

Profitabilitas, Intensitas Modal Dan Penghindaran Pajak : Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Pemoderasi

Suyanto, Nur Amiah*

Universitas Sarjanawiyata Tamansiswa, Yogyakarta

*e-mail: nuramiah61@gmail.com

ABSTRACT

Purpose: *This research aims to find out and analyze the effect of Profitability and Capital Intensity on Tax Avoidance moderated by Company Size.*

Method: *The sample used in this study was a manufacturing company listed on the Indonesia Stock Exchange (IDX) in 2015-2019 as many as 49 companies obtained by purposive sampling method. This research technique uses multiple linear analysis and absolute difference value analysis.*

Finding: *The results of this study showed that the profitability variable (ROE) had a significant negative effect on tax avoidance, capital intensity had no effect on tax avoidance. Corporate size (SIZE) can moderate the positive influence of profitability relationship (ROE) and capital intensity (capital intensity) on tax avoidance.*

Novelty: *The novelty of the study, researchers added variable moderation of company size and different time periods. By integrating several topics regarding tax avoidance variables that are influenced by two variables, namely profitability and capital intensity.*

Keyword: *Profitability (ROE), Capital Intensity, Tax Avoidance, Company Size*

PENDAHULUAN

Pajak memiliki kedudukan yang sangat kuat untuk kelangsungan pembangunan nasional karena pajak merupakan salah satu sumber pendapatan negara paling besar. Di Indonesia lebih dari 80% penerimaan negara Republik Indonesia berasal dari pajak yang dianggarkan dan direalisasikan dalam Anggaran dan Belanja Negara (APBN) (Damayanti *et al.*, 2020). Namun demikian, usaha-usaha untuk mengoptimalkan penerimaan dari sektor pajak bukan tanpa kendala. Salah satu kendala dalam rangka optimalisasi penerimaan pajak yaitu adanya perlawanan dengan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan guna untuk memaksimalkan keuntungan yang berupaya untuk mengurangi biaya usaha termasuk beban pajak (Dharma & Noviari, 2017).

Penghindaran pajak banyak dilakukan perusahaan karena merupakan usaha pengurangan pajak, namun tetap mematuhi ketentuan peraturan perpajakan seperti memanfaatkan pengecualian dan potongan yang diperkenankan maupun menunda pajak yang belum diatur dalam peraturan perpajakan yang berlaku dan biasanya melalui kebijakan yang diambil pemimpin perusahaan (Dewinta & Setiawan, 2016). Penghindaran pajak dapat dikatakan sebagai skema penghindaran pajak untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah ketentuan perpajakan suatu negara (Jusman & Nosita, 2020). Penghindaran pajak adalah salah satu cara menghindari pajak secara legal yang tidak melanggar peraturan perpajakan (Ampriyanti & Aryani M, 2016). Penghindaran pajak dilakukan dengan memanipulasi penghasilan secara legal yang masih sesuai dengan ketentuan perpajakan untuk mengefisienkan pembayaran pajak terutang (Dwiyanti & Jati, 2019).

Praktik penghindaran pajak menyebabkan banyak kerugian bagi negara hingga ratusan miliar rupiah setiap tahunnya yang bersumber dari pendapatan negara sektor pajak (Prapitasari & Safrida, 2019). Adanya penurunan penerimaan akan menghambat pembangunan yang telah direncanakan, sehingga masyarakat menilai penghindaran pajak sebagai tindakan yang sangat merugikan bagi kepentingan bersama (Adiputri & Erlinawati, 2021). Penghindaran pajak dikatakan persoalan yang rumit karena disatu sisi diperbolehkan, tetapi tidak diinginkan, sehingga muncul perbedaan kepentingan antara perusahaan dengan pemerintah dimana perusahaan selalu berusaha untuk menekan biaya pajaknya serendah mungkin, sedangkan pemerintah berusaha untuk

meningkatkan penerimaan pajak semaksimal mungkin sesuai target yang telah ditentukan (Ampriyanti & Aryani M, 2016). Walaupun penghindaran pajak merugikan negara, tetapi tidak termasuk kriminal pajak karena tidak melanggar undang-undang perpajakan (Adiputri & Erlinawati, 2021).

Terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak, salah satunya adalah profitabilitas perusahaan. Profitabilitas merupakan kemampuan perusahaan dalam memperoleh laba dari aktivitas bisnisnya. Semakin tinggi profitabilitas perusahaan, maka laba bersih yang dihasilkan perusahaan akan semakin tinggi (Ardyansah & Zulaikha, 2014). Laba perusahaan yang tinggi akan memperkuat perusahaan untuk melakukan praktik penghindaran pajak, karena beban pajak yang tinggi (R. P. Putra *et al.*, 2019). Penelitian yang dilakukan (Anggriantari & Purwantini, 2020) membuktikan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif terhadap penghindaran pajak. Penelitian lain yang dilakukan oleh Dewinta & Setiawan (2016), Adnyani & Astika (2019) dan Dwiyaniti & Jati (2019) menunjukkan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Sementara penelitian yang dilakukan (Marsahala *et al.*, 2020) profitabilitas berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak.

