

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Tax avoidance masih menjadi isu strategis dalam bidang akuntansi karena berkaitan langsung dengan bagaimana perusahaan mengelola laporan keuangan dan strategi fiskalnya untuk meminimalkan beban pajak. Pada perspektif akuntansi pajak tidak hanya dipandang sebagai kewajiban kepada negara, tetapi juga sebagai komponen penting yang memengaruhi laba bersih dan keputusan manajerial (Artha Wahyuda et al., 2024). Pajak berperan sebagai sumber utama penerimaan negara, sedangkan *tax avoidance* merupakan upaya legal perusahaan untuk menekan kewajiban pajak melalui pemanfaatan ketentuan akuntansi dan celah dalam peraturan perpajakan. Praktik ini pada satu sisi mencerminkan efisiensi pengelolaan keuangan perusahaan, namun di sisi lain berpotensi mengurangi kontribusi terhadap penerimaan negara.

Keberadaan *tax avoidance* yang berada di area abu-abu tidak secara eksplisit melanggar hukum, namun menimbulkan dilema etika yang menjadikannya isu yang kompleks sekaligus relevan untuk dikaji dalam konteks akuntansi keuangan dan tata kelola perusahaan (Nugraha & Firmansyah, 2025). Kompleksitas regulasi perpajakan dan fleksibilitas dalam standar akuntansi menciptakan peluang munculnya berbagai bentuk strategi penghindaran pajak

(Indrastuti & Apriliawati, 2023). Selain berdampak pada efisiensi fiskal, praktik ini juga dapat memengaruhi

transparansi laporan keuangan, reputasi korporasi, serta persepsi publik terhadap integritas perusahaan. Oleh karena itu, pemahaman mendalam mengenai mekanisme *tax avoidance* penting tidak hanya bagi otoritas pajak, tetapi juga bagi akuntan, auditor, dan pemangku kepentingan lainnya dalam memastikan laporan keuangan disajikan secara wajar dan sesuai prinsip akuntansi yang berlaku (Risma Namira Ivano et al., 2025). Kombinasi antara tarik-menarik kepentingan, kompleksitas standar akuntansi, serta dampak ekonomi dan sosial menjadikan *tax avoidance* sebagai topik yang senantiasa aktual untuk diteliti dalam bidang akuntansi.

Praktik *tax avoidance* marak terjadi di berbagai belahan dunia, termasuk Indonesia, dengan bentuk dan metode yang beragam. Strategi ini kerap dilakukan di dalam negeri melalui pengaturan transaksi antarperusahaan yang memiliki hubungan istimewa (*transfer pricing*), penggunaan fasilitas insentif pajak secara agresif, hingga penundaan pencatatan pendapatan atau percepatan pencatatan beban demi menekan laba kena pajak (Indrastuti & Apriliawati, 2023). Perusahaan multinasional pun sering memanfaatkan negara dengan tarif pajak rendah (*tax haven countries*) untuk mengalihkan keuntungan melalui skema perdagangan atau pemberian jasa antar entitas dalam satu grup (Rahmawati et al., 2023). Isu *tax avoidance* sempat menjadi sorotan publik di Indonesia ketika sejumlah perusahaan besar diketahui membayar pajak dalam jumlah yang relatif kecil dibandingkan omzet atau laba yang diperoleh. Hal ini memunculkan persepsi bahwa perusahaan-

perusahaan tersebut memanfaatkan celah regulasi untuk mengurangi kontribusi pajaknya. Pada tataran global, praktik serupa mencuat dalam kasus perusahaan besar seperti *Apple*, *Google*, dan *Starbucks*, yang mendorong lahirnya tekanan internasional untuk memperketat kebijakan perpajakan melalui program OECD *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Berbagai fenomena tersebut mengindikasikan bahwa *tax avoidance* bukan semata persoalan teknis perpajakan, melainkan isu strategis yang terkait erat dengan keadilan, tata kelola, dan keberlanjutan perekonomian.

