CI*SIZE -> TA	-0,211	0,213	Ditolak

Sumber: Data diolah peneliti (2024)

Dari hasil uji pada tabel tersebut, bisa dijelaskan yaitu:

a. H₁: CSR berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,246 dan hasil *path coefficient* sebesar -0,128. Maka bisa dinyatakan bahwa variabel CSR berpengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, sehingga **H₁ ditolak**.

b. H₂: Komisaris independen berpengaruh pada *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,349 dan hasil *path coefficient* sebesar -0,081. Maka bisa dikatakan bahwa variabel komisaris independen berpengaruh negatif tetapi tidak signifikan terhadap *tax avoidance*, sehingga **H₂ ditolak**.

c. H₃: Komite audit berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,046 dan hasil *path coefficient* sebesar -0,230. Maka bisa dinyatakan bahwa variabel komite audit berpengaruh negatif signifikan terhadap *tax avoidance*, sehingga **H₃ diterima**.

d. H₄: *Capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,048 dan hasil *path coefficient* senilai 0,338. Maka bisa dinyatakan bahwa variabel *capital intensity* berpengaruh positif signifikan terhadap *tax avoidance*, sehingga **H₄ diterima**.

e. H₅: Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara CSR pada *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,044 dan hasil *path coefficient* senilai -0,419. Maka bisa dinyatakan bahwa ukuran perusahaan cenderung memoderasi hubungan antara CSR terhadap *tax avoidance* ke arah negatif signifikan, sehingga **H₅ diterima**.

f. H₆: Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara komisaris independen terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,445 dan hasil *path coefficient* sebesar -0,047. Maka bisa dinyatakan bahwa ukuran perusahaan cenderung memoderasi hubungan komisaris independen terhadap *tax avoidance* ke arah negatif tetapi tidak signifikan, sehingga **H₆ ditolak**.

g. H₇: Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan diantara komite audit terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,013 dan hasil *path coefficient* senilai 0,507. Maka bisa dinyatakan bahwa ukuran perusahaan cenderung memoderasi hubungan komite audit terhadap *tax avoidance* ke arah positif signifikan, sehingga **H₇ diterima**.

h. H₈: Ukuran perusahaan dapat memoderasi hubungan antara *capital intensity* terhadap *tax avoidance*

Hasil uji atas hipotesis ini menyatakan bahwa nilai *p-value* senilai 0,213 dan hasil *path coefficient* senilai -0,211. Maka bisa dinyatakan bahwa ukuran perusahaan cenderung memoderasi hubungan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* ke arah negatif tetapi tidak signifikan, sehingga **H₈ ditolak**.

Pengaruh CSR Terhadap *Tax Avoidance*

Pengungkapan tanggung jawab sosial perusahaan sering dikaitkan dengan masalah etika dan legalitas operasional (Nurtanto & Wulandari, 2024). Masih banyak perusahaan yang tidak melaporkan standar pelaporan GRI-G4 yang mencakup aspek ekonomi, lingkungan, tenaga kerja, tanggung jawab produk, dan bidang lainnya, itulah sebabnya hipotesis ini tidak diterima. Hasil penelitian ini bertentangan dengan *agency theory* dan *legitimacy theory*, keputusan perpajakan sering kali lebih dipengaruhi oleh pertimbangan ekonomi dan legal daripada oleh citra atau tanggung jawab sosial. Selain itu, perusahaan besar sering kali memiliki struktur yang kompleks secara global, termasuk anak perusahaan dengan peraturan pajak yang berbeda. Temuan penelitian bahwa CSR tidak berdampak pada *tax avoidance* relevan dengan temuan Nurtanto dan Wulandari (2024). Sejalan dengan penelitian lain, penelitian ini juga tidak menemukan bukti adanya keterkaitan diantara CSR dan *tax avoidance* (Hamdani & Helmy, 2023).

