

Determinasi Agresivitas Pajak pada Perusahaan di Indonesia

Septika^{1*}, Devi Maya Sofa²

¹Program Studi Akuntansi, Universitas Terbuka, Indonesia;

²Program Studi Akuntansi, Universitas Teknologi Surabaya, Indonesia.

Abstrak

Penelitian ini bertujuan menganalisis faktor-faktor yang memengaruhi agresivitas pajak melalui telaah 19 artikel terbitan tahun 2021–2025 menggunakan metode *systematic literature review* dengan sumber data dari Google Scholar dan jurnal nasional terindeks SINTA. Hasil kajian menunjukkan bahwa variabel profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, likuiditas, ROA, dan Deferred Tax Asset menghasilkan temuan tidak konsisten antarpelitian, sedangkan capital intensity merupakan variabel yang paling stabil terkait agresivitas pajak karena adanya manfaat depresiasi aset tetap. Selain itu, peran *Good Corporate Governance* (GCG) dan *Corporate Social Responsibility* (CSR) menunjukkan hasil campuran, dimana keduanya dapat menekan maupun justru melegitimasi strategi penghindaran pajak. Temuan ini memberikan gambaran bahwa agresivitas pajak merupakan fenomena multidimensi dan dipengaruhi konteks regulasi, kondisi perusahaan, serta praktik tata kelola. Novelty penelitian ini terletak pada pemetaan literatur terbaru pascareformasi kebijakan perpajakan, sehingga dapat menjadi dasar bagi penelitian lanjutan dan penguatan kebijakan kepatuhan pajak.

Kata kunci

Agresivitas pajak; Profitabilitas; *Leverage*; CSR; GCG; *Capital intensity*

Abstract

This study aims to analyze the factors influencing tax aggressiveness through a review of 19 articles published between 2021 and 2025 using a systematic literature review method, using data sources from Google Scholar and SINTA-indexed national journals. The results show that the variables of profitability, leverage, company size, liquidity, ROA, and Deferred Tax Assets yield inconsistent findings across studies, while capital intensity is the most stable variable related to tax aggressiveness due to the benefits of fixed asset depreciation. Furthermore, the role of Good Corporate Governance (GCG) and Corporate Social Responsibility (CSR) shows mixed results, where both can suppress or even legitimize tax avoidance strategies. These findings illustrate that tax aggressiveness is a multidimensional phenomenon and is influenced by the regulatory context, company conditions, and governance practices. The novelty of this study lies in mapping the latest literature after the tax policy reform, thus providing a basis for further research and strengthening tax compliance policies.

Keywords

Tax aggressiveness; Profitability; Leverage; CSR; GCG; Capital intensity

Pendahuluan

Pajak merupakan komponen utama dalam struktur penerimaan negara dan menjadi sumber pembiayaan untuk berbagai program pembangunan serta pelayanan publik. Berdasarkan laporan Kementerian Keuangan, sekitar 91,5% pendapatan negara masih mengandalkan sektor perpajakan (Mulya and Anggraeni, 2022). Namun, dari perspektif perusahaan, pajak kerap dipandang sebagai beban yang mengurangi laba, sehingga mendorong manajemen mencari berbagai cara untuk menekan beban pajak. Strategi tersebut dapat ditempuh melalui praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang masih dalam ranah legal maupun penggelapan pajak (*tax evasion*) yang melanggar regulasi (Dewi, Prabowo, and Wisang, 2022).

Agresivitas pajak merupakan tindakan perusahaan untuk meminimalkan kewajibannya dengan mengatur strategi perencanaan terhadap pendapatan yang menjadi dasar pengenaan pajak. Fenomena ini sering muncul karena manajer kadang mengambil keputusan yang memaksimalkan kepentingan pribadi maupun perusahaan. Penelitian di Indonesia menunjukkan bahwa profitabilitas, *leverage*, dan *capital intensity* berpengaruh terhadap agresivitas pajak (*Effective Tax Rate*), misalnya pada perusahaan manufaktur (Anjani, *et al.*, 2025; Ihsanet *et al.*, 2023; Masa *et al.*, 2023). Temuan ini menegaskan bahwa agresivitas pajak tetap menjadi praktik nyata di perusahaan Indonesia. Studi kontemporer di Indonesia menunjukkan bahwa variabel seperti profitabilitas, *leverage*, dan *capital intensity* memengaruhi agresivitas pajak yang diukur dengan *Effective Tax Rate* (ETR), dengan rata-rata ETR perusahaan manufaktur sekitar 21,59%, menandakan praktik pengelolaan pajak yang aktif dan agresif (Umam, 2024; *et al.*, 2024; Nofrianty and Eka Putri, 2024). Selain didorong oleh motivasi manajerial, agresivitas pajak juga dipengaruhi oleh sejumlah faktor internal perusahaan. (Budiman and Sahara, 2024) mengemukakan bahwa pada perusahaan manufaktur periode 2019–2023, intensitas modal (*capital intensity*) berpengaruh negatif terhadap agresivitas pajak, hal ini menunjukkan bahwa perusahaan dengan aset tetap yang lebih tinggi cenderung melakukan perencanaan pajak yang kurang agresif. Di sisi lain, penelitian dari (Putri, Buulolo, and Raja, 2024) menyatakan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak, karena perusahaan yang lebih menguntungkan berupaya mempertahankan laba bersih melalui penghindaran pajak yang lebih agresif.

Faktor nonkeuangan seperti *Good Corporate Governance* (GCG) dan *Corporate Social Responsibility* (CSR) juga terbukti berperan dalam memoderasi perilaku pajak agresif. Menurut (Safitri and Subroto, 2022) menemukan bahwa kepemilikan manajerial dan kualitas audit dapat menekan kecenderungan agresivitas pajak. Namun, hasil berbeda diperoleh (Parastri, Werimon, and Dewi, 2024) yang menunjukkan bahwa CSR justru memiliki pengaruh positif terhadap agresivitas pajak, karena kegiatan sosial perusahaan dapat dimanfaatkan untuk memperbaiki citra publik sambil menutupi praktik penghindaran pajak.