Faktor lain yang mempengaruhi penghindaran pajak yaitu, intensitas modal. Intensitas modal atau disebut dengan *capital intensity* menggambarkan seberapa besar perusahaan menginvestasikan asetnya dalam bentuk aset tetap dan persediaan (Marlinda *et al.*, 2020). Kepemilikan aset tetap yang tinggi akan menimbulkan beban pajak penyusutan yang tinggi pula, sehingga akan berdampak pada laba perusahaan yang semakin kecil akibat adanya penyusutan tersebut. Jadi semakin tinggi jumlah aset yang dimiliki perusahaan akan mendorong perusahaan melakukan penghindaran pajak (Utomo & Fitria, 2020). Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Dwiyaniti & Jati (2019) dan Adnyani & Astika (2019) menunjukkan bahwa intensitas modal (*capital intensity*) berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

Ukuran perusahaan sebagai variabel kontrol merupakan skala atau nilai yang dapat mengklasifikasikan suatu perusahaan ke dalam kategori besar atau kecil menurut berbagai cara (Cahyono *et al.*, 2016). Salah satunya yang dapat dijadikan dasar untuk menentukan ukuran perusahaan dapat dilihat dari total aset yang dimilikinya (Mariani & Suryani, 2021). Semakin besar aset yang dimiliki diharapkan semakin meningkatkan produktifitas perusahaan. Peningkatan produktifitas akan menghasilkan laba yang semakin besar, tentunya mempengaruhi besarnya pajak yang harus dibayar perusahaan (Adnyani & Astika, 2019). Perolehan laba yang besar tersebut akan menyebabkan kewajiban pajak perusahaan membesar sehingga ada kecenderungan perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak. Selain itu, perusahaan yang tergolong besar juga cenderung memiliki sumber daya yang baik untuk mengelola beban pajaknya (N. T. Putra & Jati, 2018).

Penelitian sebelumnya masih ditemukan hasil penelitian yang bertentangan, hal tersebut mendorong penulis untuk mengadakan kembali penelitian tentang penghindaran pajak. Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian yang dilakukan oleh N. T. Putra & Jati (2018), Marsahala *et al.*, (2020), Utomo & Fitria (2020), Saputra *et al.*, (2020), Mailia & Apollo (2020) dan Marlinda *et al.*, (2020) yang menunjukkan hasil tidak konsisten, maka dari itu perlu dilakukan penelitian kembali karena untuk membuktikan apakah perusahaan melakukan penghindaran pajak. Kebaharuan penelitian ini, peneliti menambahkan variabel moderasi ukuran perusahaan dan periode waktu yang berbeda.

Sektor manufaktur dipilih menjadi sampel pada penelitian ini karena sektor manufaktur merupakan perusahaan yang bergerak di bidang pengolahan barang mentah menjadi barang siap pakai. Perusahaan manufaktur saat ini berkembang sangat pesat setiap tahunnya baik dari segi laporan keuangan maupun saham yang telah *go public*. Prospek bisnis di bidang manufaktur juga terbukti sangat menguntungkan setiap tahunnya yang nanti akan menarik para investor untuk menanamkan modalnya kepada perusahaan tersebut. Saham perusahaan manufaktur setiap tahun juga mengalami kenaikan karena banyak investor yang tertarik menanamkan modalnya untuk keperluan investasi guna memenuhi kebutuhan dimasa yang akan datang.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Profitabilitas terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Profitabilitas adalah rasio untuk menggambarkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba selama periode tertentu yang dapat dilihat dari tingkat penjualan, aset dan modal saham tertentu (Maharani & Suardana, 2014). ROE merupakan rasio profitabilitas yang menunjukkan kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba bersih dengan menggunakan modal sendiri dan menghasilkan laba bersih yang tersedia bagi pemilik dan investor (Wedha & Sastri, 2017). Semakin besar perolehan nilai ROE perusahaan maka akan semakin tinggi keuntungan yang dihasilkan, jika laba perusahaan yang diperoleh tinggi maka beban pajak juga akan tinggi (N. T. Putra & Jati, 2018) hal tersebut disebabkan karena besaran beban pajak diperhitungkan berdasarkan besarnya penghasilan yang diperoleh perusahaan. Utomo & Fitria, (2020) dengan beban pajak yang tinggi mengakibatkan perusahaan berusaha untuk melakukan tindakan penghindaran pajak.

Teori agensi akan memacu para agen untuk meningkatkan laba perusahaan. Ketika laba yang diperoleh tinggi, maka jumlah pajak penghasilan akan meningkat sesuai dengan peningkatan laba perusahaan (Dewinta & Setiawan, 2016) sehingga perusahaan kemungkinan melakukan tindakan penghindaran pajak untuk menghindari peningkatan jumlah beban pajak. Beban pajak yang tinggi akan mempengaruhi agen dalam mengelola beban pajaknya agar tidak mengurangi kompensasi kinerja agen sebagai akibat dari berkurangnya laba perusahaan oleh beban pajak. Perusahaan yang memiliki tingkat profitabilitas yang tinggi cenderung melakukan penghindaran pajak (Utomo & Fitria, 2020). Hipotesis ini didukung oleh Dewinta & Setiawan (2016), N. T. Putra & Jati (2018), Prapitasari & Safrida (2019), Adnyani & Astika (2019) dan Dwiyantri & Jati (2019) yang menemukan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak.