Pengaruh Komisaris Independen Terhadap *Tax Avoidance*

Kemampuan entitas bisnis dalam praktik *tax avoidance* tidak berhubungan dengan persentase komisaris independen, maka keberadaan komisaris independen tidak berdampak pada *tax avoidance*. Kehadiran komisaris independen terbukti tidak efektif mengekang metode *tax avoidance* dalam menilai kinerja manajemen perusahaan (Rohyati & Suropto, 2021). Hasil penelitian ini bertentangan dengan *agency theory*, meskipun komisaris independen dapat membawa pengalaman dan perspektif yang berbeda tetapi mereka mungkin memiliki keterbatasan dalam pemahaman mendalam tentang aspek teknis perpajakan atau akses yang dibutuhkan untuk mengaudit secara menyeluruh kepatuhan perpajakan perusahaan. Analisis ini relevan dengan analisis yang dijalankan oleh Rohyati & Suropto (2021) yang menunjukkan hasil bahwa komisaris independen tidak berdampak pada *tax avoidance*. Analisis ini juga serupa dengan analisis yang dijalankan oleh Rospitasari & Oktaviani (2021) yang menunjukkan hasil bahwa komisaris independen tidak berdampak pada praktik *tax avoidance*.

Pengaruh Komite Audit Terhadap *Tax Avoidance*

Analisis ini menemukan bahwa jumlah komite audit yang ada dalam suatu entitas bisnis berdampak pada aktivitas *tax avoidance* pada entitas tersebut. Berdasarkan konteks teori agensi, komite audit berperan untuk memastikan bahwa perpajakan diurus secara transparan dan sesuai dengan regulasi serta membantu membangun kepercayaan dan meminimalkan risiko terkait praktik-praktik yang merugikan perusahaan (Jusman & Nosita, 2020). Analisis ini relevan dengan analisis yang dijalankan oleh Jusman & Nosita (2020) yang menyebutkan bahwa komite audit berdampak negatif signifikan pada *tax avoidance*. Analisis ini juga sesuai dengan analisis yang dijalankan oleh Rospitasari & Oktaviani (2021) yang menyatakan bahwa komite audit berdampak positif signifikan pada praktik *tax avoidance*.

Pengaruh *Capital Intensity* Terhadap *Tax Avoidance*

Beban penyusutan aset tetap tumbuh berbanding lurus dengan nilai *capital intensity*; maka dari itu beban pajak yang lebih rendah dimungkinkan sebagai konsekuensi dari beban penyusutan yang lebih besar. Ketika investor melihat adanya penurunan pendapatan, adanya kewajiban tersebut akan mendorong mereka mencari cara untuk menghindari pembayaran pajak (Ramadani & Tanno, 2022). Analisis ini relevan dengan teori agensi dimana manajemen dapat memaksimalkan keuntungan pribadi mereka sendiri, termasuk dengan mengurangi kewajiban pajak. Analisis ini sesuai dengan analisis yang dijalankan oleh Ramadani & Tanno (2022) yang menunjukkan bahwa *capital intensity* mempunyai dampak positif signifikan pada *tax avoidance*. Analisis ini juga sesuai dengan analisis yang dijalankan oleh Nabila & Kartika (2023) yang menunjukkan hasil bahwa *capital intensity* berdampak pada *tax avoidance*.

Pengaruh CSR Terhadap *Tax Avoidance* dengan Ukuran Perusahaan sebagai Pemoderasi

Perusahaan besar cenderung mempunyai lebih banyak SDM dan finansial untuk mengelola kompleksitas perpajakan. Selain itu, perusahaan besar mungkin

mempunyai pemangku kepentingan yang lebih beragam dan berpengaruh, seperti investor institusional atau pemerintah. Analisis ini relevan dengan teori legitimasi yang menunjukkan lembaga besar cenderung mempunyai lebih banyak kemungkinan untuk menjalankan CSR dengan strategi yang lebih baik, sementara perusahaan kecil mungkin lebih terbatas dalam sumber daya dan lebih fokus pada pemenuhan kewajiban perpajakan yang ketat sebagai bagian dari upaya untuk mempertahankan legitimasi sosial mereka (Hidayat, 2019). Temuan ini relevan dengan analisa Hidayat (2019) yang menemukan bahwa dampak *tax avoidance* mungkin diperkuat oleh ukuran perusahaan. Namun demikian, temuan penelitian ini bertentangan dengan temuan Komara dkk. (2022), yang menunjukkan bahwa CSR punya dampak yang lebih kecil pada *tax avoidance* ketika perusahaan berukuran kecil.