Ketidakkonsistenan hasil penelitian tersebut menandakan bahwa agresivitas pajak merupakan fenomena yang kompleks dan multidimensi, dipengaruhi oleh berbagai faktor internal, eksternal, dan etika korporasi. Oleh sebab itu, penelitian ini dilakukan dalam bentuk kajian literatur yang bertujuan untuk menganalisis secara mendalam hasil-hasil studi terdahulu, mengidentifikasi kesenjangan empiris, serta merumuskan model konseptual mengenai determinan agresivitas pajak perusahaan di Indonesia. Pada konteks penelitian akuntansi dan perpajakan, metode *literature review* relevan digunakan karena terdapat ketidakkonsistenan hasil empiris antarpelelitian. Misalnya, beberapa studi menunjukkan bahwa profitabilitas meningkatkan agresivitas pajak (Putri, Buulolo, and Raja, 2024), sedangkan penelitian lain menyatakan tidak berpengaruh signifikan (Dewi, Prabowo, and Wisang, 2022). Melalui telaah literatur, penelitian ini berupaya mengidentifikasi pola umum, menjelaskan kontradiksi hasil riset, dan merumuskan model konseptual yang dapat dijadikan dasar bagi penelitian empiris berikutnya.

Melihat adanya perbedaan hasil pada berbagai penelitian sebelumnya, muncul ruang yang masih perlu dijelaskan lebih dalam terkait faktor apa saja yang benar-benar memengaruhi agresivitas pajak di Indonesia. Situasi ini sekaligus menjadi alasan mengapa kajian lebih lanjut masih penting dilakukan. Nilai tambah atau *novelty* dari penelitian ini terletak pada upaya memetakan perkembangan penelitian terbaru setelah adanya perubahan regulasi perpajakan beberapa tahun terakhir, sehingga hasilnya tidak hanya mengulang temuan lama, tetapi memberikan gambaran yang lebih mutakhir

mengenai tren dan arah penelitian terkini. Urgensinya muncul karena praktik agresivitas pajak tidak hanya berdampak pada penerimaan negara, tetapi juga berpengaruh terhadap transparansi, etika bisnis, dan persepsi publik terhadap kepatuhan perusahaan. Berdasarkan hal tersebut, fokus penelitian diarahkan untuk menyusun gambaran yang lebih terstruktur mengenai pola temuan penelitian terbaru, sekaligus menjadi dasar bagi penelitian selanjutnya maupun bagi pihak yang berkepentingan dalam merumuskan kebijakan tata kelola pajak yang lebih efektif.

Metode

Studi ini menerapkan metode *literature review* atau telaah pustaka. Melalui pendekatan tersebut, peneliti tidak melakukan pengumpulan data secara langsung di lapangan, tetapi menganalisis dan mengevaluasi berbagai hasil penelitian yang telah dipublikasikan sebelumnya. Penelitian oleh (Sugiyono, 2024) menjelaskan bahwa kajian pustaka berfungsi membantu peneliti memahami teori dan temuan terdahulu sehingga penelitian yang dilakukan memiliki dasar yang kuat. Hal serupa disampaikan oleh (Mulyadi, *et al.*, (2024) yang menekankan bahwa *literature review* diperlukan untuk melihat sejauh mana suatu topik telah diteliti, menemukan perbedaan hasil penelitian, serta mengidentifikasi bagian yang masih perlu dikaji lebih lanjut. Penelitian oleh (Damayanti, 2025) juga menambahkan bahwa dalam kajian pustaka, sumber data umumnya berasal dari data sekunder, baik yang bersifat primer maupun sekunder.

Metode ini dipilih karena hasil penelitian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi agresivitas pajak di Indonesia masih belum seragam. Berdasarkan penelitian (Putri, Buulolo, and Raja, 2024) menemukan bahwa profitabilitas berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Namun, hasil berbeda ditunjukkan oleh (Dewi, Prabowo, and Wisang, 2022) yang menyimpulkan bahwa profitabilitas tidak memiliki pengaruh signifikan. Melalui kajian pustaka, penelitian ini berupaya melihat pola dari temuan-temuan tersebut, memahami perbedaannya, serta mencari kemungkinan penyebab ketidakkonsistenan hasil yang muncul di berbagai penelitian.

Pada penelitian ini, peneliti meninjau 19 artikel yang diperoleh dari Google Scholar dan beberapa jurnal nasional yang sudah terindeks SINTA. Artikel-artikel tersebut dipilih karena topiknya relevan dengan pembahasan agresivitas pajak dan memiliki kualitas publikasi yang dapat dipertanggungjawabkan. Setelah semua artikel terkumpul, peneliti membaca setiap penelitian secara teliti untuk melihat kecenderungan hasil, perbedaan temuan, dan bagian mana yang masih jarang dibahas oleh penelitian sebelumnya.

Tahap awal penelitian dimulai dengan mencari artikel menggunakan kata kunci seperti profitabilitas, dan agresivitas pajak. Semua artikel yang ditemukan kemudian disaring kembali agar hanya penelitian yang benar-benar sesuai dengan fokus kajian yang dianalisis. Setelah proses penyaringan, kualitas setiap artikel ditinjau menggunakan prinsip *critical appraisal* mengacu pada pedoman (Mustofa and Rekan, 2023). Langkah ini dilakukan untuk memastikan bahwa sumber yang digunakan valid dan layak dijadikan dasar analisis.

Artikel yang lolos seleksi tidak hanya diringkas isi utamanya, tetapi juga dipetakan menurut persamaan tema dan perbedaan hasil penelitiannya. Cara ini mengikuti pendekatan analisis literatur yang dijelaskan oleh (Sukmawati, *et al.* 2023; Anggraeni *et al.* 2023). Dari setiap artikel, peneliti mencatat nama penulis, tahun terbit, tujuan penelitian, metode yang digunakan, serta karakteristik sampelnya. Informasi tersebut kemudian disusun ulang dalam bentuk narasi agar lebih mudah dipahami. Langkah terakhir adalah menyatukan berbagai temuan tersebut untuk menjawab pertanyaan penelitian. Fokus utama analisis diarahkan pada perkembangan penelitian mengenai penghindaran pajak di Indonesia serta faktor-faktor yang berpengaruh terhadap praktik tersebut. Melalui penyusunan ulang temuan penelitian terdahulu, peneliti berusaha memberikan gambaran yang lebih utuh mengenai pola agresivitas pajak yang terjadi di Indonesia.