H1 : Profitabilitas berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Intensitas Modal (*Capital Intensity*) terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Intensitas modal adalah aktivitas investasi yang dilakukan perusahaan yang berkaitan dengan investasi dalam bentuk aset tetap dan persediaan (Marlinda *et al.*, 2020). Semakin besar nilai investasi perusahaan terhadap aset tetap, semakin besar perusahaan menanggung beban depresiasi yang nantinya akan menambah beban perusahaan yang menyebabkan laba perusahaan menurun (Utomo & Fitria, 2020). Rasio intensitas modal dapat menunjukkan tingkat efisiensi perusahaan dalam menggunakan asetnya untuk menghasilkan penjualan (Zoebar & Miftah, 2020). Teori akuntansi positif yang memberikan pilihan dan memanfaatkan kebijakan akuntansi yang ada untuk meningkatkan ataupun menurunkan laba yang mana dalam investasi pada aset tetap, perusahaan dapat memilih metode depresiasi yang dipandang dapat menurunkan laba yang dilaporkan perusahaan sehingga pajak terutang perusahaan juga akan semakin menurun (Adnyani & Astika, 2019).

Berdasarkan penelitian Mariani & Suryani, (2021) menyatakan bahwa perusahaan yang memiliki aset tetap yang besar kemungkinan perusahaan tersebut akan memotong pajaknya, karena semakin besar aset tetap yang dimiliki perusahaan akan mengakibatkan beban depresiasi pada aset tetap juga besar, yang nantinya akan mengurangi laba. Dengan laba perusahaan yang rendah, beban pajak perusahaan juga akan rendah sehingga perusahaan menjadikan celah untuk melakukan tindakan penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan Andhari & Sukartha (2017), Dwiyantri & Jati (2019), Adnyani & Astika (2019) dan Ayem & Setyadi (2019) yang menemukan bahwa intensitas modal (*capital intensity*) berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Yang artinya semakin tinggi intensitas modal (*capital intensity*) sebuah perusahaan maka penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan semakin tinggi.

H2 : Intensitas modal (*capital intensity*) berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Profitabilitas terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Dimoderasi Ukuran Perusahaan

Menurut Mariani & Suryani (2021) untuk menentukan besar atau kecilnya sebuah perusahaan dapat dilihat dari ukuran perusahaan. Salah satunya dari total aset yang dimilikinya. Semakin besar aset yang dimiliki maka kekuatan perusahaan untuk melakukan penjualan semakin besar, dengan angka peningkatan nilai penjualan semakin besar dapat mempengaruhi besarnya profitabilitas yang diperoleh perusahaan. Andhari & Sukartha, (2017) Besarnya profitabilitas yang diperoleh akan menyebabkan tingginya beban pajak perusahaan yang dapat mendorong perusahaan melakukan penghindaran pajak. Selain itu perusahaan yang besar juga memiliki sumber daya yang baik untuk mengelola beban pajaknya. Teori agensi menyatakan sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan dapat digunakan oleh *agent* untuk memaksimalkan kompensasi kinerja *agent*, yaitu dengan cara menekan beban pajak perusahaan untuk memaksimalkan kinerja perusahaan (Dewinta & Setiawan, 2016).

Perusahaan yang masuk dalam kelompok perusahaan besar akan lebih bisa dalam menghasilkan laba dan stabil dibandingkan dengan perusahaan yang berukuran kecil (Saputra et al., 2020). Keuntungan tinggi yang diperoleh akan menyebabkan kewajiban pajak yang ditanggung perusahaan membesar sehingga ada kecenderungan perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak. Selain itu, perusahaan yang masuk ke dalam kelompok besar juga cenderung memiliki sumber daya yang baik untuk mengelola beban pajaknya. (N. T. Putra & Jati, 2018). Pernyataan tersebut didukung oleh penelitian yang dilakukan Adnyani & Astika (2019) dan Mariani & Suryani (2021) yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan penjelasan tersebut maka dalam penelitian ini dibuat hipotesis sebagai berikut:

H3 : Ukuran perusahaan dapat memperkuat pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Intensitas Modal (*Capital Intensity*) terhadap Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Dimoderasi Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan adalah besar atau kecil perusahaan tercermin dari total aset yang dimilikinya (N. T. Putra & Jati, 2018). Semakin besar ukuran perusahaan maka intensitas modal dan aset yang dimilikinya juga akan semakin besar, hal inilah yang memberikan peluang kepada perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayarkan (Utomo & Fitria, 2020). Perusahaan yang memiliki jumlah aset tetap yang besar akan menyebabkan jumlah pajak yang dibayarkan juga semakin rendah (Saputra et al., 2020). Dalam teori akuntansi positif terdapat hipotesis biaya politik yang memprediksi bahwa perusahaan yang besar akan memilih kebijakan akuntansi yang cenderung untuk menurunkan laba dengan menangguhkan laba yang dilaporkan dari periode sekarang ke periode mendatang yang bertujuan untuk meminimalisasi biaya politik yang harus ditanggung (Adnyani & Astika, 2019).