Isu *tax avoidance* memiliki urgensi tinggi karena menyentuh aspek krusial dalam hubungan timbal balik antara negara dan pelaku usaha. Pilar utama penerimaan negara yakni pajak berperan vital dalam mendukung pembiayaan pembangunan. Adanya strategi *tax avoidance* meskipun sah secara hukum berpotensi mengurangi kapasitas fiskal pemerintah. Sudut pandang perusahaan, langkah ini dipandang sebagai cara efektif untuk mempertahankan profitabilitas dan mengelola arus kas, sehingga kerap dirancang sebagai bagian dari strategi korporasi jangka panjang. Letaknya yang berada di antara kepatuhan hukum dan kontroversi etis menjadikan *tax avoidance* sebagai persoalan yang sarat dimensi, baik ekonomi, hukum, maupun sosial. Kompleksitas kebijakan pajak yang terus berkembang, disertai ruang interpretasi dan celah yang dapat dimanfaatkan, membuatnya menjadi medan kajian yang selalu relevan. Dampaknya tidak hanya tercermin pada neraca negara, tetapi juga pada citra publik, kepercayaan investor, serta daya saing ekonomi. Memahami dan mengkaji mekanisme *tax avoidance*

menjadi penting, baik untuk merumuskan kebijakan yang lebih efektif maupun untuk mendorong praktik bisnis yang lebih berintegritas.

Praktik *tax avoidance* bukanlah hal yang jarang terjadi, bahkan melibatkan banyak perusahaan besar baik di tingkat nasional maupun internasional. Misalnya di Indonesia pernah terungkap perusahaan-perusahaan multinasional yang hanya membayar pajak dalam jumlah relatif kecil dibandingkan omset miliaran rupiah yang mereka peroleh, memicu perdebatan publik tentang keadilan pajak. Beberapa kasus mencuat melalui temuan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) yang mengidentifikasi indikasi *transfer pricing* di sektor pertambangan, perkebunan, dan industri manufaktur, di mana laba dialihkan ke entitas di luar negeri dengan tarif pajak lebih rendah (Pajak, 2024). Laporan *Tax Justice Network* 2023 juga menempatkan Indonesia sebagai salah satu negara yang mengalami kebocoran penerimaan pajak akibat pengalihan keuntungan oleh perusahaan multinasional ke *tax haven countries*. Perusahaan raksasa pada tingkat global sempat menjadi sorotan karena menggunakan struktur korporasi kompleks untuk memanfaatkan perbedaan regulasi antarnegara, sehingga beban pajak mereka jauh lebih rendah dari yang seharusnya. Praktik seperti ini sering kali memanfaatkan celah dalam peraturan perpajakan yang sah secara hukum, namun menimbulkan pertanyaan serius terkait integritas dan kontribusi perusahaan terhadap pembangunan. Fenomena-fenomena tersebut membuktikan bahwa *tax avoidance* bukan sekadar teori, melainkan kenyataan yang berdampak langsung pada penerimaan negara dan persepsi publik terhadap kepatuhan pajak pelaku usaha.

Tabel 1.1 Data Target dan Realisasi Penerimaan Pajak 5 Tahun Terakhir

Tahun	Target Penerimaan Pajak	Realisasi Penerimaan Pajak	Keterangan
2020	Rp 1.198,8 triliun	Rp 1.070,0 triliun	83,9% terhadap target
2021	Rp 1.229,6 triliun	Rp 1.231,87 triliun	100,19% terhadap target
2022	Rp 1.485,1 triliun	Rp 1.716,8 triliun	115,6% terhadap target
2023	Rp 1.818,3 triliun	Rp 1.869,23 triliun	102,8% terhadap target
2024	Rp 1.988,9 triliun	Rp 1.932,4 triliun	97,2% terhadap target

Sumber: <https://goodstats.id/> (2025)