Hasil dan Pembahasan

Hasil

Berbagai penelitian telah meneliti faktor-faktor yang memengaruhi agresivitas pajak perusahaan. Beberapa studi telah menyoroti pengaruh profitabilitas, *leverage*, *capital intensity*, serta mekanisme tata kelola perusahaan terhadap praktik agresivitas pajak, baik secara langsung maupun melalui variabel moderasi seperti corporate social responsibility atau komisaris independen. Hasil dari temuan tersebut menunjukkan hasil yang berbeda-beda tergantung pada sektor industri, ukuran perusahaan, dan periode penelitian. Untuk memudahkan pemahaman, Tabel 1 menyajikan ringkasan literatur review mengenai faktor-faktor yang memengaruhi agresivitas pajak.

Tabel 1. Literatur Review

No	Penulis	Tahun	Judul	Hasil
1	Wardani, D. K., Prabowo, A. A., & Wisang, M. N.	2022	Kajian mengenai pengaruh profitabilitas terhadap agresivitas pajak dengan mempertimbangkan peran Good Corporate Governance sebagai variabel moderasi.	Penelitian ini mengungkapkan bahwa profitabilitas tidak memiliki kontribusi signifikan terhadap tingkat agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan. Temuan tersebut juga menunjukkan bahwa keberadaan komisaris independen maupun komite audit tidak memberikan peran moderasi, baik dalam memperkuat maupun melemahkan hubungan antara profitabilitas dan perilaku agresivitas pajak.
2	Tarigan, S. M., Anjani, I. D., & Tallane, Y. Y.	2023	Telaah literatur yang membahas hubungan antara praktik transfer pricing dan tingkat agresivitas pajak pada perusahaan multinasional.	Kajian tersebut menunjukkan bahwa strategi transfer pricing tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap perilaku agresivitas pajak pada perusahaan multinasional. Peneliti juga menyarankan agar penelitian di masa mendatang menambahkan variabel lain untuk memperoleh hasil analisis yang lebih komprehensif.
3	Lestari, F., Nediya, & Anggraini, P.	2024	Tinjauan literatur mengenai pengaruh kinerja lingkungan, leverage, likuiditas, dan profitabilitas terhadap tingkat pengungkapan	Hasil telaah menunjukkan bahwa aspek-aspek seperti kinerja lingkungan, leverage, kondisi likuiditas, dan

- | | | | | |
|---|-------------------------------|------|--|--|
| | | | <p>tanggung jawab sosial perusahaan pada sektor pertambangan.</p> | <p>profitabilitas memiliki keterkaitan dengan tingkat pelaporan CSR. Walaupun terdapat beberapa studi yang menghasilkan temuan berbeda untuk masing-masing variabel, sebagian besar penelitian mengindikasikan adanya pengaruh variabel-variabel tersebut terhadap pengungkapan CSR. Penelitian ini menyoroti bagaimana tingkat keterlibatan perusahaan dalam aktivitas multinasional berdampak pada kecenderungan melakukan tax avoidance. Hasil analisis menunjukkan bahwa multinationality berpengaruh positif terhadap praktik penghindaran pajak. Namun, ketika diuji sebagai variabel moderasi, transfer pricing tidak terbukti memperkuat ataupun melemahkan hubungan tersebut.</p> |
| 4 | Ananta | 2023 | <p>Kajian mengenai pengaruh karakteristik perusahaan multinasional terhadap praktik tax avoidance dengan transfer pricing sebagai variabel pemoderasi.</p> | <p>Penelitian ini menyoroti bagaimana tingkat keterlibatan perusahaan dalam aktivitas multinasional berdampak pada kecenderungan melakukan tax avoidance. Hasil analisis menunjukkan bahwa multinationality berpengaruh positif terhadap praktik penghindaran pajak. Namun, ketika diuji sebagai variabel moderasi, transfer pricing tidak terbukti memperkuat ataupun melemahkan hubungan tersebut.</p> |
| 5 | Mustofa, A. W., & Tjaraka, H. | 2023 | <p>Ulasan literatur mengenai berbagai faktor yang memengaruhi perilaku wajib pajak dalam melakukan agresivitas pajak.</p> | <p>Hasil kajian menunjukkan bahwa tindakan agresivitas pajak masih sering terjadi, terutama karena adanya perbedaan persepsi antara wajib pajak dan pemerintah terkait tujuan dan peran pajak. Perbedaan cara pandang ini mendorong sebagian wajib pajak untuk mencari celah yang memungkinkan penghematan beban pajak.</p> |
| 6 | Andi P. | 2021 | <p>Capital Intensity, Leverage, Return on Asset, dan Ukuran</p> | <p>Dalam penelitian pada perusahaan manufaktur, capital</p> |

			Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak	intensity, leverage, ROA, dan ukuran perusahaan tidak menunjukkan pengaruh terhadap agresivitas pajak.
7	Binekas, B., Djajadikerta, H., & Setiawan, A	2021	Tinjauan literatur mengenai peran sistem pengendalian internal dalam memengaruhi praktik agresivitas pajak.	Penelitian menyimpulkan bahwa pengendalian internal yang efektif dapat mengurangi praktik tax aggressive, meskipun pengaruhnya tidak selalu sama pada setiap perusahaan.
8	Wicaksono, S. A., Asyik, N. F., & Wahidahwati	2023	Analisis mengenai berbagai faktor yang memengaruhi tingkat agresivitas pajak perusahaan.	Studi ini menunjukkan bahwa likuiditas serta pengungkapan CSR tidak memberikan pengaruh yang berarti terhadap kecenderungan perusahaan untuk melakukan agresivitas pajak. Sebaliknya, leverage terbukti meningkatkan kecenderungan tersebut. Temuan lainnya mengindikasikan bahwa mekanisme tata kelola perusahaan mampu memperkuat hubungan antara likuiditas maupun leverage dengan agresivitas pajak, namun pada saat yang sama justru melemahkan keterkaitan antara CSR dan agresivitas pajak.
9	Yuliani, N. A., & Prastiwi, D	2021	Studi yang menilai peran komisaris independen, komite audit, serta porsi kepemilikan institusional dalam menentukan kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak.	Penelitian ini menunjukkan bahwa keberadaan komisaris independen maupun komite audit tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap praktik agresivitas pajak. Sebaliknya, struktur kepemilikan institusional terbukti efektif dalam menurunkan tingkat