Besarnya ukuran perusahaan berarti memiliki aset tetap yang besar, hal ini yang dapat memberikan peluang kepada perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayar. Karena pada dasarnya aset tetap akan mengalami depresiasi yang akan menjadi biaya penyusutan dalam laporan keuangan perusahaan (Ayem & Setyadi, 2019). Artinya semakin besar biaya penyusutan akan semakin kecil tingkat pajak yang harus dibayarkan perusahaan. Saputra et al., (2020) hal tersebut berdampak signifikan terhadap perusahaan dengan dengan tingkat rasio intensitas modal yang besar menunjukkan tingkat pajak efektif yang rendah, dengan tingkat pajak efektif yang rendah mengindikasikan perusahaan melakukan penghindaran pajak. Penelitian Utomo & Fitria (2020) membuktikan bahwa ukuran perusahaan memoderasi pengaruh intensitas modal terhadap penghindaran pajak. Berdasarkan penjelasan tersebut maka penelitian ini dibuat hipotesis sebagai berikut:

H4 : Ukuran perusahaan dapat memperkuat pengaruh intensitas modal terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*)

METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan satu variabel dependen yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*), satu variabel moderasi yaitu ukuran perusahaan dan dua variabel independen yaitu profitabilitas dan intensitas modal (*capital intensity*).

Tabel 1. Kriteria Sampel Penelitian

Populasi	184
Kriteria :	
Perusahaan manufaktur yang tidak terdaftar di Bursa Efek Indonesia secara berturut-turut periode 2015-2019	(42)
Perusahaan yang tidak mempublikasikan laporan tahunan selama periode yang akan diamati (2015- 2019)	(43)
Perusahaan yang tidak menggunakan mata uang rupiah (perusahaan menggunakan mata uang dollar)	(19)
perusahaan yang tidak mendapatkan laba secara berturut-turut periode tahun 2015-2019	(29)
perusahaan yang tidak memiliki data lengkap	(2)
Jumlah perusahaan yang memenuhi kriteria	49
Total sampel (N) = 49 x 5 tahun	245
Data <i>Outlier</i>	(51)
Jumlah Sampel	194

Sumber data diolah tahun 2021

Berdasarkan tujuan penelitian yang hendak dicapai, maka penelitian ini menggunakan penelitian kuantitatif dan data sekunder berupa data laporan tahunan (*annual report*) perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI tahun 2015-2019 yang didokumentasikan di website (www.idx.co.id). Penelitian kuantitatif ini bertujuan untuk menggambarkan dan menguji hubungan dua variabel atau lebih, dengan menggunakan alat bantu statistik yaitu *Statistical Product and Service Solution* (SPSS) versi 20 untuk melakukan pengujian, sehingga dapat menghasilkan kesimpulan. Penelitian ini dilakukan dengan teknik *purposive sampling* yaitu metode pengambilan sampel sesuai dengan kriteria tertentu, seperti pada tabel 1 dengan hasil sampel akhir 49 perusahaan.

Penelitian ini menggunakan dua metode analisis data yaitu model analisis regresi linier berganda dan uji nilai selisih mutlak dengan taraf signifikan 5%. Analisis regresi linear berganda digunakan untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh dari variabel independen terhadap variabel dependen, sedangkan uji nilai selisih mutlak atau uji interaksi digunakan untuk menguji interaksi antara variabel independen dan dependen yang dalam hubungan tersebut ditemukan faktor yang dapat memperkuat atau memperlemah variabel. Uji nilai selisih mutlak digunakan untuk mengetahui sejauh mana interaksi variabel ukuran perusahaan dapat mempengaruhi profitabilitas dan intensitas modal terhadap ukuran perusahaan. Sebelum dilakukan regresi, data dari sampel yang telah ditentukan sebelumnya harus dilakukan uji asumsi klasik untuk memastikan tidak adanya masalah pada normalitas, multikolinieritas, heteroskedastisitas dan autokorelasi. Persamaan berikut menunjukkan regresi logistik yang digunakan dalam penelitian ini.

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3.Z + \beta_4 X_4.Z + \varepsilon$$

Defenisi Operasional

Penghindaran Pajak (*tax avoidance*)

Penghindaran pajak merupakan upaya mengurangi beban pajak yang dilakukan secara legal dengan memanfaatkan kelemahan dalam undang-undang dan peraturan pajak (Anggriantari & Purwantini, 2020). Dalam penelitian ini *tax avoidance* diukur dengan CETR. Semakin tinggi tingkat persentase CETR mengindikasikan semakin rendah tingkat penghindaran pajak perusahaan. Begitu juga sebaliknya, apabila tingkat persentase CETR rendah mengisyaratkan tingginya potensi praktik penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan Dewinta & Setiawan (2016) dan Prapitasari &

Safrida (2019). Menurut (Yudea, 2018; Prapitasari & Safrida, 2019; dan Marlinda et al., 2020) perhitungan proksi *Cash Effective tax Rate* (CETR) dilakukan menggunakan rumus:

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

Ukuran Perusahaan (SIZE)

Ukuran perusahaan adalah pengelompokan besar atau kecilnya sebuah perusahaan berdasarkan jumlah aset. Umumnya ukuran perusahaan diproyeksikan dari kepemilikan total aset karena kuantitas total aset memiliki jumlah yang paling besar apabila disejajarkan dengan variabel keuangan lainnya (Prapitasari & Safrida, 2019). Total aset perusahaan juga sangat besar nilainya dan bisa juga digunakan untuk menghindari bias skala maka besaran aset perlu dikimpres (Yudea, 2018). Berdasarkan penelitian Adnyani & Astika (2019) ukuran perusahaan dapat diukur dengan logaritma natural dari total aset. Penggunaan natural log pada penelitian ini bertujuan untuk mengurangi fluktuasi data tanpa mengubah proporsi nilai asal. Ukuran perusahaan dapat diukur dengan rumus sebagai berikut.