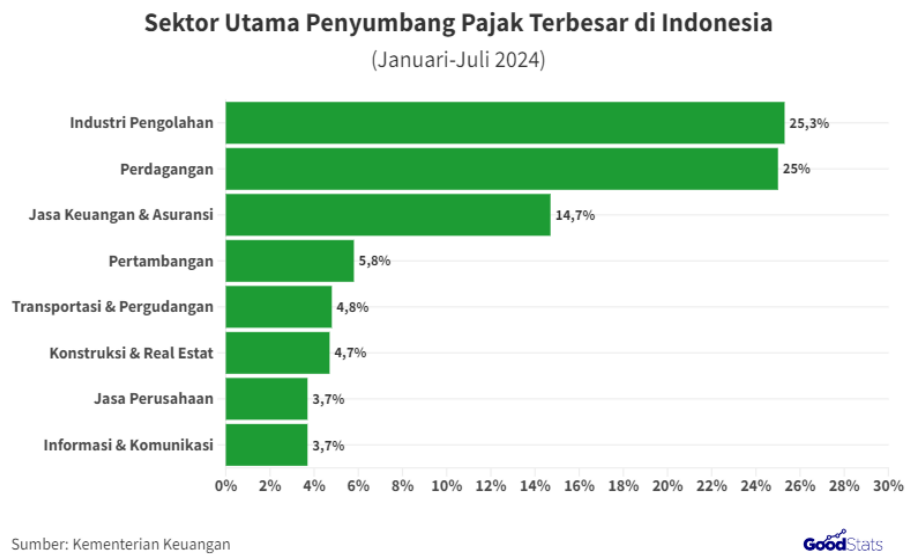
Data pada tabel menunjukkan bahwa realisasi penerimaan pajak Indonesia dalam lima tahun terakhir mengalami fluktuasi meskipun secara umum cenderung membaik. Pada tahun 2020, realisasi pajak hanya mencapai 83,9% dari target, yang kemungkinan besar dipengaruhi oleh perlambatan aktivitas ekonomi akibat pandemi covid-19. Kondisi ini mulai membaik pada 2021, di mana realisasi pajak sedikit melampaui target sebesar 100,19%, dan bahkan melonjak signifikan pada 2022 dengan capaian 115,6% dari target. Tahun 2023 kinerja penerimaan pajak tetap positif dengan capaian 102,8%, namun pada 2024 terjadi penurunan kembali menjadi 97,2%, meskipun nominal penerimaan tetap tinggi. Fluktuasi capaian ini mengindikasikan bahwa meskipun ada kemajuan dalam optimalisasi penerimaan negara, masih terdapat tantangan dalam mencapai target yang ditetapkan. Salah satu faktor yang dapat mempengaruhi capaian tersebut adalah adanya *tax gap* atau selisih antara potensi pajak yang seharusnya dapat dipungut dengan realisasi penerimaan. *Organisation for Economic Co-operation and Development* menyatakan bahwa praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) menyebabkan kehilangan penerimaan pajak global yang signifikan, dan meskipun sebagian skema BEPS bersifat ilegal, sebagian besar praktik tersebut dilakukan secara legal, sehingga dikategorikan sebagai *tax avoidance* yang memanfaatkan celah dan

ketidaksesuaian peraturan perpajakan lintas negara (OECD, 2015). Sejalan dengan OECD, Direktorat Jenderal Pajak menjelaskan bahwa *tax avoidance* atau penghindaran pajak merupakan strategi penghindaran pajak yang dilakukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah dalam ketentuan perpajakan suatu negara. Praktik ini secara hukum sah namun tetap berdampak pada berkurangnya penerimaan pajak negara karena mengurangi basis pajak, dan oleh karena itu menjadi salah satu tantangan dalam optimalisasi penerimaan pajak (Direktorat Jenderal Pajak, 2021). Meskipun *tax avoidance* tidak melanggar peraturan, dampaknya terhadap penerimaan negara tetap signifikan karena mengurangi potensi penerimaan yang optimal, sehingga menjadi salah satu isu penting dalam kebijakan dan pengawasan perpajakan.