- | | | | | |
|----|----------------------------------|------|--|---|
| 10 | Yuliani, D., & Visiana, K. | 2022 | Kajian yang menelaah bagaimana agresivitas pajak dan aktivitas operasional mempengaruhi kinerja perusahaan, dengan nilai perusahaan digunakan sebagai variabel pemoderasi. | <p>agresivitas pajak pada perusahaan-perusahaan di sektor pertambangan.</p> <p>Studi ini menyimpulkan bahwa agresivitas pajak memiliki dampak signifikan terhadap kinerja perusahaan. Namun, aktivitas operasional dan nilai perusahaan tidak menunjukkan pengaruh yang berarti terhadap kinerja. Temuan tambahan mengungkapkan bahwa nilai perusahaan tidak memoderasi hubungan antara agresivitas pajak dan kinerja perusahaan, tetapi justru berperan sebagai pemoderasi dalam hubungan aktivitas operasi dengan kinerja, dengan arah pengaruh yang negatif.</p> |
| 11 | Fransiska, C., & Diarsyad, M. I. | 2024 | Kajian mengenai faktor-faktor yang memengaruhi agresivitas pajak dengan Corporate Social Responsibility sebagai variabel pemoderasi pada perusahaan-perusahaan di Indonesia. | <p>Hasil studi menunjukkan bahwa intensitas modal memiliki pengaruh terhadap praktik agresivitas pajak, sementara ukuran perusahaan dan leverage tidak memberikan dampak yang signifikan. Selain itu, CSR terbukti memperkuat hubungan antara intensitas modal dan leverage dengan agresivitas pajak, tetapi tidak berperan sebagai moderator dalam kaitannya dengan ukuran perusahaan.</p> |
| 12 | Maulana, I. A. | 2021 | Analisis mengenai berbagai faktor yang memengaruhi tingkat agresivitas pajak pada perusahaan properti dan real estate. | <p>Hasil penelitian menunjukkan bahwa intensitas modal, profitabilitas, dan intensitas persediaan memiliki peran dalam</p> |

- memengaruhi kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak. Di sisi lain, leverage serta ukuran perusahaan tidak memberikan dampak yang signifikan terhadap perilaku tersebut. Temuan ini turut memperkaya pengembangan teori perpajakan dan dapat dijadikan pertimbangan bagi investor untuk menghindari perusahaan yang berpotensi melakukan praktik pajak yang agresif.
- 13 Anggiria, K. S., & Yuhertiana, I 2025 Tinjauan literatur yang mengkaji keterkaitan antara tanggung jawab sosial perusahaan (CSR), praktik penghindaran pajak, dan tingkat agresivitas pajak. Penelitian menyimpulkan bahwa perusahaan dengan pengungkapan CSR yang lebih tinggi cenderung melakukan praktik pajak yang kurang agresif, sehingga CSR dapat berperan sebagai mekanisme kontrol etis. Namun, terdapat kontradiksi karena sebagian perusahaan tetap menjalankan strategi pajak agresif meskipun aktif mengungkapkan CSR. Temuan ini menegaskan bahwa CSR dapat membantu menekan agresivitas pajak, tetapi tidak selalu menjamin perilaku pajak yang etis, tergantung pada motivasi dan strategi perusahaan.
- 14 Wahab, A., Arfah, A., & Sari, R. 2025 Kajian mengenai pengaruh CSR, leverage, intensitas modal, likuiditas, dan profitabilitas terhadap agresivitas pajak dengan peran Good Penelitian ini menunjukkan bahwa CSR, leverage, dan likuiditas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap agresivitas pajak.

- | | | | | |
|----|---|------|---|--|
| | | | Corporate Governance sebagai variabel pemoderasi. | Sementara itu, capital intensity dan profitabilitas tidak menunjukkan pengaruh yang berarti. Temuan lainnya menunjukkan bahwa keberadaan komisaris independen dapat memoderasi seluruh hubungan variabel tersebut dengan agresivitas pajak, sehingga mempertegas pentingnya peran tata kelola perusahaan dalam membatasi praktik pajak yang terlalu agresif. |
| 15 | Margaretha, A., & Susanti, M. | 2022 | Analisis mengenai pengaruh aset pajak tangguhan, intensitas modal, dan tingkat pengembalian aset terhadap agresivitas pajak. | Studi ini mengungkap bahwa secara bersama-sama, aset pajak tangguhan, intensitas modal, dan return on asset memiliki pengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Namun ketika diuji secara terpisah, aset pajak tangguhan tidak menunjukkan pengaruh yang berarti. Sementara itu, intensitas modal serta return on asset terbukti berpengaruh negatif signifikan terhadap praktik agresivitas pajak pada perusahaan pertambangan batubara. |
| 16 | Mustofa, M. A., Amini, M., & Djaddang, S. | 2021 | Analisis mengenai pengaruh profitabilitas terhadap agresivitas pajak dengan mempertimbangkan capital intensity sebagai variabel pemoderasi. | Penelitian ini menemukan bahwa profitabilitas memiliki hubungan dengan agresivitas pajak. Selain itu, capital intensity mampu memperkuat hubungan keduanya. |
| 17 | Adriana | 2023 | Studi tentang keterkaitan profitabilitas, leverage, dan pertumbuhan penjualan dalam memengaruhi agresivitas pajak. | Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaruh profitabilitas, leverage, dan pertumbuhan penjualan terhadap agresivitas pajak tidak |