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

Profitabilitas

Menurut Marlinda *et al.*, (2020) profitabilitas adalah kemampuan perusahaan memperoleh laba dalam hubungannya dengan penjualan, total aktiva maupun modal sendiri. Rasio ini juga dapat memberikan penjelasan ukuran tingkat efektivitas manajemen pada suatu perusahaan. Selain itu rasio profitabilitas juga merupakan rasio yang mengukur atau menilai kemampuan perusahaan dalam memperoleh keuntungan melalui berbagai aktivitas yang dilakukan perusahaan (Aulia & Mahpudin, 2020). Dalam penelitian ini profitabilitas di proksikan dengan ROE yaitu membagi laba setelah pajak dengan modal sendiri pemilik ekuitas yang juga dilakukan dalam Andhari & Sukartha (2017) dan Hutajulu & Hutabarat (2020).

$$\text{ROE} = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{total ekuitas}}$$

Intensitas Modal (*capital intensity*)

Intensitas modal atau *capital intensity* menggambarkan berapa besar kekayaan perusahaan yang diinvestasikan pada bentuk aset tetap (Andhari & Sukartha, 2017). Rasio intensitas aset tetap dapat menunjukkan tingkat efisiensi perusahaan dalam menggunakan aktivitya untuk menghasilkan penjualan (Jusman & Nosita, 2020). Intensitas modal digunakan oleh perusahaan sebagai bentuk kebijakan keuangan yang diterapkan oleh manajemen perusahaan untuk mendukung perusahaan dalam memperoleh dan meningkatkan laba perusahaan (Marsahala *et al.*, 2020). Berdasarkan penelitian Prapitasari & Safrida (2019) dan Marsahala *et al.*, (2020) *capital intensity* diperoleh dari membandingkan total aset tetap dengan jumlah total aset yang ada di perusahaan.

$$\text{CI} = \frac{\text{Aset Tetap}}{\text{total Aset}}$$

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Analisis Statistik Deskriptif

Dalam penelitian ini, data diambil dari laporan keuangan tahunan sebanyak 194 data sampel perusahaan di sektor manufaktur yang tersedia di BEI (Tabel 1).

Tabel 2 berikut ini adalah hasil statistik deskriptif yang berisi variabel penelitian, jumlah sampel, nilai minimum dan maksimum masing-masing variabel, nilai rata-rata dan standar deviasi variabel penelitian.

Hasil Analisis Statistik Deskriptif

Tabel. 2

	<i>N</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
CETR	194	.003	.658	.29797	.123157
ROE	194	.000	.324	.11516	.076619
CI	194	.001	.797	.34853	.151361
SIZE	194	25.856	31.287	28.49156	1.275342
Valid N (listwise)	194				

Sumber data diolah tahun 2021

Berdasarkan hasil uji Statistik Deskriptif pada tabel 2 diatas menunjukkan bahwa selama periode observasi yaitu tahun 2015-2019 dengan 194 data sampel dapat diketahui variabel penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang diproksikan dengan CETR, profitabilitas yang diproksikan dengan ROE, intensitas modal (*capital intensity*) atau CI serta ukuran perusahaan (SIZE) memiliki nilai rata-rata lebih besar dari standar deviasi, yang menyajikan varian data yang relatif stabil sehingga mengindikasikan hasil yang cukup baik.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik terdiri dari uji normalitas, uji multikolinearitas, uji heterokedastisitas dan uji autokorelasi. Hasilnya dituangkan dalam dalam tabel 3 berikut ini.

Hasil Uji Asumsi Klasik

Tabel. 3

Uji Klasik	Asumsi	Metode	Hasil	Persyaratan	Keterangan
Normalitas		<i>kolmogrov-smirnov</i>	0,109	<i>Sig</i> > 0,05	Berdistribusi normal
Multikolinearitas		VIF dan Toleransi:			
		Profitabilitas (ROE)	0,774 dan 1,292		
		Intensitas Modal (CI)	0,828 dan 1,208	Toleransi > 0.10 dan VIF < 10	Tidak terjadi Multikolinearitas
		Ukuran Perusahaan (SIZE)	0,891 dan 1,123		
Heteroskedastisitas		Uji Glejser:			
		Profitabilitas (ROE)	0,059		
		Intensitas Modal (CI)	0,191	<i>Sig</i> > 0,05	Tidak terjadi heteroskedastisitas
		Ukuran Perusahaan (SIZE)	0,65		
Autokorelasi		<i>Durbin Watson</i>	1,820	Antara 1 dan 3	Tidak ada autokorelasi

Sumber data diolah tahun 2021

Dalam penelitian ini untuk menguji apakah data bersifat normal atau tidak peneliti menggunakan analisa *kolmogrov-smirnov* (K-S). Jika nilai *Asymp. Sig* > 0,05, maka data tersebut berdistribusi normal demikian juga sebaliknya (Ghozali, 2018). Berdasarkan hasil pengujian normal uji statistik parametrik *kolmogrov-smirnov* dengan hasil signifikan sebesar 0,109 diatas 0,05 maka dapat dikatakan data berdistribusi normal. Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah ada atau tidaknya korelasi antar variabel bebas, dengan melihat nilai *variance inflation factor* (VIF).