Berbagai studi dan laporan menunjukkan bahwa praktik *tax avoidance* cukup masif terjadi di Indonesia. Misalnya, sejak 2009 hingga 2017 PT Adaro Energy Tbk diduga melakukan *transfer pricing*, di mana keuntungan dialihkan ke anak perusahaan di Singapura, sehingga perusahaan membayar pajak lebih rendah sekitar US\$ 125 juta atau setara dengan Rp 1,75 triliun. Kasus lainnya terjadi pada PT Bentoel Internasional Investama (afiliasi BAT) menyalahgunakan skema afiliasi terutama melalui pembiayaan bunga utang dari perusahaan Belanda, menghasilkan kerugian estimasi US\$ 14 juta per tahun bagi penerimaan pajak Indonesia (Proconsult Website, 2023). Secara lebih luas, lembaga internasional memperkirakan dampak pengalihan laba (*profit shifting*) ke luar negeri mencapai USD 2,995 miliar atau setara dengan 46 triliun rupiah hanya pada tahun 2019, dengan tren meningkat dari USD 7 miliar di tahun 2016, ke USD 9,9 miliar di 2018

(Felicia et al., 2024). *World Bank* menyebut bahwa 1 dari 4 perusahaan formal di Indonesia terlibat dalam penghindaran pajak, dengan citra administrasi pajak yang dianggap kompleks menjadi salah satu faktor penyebab rendahnya kepatuhan pajak (Hoy et al., 2024). Fenomena *tax avoidance* di Indonesia tidak bersifat sporadis, tetapi sistemik dan multi-modus, mulai dari *transfer pricing*, manipulasi biaya hingga pengalihan laba ke luar negeri (Sugiharti & Machdar, 2023). Nilai kerugian negara yang ditimbulkan sangat besar, baik secara nominal maupun jangka panjang, menunjukkan pentingnya penguatan regulasi, sistem administrasi yang lebih sederhana, dan peningkatan kapasitas penegakan hukum di sektor perpajakan.

Situasi ini juga mencerminkan adanya kesenjangan antara desain kebijakan perpajakan dengan dinamika strategi bisnis perusahaan. Celah hukum dalam peraturan perpajakan, ditambah lemahnya koordinasi lintas otoritas, sering dimanfaatkan oleh perusahaan untuk meminimalkan beban pajak secara agresif melalui skema *tax avoidance* yang kompleks dan terstruktur. Praktik semacam ini, meskipun secara hukum berada di area abu-abu, dapat memberikan keuntungan finansial jangka pendek bagi perusahaan, namun di sisi lain berpotensi menimbulkan dampak negatif makroekonomi. Jika kondisi ini dibiarkan, risiko yang muncul meliputi meningkatnya ketimpangan ekonomi akibat distribusi beban pajak yang tidak merata, berkurangnya kapasitas fiskal negara dalam membiayai program publik, serta terkikisnya kepercayaan masyarakat terhadap legitimasi dan keadilan sistem perpajakan.



Gambar 1.1 Sektor Utama Penyumbang Pajak Terbesar di Indonesia
Sumber: Kementerian Keuangan (2024)

Berdasarkan data Kementerian Keuangan dari Bulan Januari sampai Juli 2024, sektor industri pengolahan atau industri manufaktur menjadi penyumbang pajak terbesar di Indonesia dengan kontribusi 25,3% dari total penerimaan pajak nasional, sedikit lebih tinggi dibanding sektor perdagangan (25%) dan jauh melampaui sektor jasa keuangan & asuransi (14,7%). Besarnya kontribusi ini menegaskan posisi strategis industri manufaktur dalam menopang APBN, sehingga setiap praktik pengelolaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan di sektor ini akan memberikan dampak signifikan terhadap penerimaan negara. Karakteristik industri manufaktur yang memiliki rantai produksi panjang, aset tetap bernilai besar, persediaan tinggi, dan perbedaan pengakuan akuntansi fiskal yang kompleks sering menimbulkan perbedaan temporer yang memunculkan beban pajak tangguhan (Machdar, 2022). Kondisi ini berpotensi dimanfaatkan

untuk melakukan *tax avoidance* melalui pengaturan waktu pengakuan pendapatan dan beban pajak, termasuk melalui skema *transfer pricing* antar perusahaan dalam satu grup usaha. Selain itu, tekanan kompetisi global membuat banyak perusahaan manufaktur menerapkan strategi *tax avoidance* untuk mengefisiensikan beban pajak secara legal, yang di satu sisi dapat menguntungkan perusahaan namun di sisi lain berpotensi mengurangi penerimaan negara (Novita & Rahmi Fahmy, 2022).