- sepenuhnya menunjukkan pola yang seragam. Profitabilitas dan leverage pada beberapa kondisi dapat mendorong perusahaan melakukan penghematan beban pajak, namun keduanya tidak selalu memberikan dampak signifikan. Di sisi lain, pertumbuhan penjualan cenderung lebih stabil hubungannya dengan agresivitas pajak, sehingga perusahaan dengan peningkatan penjualan biasanya lebih aktif dalam melakukan strategi pengelolaan pajak.
- 18 Arrahima, I. 2024 Tinjauan literatur mengenai pengaruh berbagai rasio keuangan terhadap kecenderungan perusahaan dalam mengambil keputusan terkait tax avoidance. Kajian tersebut menemukan bahwa profitabilitas memiliki peran dalam memengaruhi keputusan perusahaan untuk melakukan tax avoidance. Sementara itu, rasio leverage dan likuiditas tidak menunjukkan pola pengaruh yang konsisten terhadap praktik penghindaran pajak tersebut.
- 19 Hanafairus, L., Khasanah, U., & Nuryati, T. 2023 Analisis mengenai pengaruh likuiditas serta ukuran perusahaan terhadap tingkat agresivitas pajak. Penelitian ini menunjukkan bahwa likuiditas dan ukuran perusahaan memberikan pola pengaruh yang tidak sama terhadap agresivitas pajak. Temuan tersebut mengisyaratkan bahwa perusahaan cenderung melakukan berbagai strategi pengelolaan pajak guna meminimalkan beban atau biaya yang ditanggung, sehingga mencerminkan adanya

upaya meningkatkan
efisiensi dalam
perencanaan pajak.

Sumber : Olahan Peneliti

Secara keseluruhan, kajian terhadap berbagai penelitian menunjukkan bahwa agresivitas pajak dipengaruhi oleh banyak faktor, dan hasilnya tidak selalu sama antarpelitian. Variabel seperti profitabilitas, leverage, dan likuiditas sering menghasilkan temuan yang berbeda, sehingga sulit untuk menarik kesimpulan pasti apakah variabel-variabel tersebut benar-benar meningkatkan kecenderungan perusahaan melakukan agresivitas pajak. Berbeda dengan itu, *capital intensity* justru lebih konsisten. Banyak penelitian menemukan bahwa perusahaan dengan aset tetap yang besar memiliki peluang lebih besar untuk mengurangi beban pajaknya melalui manfaat penyusutan

Temuan-temuan tersebut memperlihatkan bahwa agresivitas pajak merupakan fenomena yang kompleks dan sangat dipengaruhi oleh kondisi internal perusahaan. Karena setiap perusahaan beroperasi dalam lingkungan, sektor, dan karakteristik yang berbeda, hasil penelitian pun cenderung bervariasi sesuai konteks masing-masing.

Pembahasan

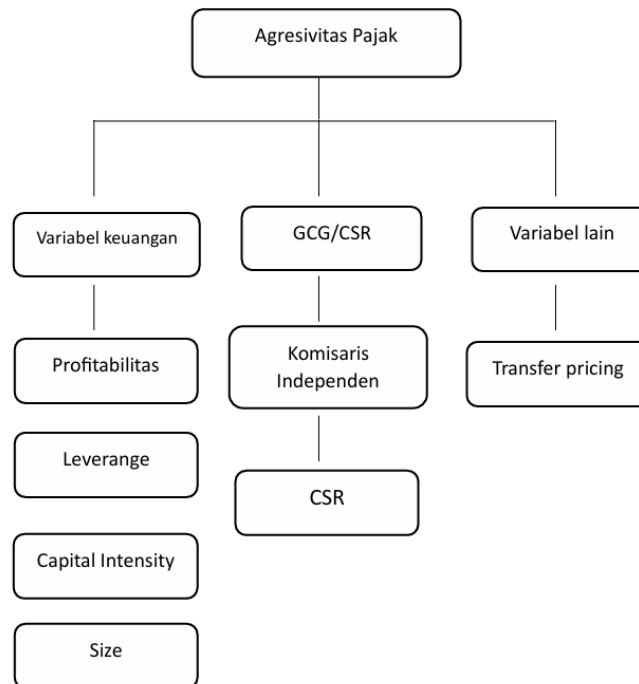
Berdasarkan hasil telaah terhadap berbagai penelitian yang tercantum pada bagian sebelumnya, terlihat bahwa agresivitas pajak merupakan fenomena yang dipengaruhi oleh beragam faktor dengan pola temuan yang tidak selalu seragam. Untuk memahami dinamika tersebut secara lebih mendalam, bagian pembahasan ini menguraikan kembali temuan-temuan utama dengan menekankan keterkaitan antarfaktor, konsistensi hasil penelitian, serta alasan mengapa beberapa variabel menunjukkan pengaruh yang berbeda pada konteks tertentu.

a. Variabel yang sering diteliti dalam Agresivitas Pajak

Kajian literatur menunjukkan bahwa variabel yang paling sering diteliti sebagai penentu agresivitas pajak adalah profitabilitas, *leverage*, *capital intensity*, ukuran perusahaan, likuiditas, beserta aspek-aspek tata kelola perusahaan yang baik, seperti komisaris independen, komite audit, dan proporsi kepemilikan institusional. Variabel-variabel ini muncul berulang dalam banyak penelitian karena dianggap mewakili kondisi internal perusahaan yang memengaruhi keputusan manajemen dalam melakukan agresivitas pajak.

Penelitian oleh (Putri *et al.*, 2024; Mustofa *et al.*, 2021) memasukkan profitabilitas sebagai variabel utama untuk menjelaskan kecenderungan perusahaan melakukan efisiensi pajak. Demikian pula, *capital intensity* dan *leverage* menjadi variabel yang konsisten muncul dalam penelitian-penelitian pada sektor manufaktur dan pertambangan (Christina and Diarsyad, 2024; Maulana, 2021). Selain variabel keuangan, banyak penelitian mulai memasukkan CSR dan GCG karena dianggap mampu memoderasi perilaku pajak agresif (Anggria and Yuhertiana, 2025; Yuliani and Prastiwi, 2021).

Konsistensi kemunculan variabel-variabel tersebut menunjukkan bahwa agresivitas pajak dipandang bukan hanya sebagai isu keuangan, tetapi juga terkait etika, tata kelola, dan strategi perusahaan.