Apabila nilai VIF di bawah 10 dan nilai *tolerance* di atas 0,1 maka hasil tersebut menunjukkan tidak terjadi multikolinearitas begitupun sebaliknya. Perhitungan pada tabel 3 menunjukkan nilai *tolerance* semua variabel diatas 0,01 dan nilai VIF di bawah 10, maka dapat disimpulkan tidak adanya multikolinearitas dalam model ini.

Uji heteroskedastisitas digunakan untuk menguji apakah model regresi ditemukan ada atau tidaknya korelasi varians antar variabel independen. Begitu pula dengan model regresi yang baik yaitu bebas dari gejala heteroskedastisitas. Untuk menentukan ada atau tidaknya gejala heteroskedastisitas dalam penelitian ini di uji menggunakan uji glejser dengan melihat nilai signifikannya, jika nilai signya $> 0,05$ berarti model tidak mengandung gejala hetroskedastisitas. Gambar tabel.3 menunjukkan bahwa model dalam penelitian ini tidak terjadi gejala heteroskedastisitas, karena nilai signifikan untuk semua variael di atas 0,05.

Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model ada korelasi antara kesalahan pada periode t dengan periode $t-1$ (sebelumnya). Model regresi yang baik artinya tidak terjadi masalah autokorelasi (Ghozali, 2018). Untuk mendeteksi autokorelasi pada penelitian ini menggunakan *Durbin Watson* (DW Test), yaitu membandingkan nilai T_{tabel} dengan tingkat signifikan 0,05 dengan nilai *Durbin Watson* yang diperoleh. Di mana model dikatakan terbebas autokorelasi apabila sesuai dengan kriteria $du < DW < 4-du$. Dalam penelitiaian ini menunjukkan bahwa tidak terjadi autokorelasi yang ditunjukkan dengan jumlah sampel (n) 194 dan jumlah variabel independen (k) 3, maka diperoleh nilai dU sebesar $1,7965 < \text{nilai } durbin\ watson \leq 1,820$ < $4-du$ sebesar 2,2035.

Hasil Uji Hipotesis Linier Berganda Dan Nilai Selisih Mutlak

Hasil pengujian regresi linear berganda dan nilai selisih mutlak dapat dilihat pada tabel 4 dan 5 berikut ini :

Hasil Uji Regresi Linear Berganda

Tebel. 4

Variabel	Koefisien	t-Statistik	Sig
Profitabilitas (ROE)	-0,265	-2,142	0,033
Intensitas Modal (CI)	-0,031	-0,490	0,625
Adj.R ²	0,014		
F-Statistik	2,348		
Sig.	0,098		
N	194		

Sumber data diolah tahun 2021

Nilai signifikan profitabilitas (ROE) sebesar 0,033 ($< 0,05$), nilai t -2,142 dan β -nya -0,265 artinya profitabilitas berpengaruh negatif signifikan terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian, H1 yang menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak tidak terdukung. Ini membuktikan bahwa semakin tinggi tingkat profitabilitas dapat menurunkan penghindaran pajak. Hasil penelitian ini didukung oleh Adiputri & Erlinawati (2021) membuktikan bahwa profitabilitas berpengaruh negatif signifikan terhadap CETR. Hubungan negatif yang dimiliki profitabilitas tersebut terjadi karena perusahaan yang memiliki tingkat profitabilitas tinggi tidak melakukan penghindaran pajak dan cenderung lebih mentaati kewajiban perpajakannya, karena perusahaan tidak kesulitan membayar kewajiban pajaknya. Sedangkan untuk perusahaan yang memiliki tingkat profitabilitas yang rendah akan melakukan pengindaran pajak, karena perolehan laba yang sedikit perusahaan lebih memilih untuk mempertahankan laba daripada membayar pajak.

Intensitas modal atau CI nilai signifikannya 0,625 ($> 0,05$), nilai t -0,490 dan β -nya -0,031 artinya intensitas modal tidak memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak. Dengan demikian, H2 yang menyatakan bahwa intensitas modal berpengaruh positif terhadap penghindaran pajak tidak terdukung. Hal ini berarti, bahwa tingkat *capital inetnsity* yang tinggi tidak memotivasi manajemen untuk melakukan penghindaran pajak. Hasil penelitian ini didukung oleh Larosa *et al.*, (2019), Marlinda *et al.*, (2020), dan Marsahala *et al.*, (2020) membuktikan bahwa *capital intensity*

tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. ini berarti, perusahaan yang memiliki tingkat aset tetap yang tinggi tidak mampu memanfaatkan beban depresiasi untuk mengurangi laba bersih. Namun aset tetap digunakan untuk membantu operasional perusahaan yang dapat meningkatkan produktivitas perusahaan. sehingga proporsi aset tetap yang tinggi tidak akan mempengaruhi tingkat penghindaran pajak yang akan dilakukan perusahaan.

Hasil Uji Regresi Moderasi

Tabel. 5

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,299	0,020		15,240	0,000
1 Profitabilitas (ROE) × Ukuran Perusahaan	0,034	0,013	0,198	2,687	0,008
Intensitas Modal × Ukuran Perusahaan (SIZE)	-0,028	0,013	-0,175	-2,242	0,026

Sumber data diolah tahun 2021

Dari hasil uji T parsial pada tabel. 5 diatas, menunjukkan nilai koefisien regresi untuk profitabilitas (ROE) yang dimoderasi oleh ukuran perusahaan (SIZE) terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah 0,034 dengan nilai signifikan 0,008 (<0,05). Dengan demikian, H3 yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh antara profitabilitas dengan penghindaran pajak terdukung. Dari nilai tersebut, ukuran perusahaan ternyata dapat memperkuat pengaruh profitabilitas terhadap penghindaran pajak. Dimana semakin besar skala perusahaan maka kegiatan operasional juga semakin banyak dan cenderung menghasilkan laba yang besar, yang berdampak pada beban pajak perusahaan yang tinggi.