Pengaruh Komisaris Independen Terhadap *Tax Avoidance* dengan Ukuran Perusahaan sebagai Pemoderasi

Bahkan jika terdapat lebih dari 30% dewan komisaris independen, mereka belum benar-benar mendalami kompleksitas perusahaan, dan pengawasan mereka terhadap kebijakan perusahaan mungkin masih kurang efektif (Andini et al., 2021). Akibatnya, penghindaran pajak di suatu perusahaan bisa saja terjadi dengan atau tanpa komisaris independen. Hasil analisis ini bertolak belakang dengan teori agensi dimana komisaris independen diharapkan untuk bertindak sebagai "penjaga" kepentingan pemegang saham dan meminimalkan risiko agen yang dapat mendorong perilaku yang tidak diinginkan, seperti *tax avoidance* yang tidak etis. Penemuan analisis ini konsisten dengan analisis Andini et al., (2021) yang tidak menyatakan bukti bahwa ukuran lembaga menguatkan korelasi antara jumlah komisaris independen dan *tax avoidance*. Namun, hasil analisa ini bertolak belakang dengan hasil analisis Nabila & Kartika (2023) yang menunjukkan bahwa ukuran perusahaan dapat memperkuat dampak komisaris independen pada *tax avoidance*.

Pengaruh Komite Audit Terhadap *Tax Avoidance* dengan Ukuran Perusahaan sebagai Pemoderasi

Untuk meminimalisir kegiatan penghindaran pajak, perusahaan besar seringkali mempunyai komite audit yang lebih banyak dibandingkan lembaga kecil. Hal ini memungkinkan pengawasan yang lebih efektif terhadap proses penyusunan laporan keuangan perusahaan (Hanifah, 2022). Penelitian ini relevan dengan teori agensi bahwa komite audit berperan sebagai suatu mekanisme yang efektif dalam mengawasi dan mengontrol tindakan manajemen, sehingga dapat mengurangi praktik *tax avoidance*. Hasil analisis ini relevan dengan analisis yang dijalankan oleh Hanifah (2022) yang menunjukkan bahwa dampak negatif komite audit terhadap penghindaran pajak dapat dimoderasi oleh ukuran perusahaan. Berbeda dengan analisis sebelumnya oleh Putriyanti & Maria (2022) yang menunjukkan bahwa pengaruh komite audit terhadap *tax avoidance* tidak mampu dimoderasi oleh ukuran perusahaan.

Pengaruh *Capital Intensity* Terhadap *Tax Avoidance* dengan Ukuran Perusahaan sebagai Pemoderasi

Meskipun ukuran perusahaan dapat mempengaruhi total nilai aset dan volume investasi, namun dampak *capital intensity* pada praktik *tax avoidance* juga berhubungan dengan tata cara perpajakan yang diambil perusahaan terkait dengan aset fisik mereka (Ramadani & Tanno, 2022). Analisis ini relevan dengan teori agensi bahwa ukuran perusahaan dianggap dapat mempengaruhi seberapa besar kontrol manajemen terhadap keputusan keuangan, termasuk *tax avoidance*. Hasil analisis ini relevan dengan analisis yang dijalankan oleh Ramadani & Tanno (2022), bahwa pengaruh *capital intensity* pada *tax avoidance* tidak mampu dimoderasi oleh ukuran perusahaan. Namun temuan analisis ini bertentangan dengan temuan Nabila & Kartika (2023) yang menemukan bahwa perusahaan ukuran perusahaan mampu memoderasi hubungan antara *capital intensity* terhadap *tax avoidance*.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan untuk menguji dan membuktikan secara empiris pengaruh CSR, GCG, dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance* pada sektor properti dan *real estate* dengan ukura perusahaan sebagai variabel moderasi. Hasil dari penelitian ini dapat disimpulkan bahwa CSR dan dewan komisaris independen tidak berdampak pada praktik *tax avoidance*, namun komite audit dan *capital intensity* berdampak pada praktik *tax avoidance*. Selanjutnya untuk variabel moderasi, dapat disimpulkan bahwa ukuran perusahaan mampu mengendalikan dampak CSR dan komite audit pada tindakan *tax avoidance*. Namun, ukuran perusahaan tidak mampu mengendalikan dampak komisaris independen dan *capital intensity* pada tindakan *tax avoidance*.