Gambar 1. Variabel yang Sering Muncul Pada Penelitian Agresivitas Pajak

Gambar diagram tersebut menampilkan pemetaan variabel-variabel utama yang paling sering diteliti dalam studi mengenai agresivitas pajak pada perusahaan. Diagram disusun dalam bentuk pohon klasifikasi sehingga menggambarkan kelompok faktor yang memengaruhi agresivitas pajak secara sistematis. Pada bagian paling atas terlihat bahwa agresivitas pajak dipengaruhi oleh tiga kelompok besar variabel, yaitu variabel keuangan, variabel tata kelola dan tanggung jawab sosial, serta variabel lain yang bersifat operasional atau strategis.

Kelompok pertama berisi variabel keuangan, yang mencakup profitabilitas, *leverage*, *capital intensity*, dan ukuran perusahaan. Variabel-variabel ini menjadi fokus utama mayoritas penelitian karena secara langsung berkaitan dengan kondisi finansial perusahaan yang memengaruhi insentif manajemen untuk melakukan penghematan pajak. Profitabilitas telah diteliti dalam berbagai studi dengan hasil yang beragam misalnya tidak berpengaruh menurut (Dewi, Prabowo, and Wisang, 2022), tetapi berpengaruh positif dalam penelitian (Putri, *et al.*, 2024; Mustofa, *et al.*, 2021). *Leverage* juga menunjukkan temuan yang berbeda-beda; beberapa penelitian menemukan pengaruh positif (Wicaksono, Asyik, and Wahidawati, 2023), sedangkan studi lain menyatakan tidak berpengaruh (Prasetyo, 2021; Maulana, 2021). Sementara itu, *capital intensity* adalah salah satu variabel paling konsisten pengaruhnya, sebagaimana dilaporkan oleh (Christina and Diarsyad, 2024; Maulana, 2021) yang menyatakan bahwa intensitas aset tetap berkaitan erat dengan agresivitas pajak melalui mekanisme depresiasi. Ukuran perusahaan juga sering diuji karena perusahaan besar memiliki sumber daya lebih besar untuk tax planning, meskipun hasilnya tidak selalu signifikan (Prasetyo, 2021).

Kelompok kedua dalam gambar tersebut mencakup variabel tata kelola dan tanggung jawab sosial, terutama komisaris independen dan *Corporate Social Responsibility* (CSR). Penelitian terkait GCG menunjukkan hasil yang bervariasi. Penelitian oleh (Dewi *et al.*, 2022; Yuliani and Prastiwi, 2021) menemukan bahwa komisaris independen maupun komite audit tidak selalu efektif menekan agresivitas pajak, meskipun kepemilikan institusional terbukti berpengaruh. CSR juga memberikan pola yang kompleks dalam beberapa studi CSR menurunkan kecenderungan agresivitas pajak (Anggria and Yuhertiana, 2025), namun dalam penelitian lain CSR justru memperkuat pengaruh variabel keuangan terhadap agresivitas pajak, sehingga dapat berfungsi sebagai alat pencitraan (Mustofa and Tjaraka, 2023; Christina and Diarsyad, 2024).

Kategori ketiga terdiri atas variabel lain, salah satunya adalah transfer pricing, yang banyak dikaitkan dengan perusahaan multinasional. Namun penelitian (Tarigan, Anjani, and Tallane, 2023) menemukan bahwa transfer pricing tidak selalu berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak, yang menunjukkan bahwa strategi ini sangat bergantung pada regulasi, tingkat pengawasan, dan karakteristik perusahaan.

b. Pola Pengaruh Profitabilitas, *Leverage*, dan *Capital Intensity*

1) Profitabilitas

Secara teoritis, perusahaan dengan profitabilitas tinggi memiliki dorongan lebih besar untuk mempertahankan laba setelah pajak. Hal ini menyebabkan profitabilitas sering diasosiasikan dengan praktik pajak agresif. Temuan penelitian mendukung hal tersebut secara parsial. Penelitian oleh (Putri et al., 2024; Mustofa et al., 2021) menemukan bahwa profitabilitas meningkatkan agresivitas pajak, terutama jika perusahaan memiliki fleksibilitas aset yang tinggi.

Temuan penelitian mendukung hal tersebut secara parsial. Berdasarkan penelitian oleh (Putri et al., 2024; Mustofa et al., 2021) menemukan bahwa profitabilitas meningkatkan agresivitas pajak, terutama jika perusahaan memiliki fleksibilitas aset yang tinggi. Namun, menurut penelitian (Dewi, Prabowo, and Wisang, 2022) menemukan bahwa profitabilitas tidak berpengaruh signifikan terhadap agresivitas pajak. Perbedaan ini dapat disebabkan oleh variasi sektor, perbedaan sistem insentif manajerial, serta tekanan publik terhadap perusahaan besar dan sangat menguntungkan. Karena itu, pengaruh profitabilitas tidak dapat disimpulkan secara tunggal tanpa mempertimbangkan karakteristik perusahaan.

2) *Leverage*

Leverage memiliki dua sisi pengaruh, di satu sisi, tingginya penggunaan utang memberi perusahaan manfaat tax shield yang dapat menurunkan ETR. Hal ini terlihat dalam penelitian (Wicaksono, Asyik, and Wahidawati, 2023) yang menemukan leverage berpengaruh positif terhadap agresivitas pajak. Namun, dalam studi lain, leverage tidak memberikan pengaruh signifikan (Prasetyo, 2021; Maulana, 2021). Faktor seperti pengawasan kreditur dan kebijakan pembiayaan internal dapat membatasi ruang manajemen untuk memanfaatkan utang sebagai strategi perpajakan. Perbedaan temuan ini menunjukkan bahwa leverage bekerja secara berbeda pada tiap karakteristik industri.