Hal ini berkaitan dengan teori agensi di mana sumber daya yang besar dimiliki perusahaan dapat digunakan oleh *agent* untuk memaksimalkan kompensasi kinerjanya yaitu dengan cara menekan beban pajak perusahaan untuk memaksimalkan kinerja perusahaan (Dewinta & Setiawan, 2016). Tekanan publik terhadap tingkat laba yang dihasilkan dengan ukuran perusahaan yang besar dapat mempengaruhi tingginya praktik penghindaran pajak perusahaan. oleh karena itu dapat diasumsikan bahwa ukuran perusahaan yang besar akan menghasilkan laba yang tinggi yang mendorong perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak. Temuan ini didukung oleh Dewinta & Setiawan (2016) dan Afifah *et al.*, (2021).

Nilai koefisien regresi untuk variabel intensitas modal (*capital intensity*) atau yang diproksikan dengan CI yang dimoderasi oleh ukuran perusahaan (SIZE) terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah -0,028 dengan nilai signifikan 0,026 (<0,05). Dalam hal ini, H4 yang menyatakan bahwa ukuran perusahaan mampu memoderasi (memperkuat) pengaruh antara intensitas modal dengan penghindaran pajak terdukung. Hal ini terbukti ukuran perusahaan mampu memperkuat pengaruh intensitas modal terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*). Dalam penelitian (Utomo & Fitria, 2020) menegaskan bahwa semakin besar ukuran suatu perusahaan maka intensitas modal dan aset tetap yang dimilikinya semakin besar.

Temuan ini sejalan dengan teori akuntansi positif dimana perusahaan yang besar cenderung akan menurunkan laba dengan menanggihkan laba yang dilaporkan dengan memilih kebijakan akuntansi dan memanfaatkan kebijakan yang ada (Adnyani & Astika, 2019). Karena dalam investasi aset tetap, perusahaan dapat memilih metode depresiasi yang dipandang dapat menurunkan laba karena adanya penyusutan yang dapat dikurangkan pada laba sebelum pajak, sehingga perusahaan yang tergolong besar dengan aset tetap yang besar cenderung akan melakukan praktik penghindaran pajak. Temuan ini di dukung oleh N. T. Putra & Jati (2018) dan Utomo & Fitria (2020).

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan di atas, maka kesimpulan yang dapat diambil adalah profitabilitas berpengaruh negatif tetapi signifikan terhadap penghindaran pajak.

Intensitas modal tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak. Ukuran perusahaan mampu memoderasi hubungan antara profitabilitas terhadap penghindaran pajak. Ukuran perusahaan mampu memoderasi hubungan antara Intensitas modal terhadap penghindaran pajak. Saran untuk penelitian selanjutnya diharapkan dapat menggunakan variabel lain yang dapat mempengaruhi penghindaran pajak. selain itu, peneliti selanjutnya bisa menggunakan proksi lain selain dari CETR untuk mengukur penghindaran pajak, seperti ETR atau *book tax gap* dan untuk profitabilitas bisa menggunakan ROE atau rasio-rasio lainnya.

DAFTAR REFERENSI

- Adiputri, D. A. P. K., & Erlinawati, N. W. A. (2021). Pengaruh Profitabilits , Likuiditas dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. *Hita Akuntansi Dan Keuangan*, 467–487.
- Adnyani, N. K. A., & Astika, I. B. P. (2019). Pengaruh Profitabilitas , Capital Intensity , dan Ukuran Perusahaan Pada Tax Aggressive. *E-Jurnal Ekonomi Dan Bisnis Universitas Udayana*, 6(8), 594–621.
- Afifah, N., Sunarta, K., & Fadillah, H. (2021). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Profitabilitas Dan Struktur Modal Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Online Mahasiswa (JOM)* <https://jom.unpak.ac.id/index.php/akuntansi/article/view/1613>
- Ampriyanti, N. M., & Aryani M, N. K. L. (2016). Pengaruh Tax Avoidance Jangka Panjang terhadap Nilai Perusahaan dengan Karakter Eksekutif sebagai Variabel Moderasi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 16(3), 2231–2259.
- Andhari, P. A. S., & Sukartha, I. M. (2017). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Profitabilitas, Inventory Intensity, Capital Intensity Dan Leverage Pada Agresivitas Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 18(3), 2115–2142.
- Anggriantari, C. D., & Purwantini, A. H. (2020). Pengaruh Profitabilitas, Capital Intensity, Inventory Intensity , dan Leverage pada Penghindaran Pajak. *Business and Economics Conference in Utilization of Modern Technology*, 137–153.
- Ardyansah, D., & Zulaikha. (2014). Pengaruh Size, Leverage, Profitability, Capital Intensity Ratio Dan Komisaris Independen Terhadap Effective Tax Rate (Etr). *Diponegoro Journal of Accounting*, 3(2), 1–9.
- Aulia, I., & Mahpudin, E. (2020). Pengaruh Profitabilitas, Leverage dan Ukuran Perusahaan Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). *Akuntabel*, 2, 289–300. [Http://Journal.Feb.Unmul.Ac.Id/Index.Php/Akuntabel%0apengaruh](http://Journal.Feb.Unmul.Ac.Id/Index.Php/Akuntabel%0apengaruh)
- Ayem, S., & Setyadi, A. (2019). Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan, Komite Audit Dan Capital Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. *Jurnal Akuntansi Pajak Dewantara*, 1(2), 228–241. <https://doi.org/10.24964/japd.v1i1.905>
- Cahyono, D. D., Andini, R., & Raharjo, K. (2016). Pengaruh Komite Audit, Kepemilikan Institusional, Dewan Komisaris, Ukuran Perusahaan (Size), Leverage (Der) Dan Profitabilitas (Roa) Terhadap Tindakan Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Perbankan Yang Listing Bei Periode Tahun 2011 – 2013. *Journal Of Accounting*, 2(2).
- Damayanti, S., Anggadini, S. D., & Bramasto, A. (2020). Analisis Penghindaran Pajak Yang Dipengaruhi Tingkat Profitabilitas. *Jurnal Akuntansi*, 9(2), 132–138. <http://ejournal.stiemj.ac.id/index.php/akuntansi>
- Dewinta, I. A. R., & Setiawan, P. E. (2016). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Umur Perusahaan, Profitabilitas, Leverage, Dan Pertumbuhan Penjualan Terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(3), 1584–1615.
- Dharma, yoman B. S., & Noviani, N. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(1), 529–556. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1760073>
- Dwiyanti, I. A. I., & Jati, I. K. (2019). Pengaruh Profitabilitas, Capital Intensity, dan Inventory Intensity pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 27, 2293–2321. <https://doi.org/10.24843/eja.2019.v27.i03.p24>