Fenomena ini semakin mengkhawatirkan ketika dikaitkan dengan kontribusi signifikan sektor industri manufaktur atau industri pengolahan dalam struktur penerimaan pajak nasional. Menurut data resmi dari Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan, pada rapat kerja DPR dan Ditjen Pajak tanggal 7 Mei 2025, sektor industri pengolahan masih menjadi penyumbang pajak terbesar, yakni sebesar 28,3% dari total penerimaan, meski sempat mengalami kontraksi tahunan sebesar 9,7% (Andini, 2025). Angka ini menegaskan posisi strategis manufaktur sebagai tulang punggung penerimaan fiskal Indonesia. Kontribusi sebesar itu menandakan bahwa setiap praktik manipulasi pajak seperti *tax avoidance* melalui *transfer pricing*, pergeseran laba (*profit shifting*), maupun strategi *tax planning* berpotensi memberikan dampak yang sangat besar terhadap penerimaan negara, baik dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Kompleksitas operasional di sektor manufaktur, meliputi struktur biaya yang beragam, aset tetap dalam jumlah besar, serta transaksi antarentitas lintas batas, membuka peluang signifikan untuk praktik-praktik penghindaran pajak yang merugikan fiskal (Collins et al., 2021). Sektor manufaktur memiliki tingkat

kompleksitas yang tinggi dibandingkan sektor lainnya karena melibatkan berbagai aktivitas produksi, pengelolaan persediaan, penggunaan aset tetap dalam skala besar, serta struktur biaya yang beragam (Hidayat Nasution et al., 2024). Kondisi tersebut membuka peluang yang lebih besar bagi manajemen untuk melakukan rekayasa dalam pelaporan keuangan maupun strategi pajak. Perusahaan manufaktur menjadi sektor yang rawan terhadap praktik *tax avoidance* karena manajer dapat memanfaatkan celah dari perbedaan perlakuan akuntansi dan perpajakan untuk menekan beban pajak yang harus dibayarkan perusahaan.

Industri manufaktur sering kali muncul perbedaan temporer dari kebijakan akuntansi terkait penyusutan aset tetap, penilaian persediaan, maupun pembentukan penyisihan (Puspa Midiastuty et al., 2023). Kondisi ini menjadikan beban pajak tangguhan relevan untuk diteliti sebagai indikator adanya praktik *tax avoidance*, karena besarnya perbedaan temporer dapat mencerminkan strategi perusahaan dalam menunda kewajiban pajak kini (Machdar, 2022). Di sisi lain, praktik *tax planning* juga lazim terjadi pada perusahaan manufaktur yang memiliki kompleksitas rantai pasok, transaksi lintas negara, serta fleksibilitas akuntansi yang tinggi. Kompleksitas ini memberi peluang besar bagi manajemen untuk melakukan penghematan pajak secara legal, namun berpotensi bergeser ke arah *tax avoidance*. Keberadaan komisaris independen menjadi faktor pengawasan yang sangat strategis. Proporsi komisaris independen yang memadai diharapkan tidak hanya bersifat formalitas, melainkan juga diimbangi dengan kualitas pengawasan yang efektif sehingga mampu menekan praktik penghindaran pajak yang merugikan penerimaan negara (Rusdiani & Umaimah, 2023). Oleh karena itu,

meneliti hubungan beban pajak tangguhan, *tax planning*, dan komisaris independen dalam kaitannya dengan *tax avoidance* pada industri manufaktur menjadi penting, karena sektor ini menyimpan dinamika yang kompleks dan berimplikasi besar terhadap kontribusi pajak nasional.