3) *Capital Intensity*

Capital intensity adalah variabel paling konsisten temuan hasilnya. Banyak penelitian menemukan bahwa perusahaan dengan proporsi aset tetap yang besar memiliki peluang lebih besar menurunkan pendapatan kena pajak melalui depresiasi (Christina and Diarsyad, 2024; Maulana, 2021). *Capital intensity* juga terbukti memoderasi hubungan profitabilitas terhadap agresivitas pajak (Mustofa et al., 2021). Artinya, perusahaan yang menguntungkan dan memiliki aset tetap besar cenderung lebih fleksibel melakukan perencanaan pajak agresif

Meskipun demikian, beberapa penelitian lain melaporkan *capital intensity* tidak signifikan (Angeline and Susanti, 2024). Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh capital intensity juga dipengaruhi regulasi depresiasi dan insentif investasi.

c. Peran Tata Kelola Perusahaan (GCG) dan CSR dalam Mengendalikan Agresivitas Pajak

Hasil telaah literatur menunjukkan bahwa tata kelola perusahaan (*Good Corporate Governance/GCG*) dan *Corporate Social Responsibility* (CSR) memiliki peran penting, tetapi tidak selalu konsisten, dalam menekan perilaku agresivitas pajak. Variabel-variabel GCG seperti kepemilikan institusional, komisaris independen, dan komite audit sering digunakan untuk menjelaskan efektivitas pengawasan di dalam perusahaan. Namun, temuan empiris menunjukkan bahwa fungsi pengawasan ini tidak selalu berjalan sesuai harapan.

Penelitian oleh (Yuliani and Prastiwi, 2021) menemukan bahwa kepemilikan institusional berperan signifikan dalam menekan agresivitas pajak. Investor institusional dinilai memiliki keahlian, pengalaman, dan akses informasi yang lebih baik dibandingkan investor individu, sehingga mampu menuntut transparansi serta mendorong praktik perpajakan yang lebih hati-hati. Namun, struktur formal lain seperti komisaris independen dan komite audit tidak terbukti efektif dalam mengendalikan agresivitas pajak (Dewi et al., 2022). Kondisi ini

mengindikasikan bahwa keberadaan organ GCG secara struktural belum tentu mencerminkan kualitas pengawasan yang sesungguhnya. Banyak perusahaan memiliki komisaris independen atau komite audit hanya untuk memenuhi kepatuhan administratif, tanpa memastikan independensi dan kapabilitas pengawasan secara substantif.

Temuan serupa ditunjukkan oleh (Wicaksono *et al.*, 2023), yang menyatakan bahwa mekanisme corporate governance hanya efektif pada kondisi tertentu, misalnya ketika struktur pengawasan berjalan aktif dan memiliki kekuatan untuk menegur kebijakan perpajakan perusahaan. Dengan demikian, GCG tidak hanya membutuhkan struktur yang lengkap, tetapi juga praktik pengawasan yang kuat agar mampu menekan perilaku pajak agresif. Sementara itu, peran CSR menunjukkan dinamika yang lebih kompleks. Pada sebagian penelitian, CSR berfungsi sebagai mekanisme etis yang mengurangi agresivitas pajak. Penelitian oleh (Anggria and Yuhertiana, 2025) menemukan bahwa perusahaan yang mengungkapkan CSR lebih luas cenderung menghindari strategi perpajakan yang agresif, karena perusahaan menyadari bahwa perilaku yang tidak etis dapat merusak citra sosial yang telah dibangun. Pengungkapan CSR juga menciptakan tekanan reputasi, di mana publik dan pemangku kepentingan mengharapkan perusahaan bertindak bertanggung jawab, termasuk dalam aspek perpajakan.

Namun, beberapa penelitian menunjukkan fenomena yang berbeda. Menurut penelitian oleh (Mustofa and Tjaraka, 2023; Christina and Diarsyad, 2024) menemukan bahwa CSR justru dapat memperkuat pengaruh *capital intensity* dan *leverage* terhadap agresivitas pajak, sehingga perusahaan tetap melakukan *tax planning* agresif di balik citra sosial yang baik. Pada konteks ini, CSR bukan digunakan sebagai komitmen etis, melainkan sebagai alat pencitraan (*window dressing*) untuk meredam perhatian publik terhadap strategi penghindaran pajak. Hal ini menunjukkan bahwa CSR dapat berfungsi sebagai alat legitimasi, bukan sebagai upaya mendorong perilaku etis sebuah fenomena yang sejalan dengan teori legitimasi dalam akuntansi.

Bahkan, penelitian menurut (Wahab *et al.*, 2025) menemukan bahwa CSR tidak hanya memiliki hubungan langsung dengan agresivitas pajak, tetapi juga dapat memoderasi hubungan variabel keuangan terhadap strategi perpajakan. Namun, arah moderasi ini berbeda-beda, tergantung konteks perusahaan dan motivasi manajemen. Secara keseluruhan, hasil-hasil ini mengindikasikan bahwa peran GCG dan CSR dalam mengendalikan agresivitas pajak tidak dapat digeneralisasi. GCG efektif jika mekanisme pengawasan dijalankan secara substantif, bukan hanya formalitas. Sementara CSR dapat menurunkan agresivitas pajak ketika dilakukan secara autentik, tetapi dapat pula dimanfaatkan sebagai alat legitimasi untuk menyamarkan strategi pajak agresif. Oleh karena itu, penelitian mendatang perlu menelaah lebih dalam kualitas pelaksanaan GCG dan otentisitas CSR, bukan hanya keberadaannya secara kuantitatif.

Kesimpulan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang perlu diperhatikan. Pertama, kajian ini hanya menggunakan 19 artikel sebagai sumber data, sehingga cakupan temuan masih terbatas dan belum sepenuhnya mewakili seluruh penelitian mengenai agresivitas pajak di Indonesia. Kedua, penelitian ini hanya berfokus pada literatur berbahasa Indonesia dan artikel yang terindeks pada Google Scholar serta jurnal nasional SINTA, sehingga potensi bias sumber tidak dapat dihindari. Ketiga, perbedaan metode, periode penelitian, serta karakteristik sampel pada setiap artikel dapat memengaruhi konsistensi hasil kajian. Oleh karena itu, penelitian selanjutnya diharapkan dapat memperluas jumlah referensi, memasukkan database internasional, serta menggunakan metode analisis bibliometrik atau meta-analisis untuk memperoleh hasil yang lebih komprehensif.