SARAN

Berdasarkan temuan ini, pada penelitian selanjutnya disarankan untuk memperluas sampelnya agar mencakup organisasi dari industri yang lebih beragam. Bagi pemerintah, sebagai pemungut pajak memerlukan pengembangan dan perbaikan undang-undang perpajakan yang lebih transparan, dengan tujuan mengurangi kemungkinan pelaku usaha yang wajib pajak terlibat dalam strategi penghindaran pajak. Bagi perusahaan, wajib membayar pajaknya yang sesuai dengan aturan pajak yang berlaku dan menghindari tindakan apa pun yang bisa menurunkan kewajiban pajaknya.

DAFTAR PUSTAKA

- Amiah, N. (2022). Profitabilitas, Capital intensity Dan Penghindaran Pajak : Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Literasi Akuntansi*, 2(1), 63–73.
- Andini, R., Andika, A. D., & Pranaditya, A. (2021). Analisa Pengaruh Kepemilikan Institusional, Proporsi Dewan Komisaris Independen, Dan Profitabilitas

- Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 22(2), 511. <https://doi.org/10.29040/jap.v22i2.3193>
- Azzahra, Q. (2023, May 16). *Rendahnya Tax Ratio di Tengah Tingginya Korupsi dan Penghindaran Pajak*. Alinea.Id. <https://www.alinea.id/bisnis/rendahnya-tax-ratio-di-tengah-korupsi-dan-penghindaran-pajak-b2hQO9Mwo>
- Darsani, A. P., & Sukartha, M. I. (2021). The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax Avoidance. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 5(1), 13–22.
- Dewi, S. L., & Oktaviani, R. M. (2021). Pengaruh Leverage, Capital Intensity, Komisaris Independen Dan Kepemilikan Institusional Terhadap Tax Avoidance. *Akurasi: Jurnal Studi Akuntansi Dan Keuangan*, 4(2), 179–194. <https://doi.org/10.29303/akurasi.v4i2.122>
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136. <https://doi.org/10.2307/1388226>
- Hamdani, R., & Helmy, H. (2023). Pengaruh Corporate Social Responsibility terhadap Penghindaran Pajak dengan Kepemilikan Institusional sebagai Moderasi. *JURNAL EKSPLORASI AKUNTANSI*, 5(3), 1192–1205. <https://doi.org/10.24036/jea.v5i3.871>
- Hanifah, I. N. (2022). Corporate Governance, Likuiditas, Tax Avoidance: Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Literasi Akuntansi*, 2(1), 1–14. <https://doi.org/10.55587/jla.v2i1.5>
- Hardisman. (2021). *Analisis Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM)* (1st ed.). Bintang Pustaka Madani.
- Hidayat, S. O. (2019). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Tax Avoidance Dengan Size Sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Akuntansi, Keuangan & Perpajakan Indonesia (JAKPI)*, 7(1).
- Hilmi, M. F., Amalia, S. N., Amry, Z., & Setiawati, S. (2022). Pengaruh Dewan Komisaris Independen, Komite Audit, Leverage dan Capital intensity Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2017. *Owner*, 6(4), 3533–3540.
- Irawan, F., & Muarifah, E. (2020). Analisis Penerapan Corporate Social Responsibility Dalam Perspektif Sharia Enterprise Theory. *Minhaj: Jurnal Ilmu Syariah*, 1(2), 149–178.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.

- Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh Corporate Governance, Capital Intensity dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance pada Sektor Pertambangan. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20(2), 697. <https://doi.org/10.33087/jiubj.v20i2.997>
- Komara, V., Kurniawan, & Yonata, H. (2022). Pengaruh Transfer Pricing, Corporate Governance, dan Capital intensity Terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabe Moderasi. *Jurnal Kewarganegaraan*, 6(2).
- Marlinda, D. E., Titisari, K. H., & Masitoh, E. (2020). Pengaruh Gcg, Profitabilitas, Capital Intensity, dan Ukuran Perusahaan terhadap Tax Avoidance. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 4(1), 39. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v4i1.86>
- Masrurroch, R. L., Nurlaela, S., & Fajri, N. R. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Komisaris Independen, Leverage, Ukuran Perusahaan Dan Capital intensity Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Ekonomi Keuangan Dan Manajemen*, 17(1), 82–93.
- Muslim, B. A., Wulandari, S. D., & Firmansyah, E.(2023). Analisis Aspek yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak dengan Parameter Ukuran Perusahaan, Leverage, Capital intensity, Komisaris Independen dan Komite Audit. *Journal of Trends Economics and Accounting Research*, 3(4), 529–540.
- Nabila, K., & Kartika, A. (2023). Pengaruh Capital Intensity dan Komisaris Independen terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Moderasi. *Ekonomis: Journal of Economics and Business*, 7(1), 591. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v7i1.746>
- Novia, R., & Halmawati. (2022). Ukuran Perusahaan Memoderasi Pengaruh CSR, Tax Avoidance, Sustainability Reporting terhadap Nilai Perusahaan. In *Jurnal Eksplorasi Akuntansi (JEA)* (Vol. 4, Issue 1). Online. <http://jea.ppj.unp.ac.id/index.php/jea/index>
- Nurtanto, D. R., & Wulandari, S. (2024). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Leverage, dan Profitabilitas terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmiah Manajemen, Ekonomi, & Akuntansi (MEA)*, 8(1), 734–752. <https://doi.org/10.31955/mea.v8i1.3723>
- Prabowo, A., & Sahlan, R. (2022). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderating. *Media Akuntansi Perpajakan*, 6(2), 55–74. <https://doi.org/10.52447/map.v6i2.5126>
- Putriyanti, H., & Maria, E. (2022). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi. *Jurnal Manajemen Dirgantara*, 15(1), 149–158. <https://doi.org/10.56521/manajemen-dirgantara.v15i1.581>

- Ramadani, S., & Tanno, A. (2022). Pengaruh Profitabilitas, Leverage dan Capital Intensity terhadap terhadap Penghindaran Pajak dengan Ukuran Perusahaan sebagai variabel moderasi. *Syntax Literate*, 7(12).
- Rohyati, Y., & Suropto, S. (2021). Corporate Social Responsibility, Good Corporate Governance, and Management Compensation against Tax Avoidance. *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences*, 4(2), 2612–2625.
- Rospitasari, R. N., & Oktaviani, M. R. (2021). Analisa Pengaruh Komisaris Independen, Komite Audit Dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Manajemen Ekonomi Dan Akuntansi*, 5(3), 3087–3099.
- Santoso, Y. I. (2020, November 23). *Akibat penghindaran pajak, Indonesia diperkirakan rugi Rp 68,7 triliun*. Kontan.Co.Id. <https://www.google.com/amp/s/amp.kontan.co.id/news/akibat-penghindaran-pajak-indonesia-diperkirakan-rugi-rp-687-triliun>
- Sidauruk, T. D., & Putri, N. T. P. (2022). Pengaruh Komisaris Independen, Karakter Eksekutif, Profitabilitas dan Ukuran Perusahaan terhadap Tax Avoidance. *Studi Akuntansi, Keuangan, Dan Manajemen*, 2(1), 45–57. <https://doi.org/10.35912/sakman.v2i1.1498>
- Zoobar, M. K. Y., & Miftah, D. (2020). Pengaruh Corporate Social Responsibility, Capital Intensity Dan Kualitas Audit Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti*, 7(1), 25–40.