- Ghozali, I. (2018). *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 25 (Ke-9)*. Undip.
- Hutajulu, A., & Hutabarat, F. M. (2020). Pengaruh Mediasi Return on Equity dalam Hubungan antara Ukuran Perusahaan dan Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 10(2), 204–213. <https://doi.org/10.32639/jimmba.v2i4.639>
- 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), 697–704. <https://doi.org/10.33087/jiubj.v20i2.997>
- Larosa, D., Hendra, T. K., & Anita, W. (2019). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Ukuran Perusahaan Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Barang Industri Konsumsi Yang Terdaftar Di BEI Tahun 2014-2018. *Jurnal Akuntansi Dan Sistem Teknologi Informasi*, 5(3), 301–310.
- Maharani, I. gusti A. C., & Suardana, K. A. (2014). Pengaruh Corporate Governance , Profitabilitas Dan Karakteristik Eksekutif Pada Tax Avoidance Perusahaan Manufaktur. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 9(2), 525–539.
- Mailia, V., & Apollo. (2020). Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Manajemen Pendidikan Dan Ilmu Sosial*, 1(1), 69–77. <https://doi.org/10.38035/Jmpis>
- Mariani, D., & Suryani. (2021). Faktor yang Mempengaruhi Tax Avoidance dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Kontrol. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 9(2), 235–244. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v9i2.497>
- 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), 39–47. <https://doi.org/10.33087/ekonomis.v4i1.86>
- Marsahala, Y. T., Ariefiara, D., & Lastiningsih, N. (2020). Profitability, capital intensity and tax avoidance in Indonesia: The effect board of commissioners' competencies. *Journal of Contemporary Accounting*, 2(3), 129–140. <https://doi.org/10.20885/jca.vol2.iss3.art2>
- Prapitasari, A., & Safrida, L. (2019). The effect of profitability and leverage on tax avoidance (Empirical study on mining and agriculture companies listed on the Indonesia stock exchange period 2013-2017). *Accounting Research Journal of Sutaatmadja (ACCRUALS)*, 3(2), 247–258. <https://doi.org/10.35310/accruals.v3i2.56>
- Putra, N. T., & Jati, I. K. (2018). Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Pemoderasi Pengaruh Profitabilitas pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi*, 25, 1234–1257. <https://doi.org/10.24843/eja.2018.v25.i02.p16>
- Putra, R. P., Suzan, L., & Kurnia. (2019). Pengaruh Profitabilitas Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance. *E-Proceeding of Management*, 6(2), 3500–3507.
- Saputra, A. W., Suwandi, M., & Suhartono. (2020). Pengaruh Leverage dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance Dengan Ukuran Perusahaan Sebagai Variabel Moderasi. *ISAFIR: Islamic Accounting and Finance Review*, 1, 29–47.
- Utomo, A. B., & Fitria, G. N. (2020). Ukuran Perusahaan Memoderasi Pengaruh Capital Intensity dan Profitabilitas Terhadap Agresivitas Pajak. *Esensi: Jurnal Bisnis Dan Manajemen*, 10(2), 231–246.
- Wedha, M. A. S., & Sastri, M. (2017). Pengaruh Tax Planning Terhadap Return On Equity (Roe) Pada Perusahaan Sektor Makanan Dan Minuman Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2013-2015. *Jurnal KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 9(1), 30–35. <https://doi.org/10.22225.KR.9.1.326.30-35> DiPublikasi:
- Yudea. (2018). Pengaruh Mekanisme Corporate Governance, Ukuran Perusahaan, Dan Leverage Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 21(2), 43–49.
- Zoebar, 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. <https://doi.org/10.25105/jmat.v7i1.6315>