Konflik Kepentingan

Tidak ada potensi konflik kepentingan yang relevan dengan artikel ini.

Ucapan Terima Kasih

Penulis mengucapkan terima kasih kepada Ibu Devi Maya Sofa selaku pembimbing yang telah membantu dalam proses penyusunan penelitian ini. Ucapan terima kasih khusus diberikan kepada para peneliti yang karyanya menjadi sumber utama dalam kajian literatur ini, serta kepada lembaga pendidikan yang memberikan dukungan akademik sehingga penelitian ini dapat diselesaikan dengan baik.

Daftar Pustaka

- Abdullah, T. and Tantri, F. (2018) *Manajemen Pemasaran*. Depok: PT RajaGrafindo Persada.
- Andi Prasetyo, & Sartika Wulandari. (2021). Capital Intensity, Leverage, Return on Asset, dan Ukuran Perusahaan Terhadap Agresivitas Pajak, *Jurnal Akuntansi*, 13(1), 134–147. <http://journal.maranatha.edu>
- Anjani, I. D., Adelia, Y., & Sari, H. G. I. (2024). Pengaruh Profitabilitas, Capital Intensity, dan Leverage terhadap Agresivitas Pajak: Bukti dari Indonesia, *Jurnal Lentera Bisnis*, 14(2). <https://doi.org/10.34127/jrlab.v14i2.1659>
- Arrahima, I. (2024). Literatur Review: Pengaruh Rasio Keuangan dalam Peluang Pengambilan Keputusan Tax Avoidance, *Journal of Culture Accounting and Auditing*, 3(2), 167. <https://doi.org/10.30587/jcaa.v3i2.9031>
- Binekas, B., Djajadikerta, H., & Setiawan, A. (2024). Pengendalian Internal dalam Tax Aggressive Sebuah Literatur Review, *Journal of Social Science Research*, 4, 4143–4160.
- Chandra, Y. (2024). Pengaruh Profitabilitas, Leverage, Capital Intensity dan Inventory Intensity Terhadap Agresivitas Pajak. *Akuntoteknologi: Jurnal Ilmiah Akuntansi & Teknologi*, 16(1), 143–158. <https://doi.org/10.31253/aktek.v16i1.3163>
- Desirianingsih, H. P., Simson, W., & Anik, K. D. (2024). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Agresivitas Pajak Pada Perusahaan Sektor Pertanian Yang Terdaftar di BEI Pada Tahun 2020-2022 Desirianingsih, *Accounting Research Journal*, 4(1), 22–33.
- Evita Marcella Diastuti, & Adiat, A. K. (2024). Jurnal Akuntansi dan Bisnis Kontemporer, *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 24(2), 288–299. <https://jab.fe.uns.ac.id/>
- Mufidaturrohman, N., & Andriani, S. (2024). Pemetaan Lanskap Penelitian Agresivitas Pajak Perusahaan: Pemetaan Bibliometrik. *Jurnal Riset Akuntansi*, 16(2), 2024.
- Mustofa, A. W., & Tjaraka, H. (2022). Studi Literatur: Determinan Wajib Pajak dalam Melakukan Agresivitas Pajak. Al-Kharaj, *Jurnal Ekonomi, Keuangan & Bisnis Syariah*, 5(6), 2673–2686. <https://doi.org/10.47467/alkharaj.v5i6.2623>
- Nejad, A. E., & Hoseinzade, S. (2021). Idiosyncratic Return Volatility and the Role of Firm Fundamentals: A Cross-Country Analysis, *Global Finance Journal*, 50(1), 41–53. <https://doi.org/10.1016/j.gfj.2021.100667>
- Noviyanti, D. A., Kartika, A., & Ma'sum, M. A. (2023). The Effect of Capital Intensity, Leverage, Profitability, and Firm Size on Tax Aggressivity, *Journal of Applied Business Administration*, 8(1), 265–271. <https://doi.org/10.30871/jaba.v8i1.6157>
- Putri, N., Buulolo, E. S., Deliana, D., & Raja, W. C. L. (2021). Literature Review on Tax Aggressiveness Research. Prosiding Simposium Ilmiah Akuntansi, 1(1), 861–873.
- Rombebunga, M. (2019). Tata Kelola Perusahaan dan Penghindaran Pajak. *Perspektif Akuntansi*, 2(3), 249–267. <https://doi.org/10.24246/persi.v2i3.p249-267>
- Sari, R. H., Khasanah, U., & Ningrum, E. P. (2024). Pengaruh Leverage, Intensitas Modal, dan Profitabilitas terhadap Effective Tax Rate (Studi Empiris Subsektor Makanan & Minuman BEI 2019 2023), *Jurnal Riset Ilmiah*, 3(6), 3074–3084. <https://doi.org/10.55681/sentri.v3i6.3020>

- Tarigan, S. M., Anjani, I. D., & Tallane, Y. Y. (2023). Studi Literatur: Analisis Transfer Pricing Terhadap Agresivitas Pajak Perusahaan Multinasional. *Jurnal Akuntansi, Keuangan, Perpajakan dan Tata Kelola Perusahaan*, 1(2), 285–292. <https://doi.org/10.59407/jakpt.v1i2.241>
- Wardani, D. K., Prabowo, A. A., & Wisang, M. N. (2022). Pengaruh Profitabilitas Terhadap Agresivitas Pajak dengan Good Corporate Governance Sebagai Variabel Moderasi, *Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 13(1), 67–75. <http://ejournal.unibba.ac.id/index.php/AKURAT>
- Wicaksono, S. A., Asyik, N. F., & Wahidahwati, W. (2023). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Agresivitas Pajak, *Reviu Akuntansi dan Bisnis Indonesia*, 7(2), 350–367. <https://doi.org/10.18196/rabin.v7i2.17893>
- Yuliani, N. A., & Prastiwi, D. (2021). Pengaruh Dewan Komisaris Independen, Komite Audit, dan Kepemilikan Institutional Terhadap Agresivitas Pajak, *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 9(1), 141–148. <https://doi.org/10.17509/jrak.v9i1.27573>