Beban pajak tangguhan sering dijadikan indikator kuat untuk mendeteksi *tax avoidance* karena mencerminkan perbedaan temporer antara laba akuntansi dan laba fiskal yang dapat dimanfaatkan secara legal untuk mengatur waktu pengakuan beban pajak (Sariningsih & Trivansyah, 2024). Dalam praktik akuntansi beban pajak tangguhan muncul karena adanya perbedaan antara standar akuntansi dengan ketentuan perpajakan, misalnya terkait metode depresiasi atau pengakuan provisi tertentu. Kondisi ini memperlihatkan bahwa penerapan prinsip akuntansi dapat membuka peluang bagi perusahaan untuk melakukan perencanaan pajak maupun strategi penghindaran pajak (Tartono et al., 2021). Semakin besar nilai beban pajak tangguhan yang dilaporkan dapat mengindikasikan adanya strategi perusahaan dalam menunda pembayaran pajak melalui pemanfaatan perbedaan waktu pengakuan, sehingga dapat dibaca sebagai sinyal meningkatnya praktik *tax avoidance* (Gula & Mulyani, 2020).

Hasil penelitian secara empiris menunjukkan temuan yang bervariasi yakni sebagian studi, seperti Ikhtias Cendani et al. (2022), menemukan pengaruh positif beban pajak tangguhan terhadap *tax avoidance*. Artinya, semakin tinggi beban pajak tangguhan yang tercatat, semakin besar pula indikasi perusahaan melakukan strategi penghindaran pajak. Hal ini dapat dijelaskan karena perbedaan temporer yang menimbulkan beban pajak tangguhan, seperti perbedaan metode depresiasi

atau pengakuan penyisihan, seringkali dimanfaatkan manajemen untuk menunda pengakuan beban pajak kini sehingga menurunkan *Effective Tax Rate* (ETR). Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian yang dilakukan oleh (Panjaitan & Simbolon, 2022) tidak menemukan pengaruh pada maupun beban pajak tangguhan tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance*, dengan nilai koefisien determinasi (R^2) hanya sekitar 2,3%. Hal ini menunjukkan bahwa variabel pajak tangguhan hanya mampu menjelaskan sebagian kecil variasi *tax avoidance*. Ada beberapa kemungkinan penyebab hasil ini, salah satunya yaitu penggunaan proksi ETR sangat dipengaruhi oleh kondisi laba perusahaan, sehingga pada periode penelitian yang mencakup masa pandemi (2020–2021), banyak perusahaan mengalami fluktuasi laba bahkan rugi, yang dapat mendistorsi nilai ETR. Perbedaan ini menandakan adanya *research gap* yang penting untuk dikaji.

Tax planning atau perencanaan pajak merupakan strategi legal yang dilakukan perusahaan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan ketentuan perpajakan yang berlaku tanpa melanggar hukum. *Tax planning* dipahami sebagai strategi manajemen dalam memanfaatkan celah peraturan perpajakan untuk mengefisiensikan beban pajak, dan dalam praktiknya seringkali berujung pada *tax avoidance* (Sari, D. P. & Harto, 2021). *Tax planning* tidak muncul secara langsung dalam pos tertentu, melainkan tercermin secara implisit pada beberapa bagian laporan keuangan. Salah satu indikatornya dapat dilihat pada laporan laba rugi melalui beban pajak kini, di mana perusahaan yang menerapkan *tax planning* secara efektif mampu mengelola beban pajaknya secara efisien tanpa melakukan pelanggaran terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku.

Secara konseptual *tax planning* berbeda dengan *tax avoidance*. *Tax planning* merupakan strategi perencanaan pajak yang bersifat legal, sistematis, dan preventif dengan tujuan meningkatkan efisiensi pajak melalui kepatuhan terhadap peraturan perpajakan, sedangkan *tax avoidance* merupakan upaya meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan celah dalam regulasi perpajakan sehingga meskipun masih berada dalam ranah legal, praktik tersebut cenderung bertentangan dengan tujuan pembentukan peraturan perpajakan. *Tax planning* tidak identik dengan *tax avoidance* karena orientasi utama *tax planning* adalah kepatuhan (*tax compliance*) dan pengelolaan pajak yang sehat, bukan penghindaran kewajiban perpajakan.

Hubungan antara *tax planning* dan *tax avoidance* menjadi penting untuk dikaji karena penerapan *tax planning* yang efektif justru dapat mengurangi kecenderungan perusahaan melakukan *tax avoidance*. Perusahaan yang telah menyusun perencanaan pajak secara baik umumnya mampu memperoleh efisiensi pajak melalui mekanisme yang diperbolehkan oleh peraturan sehingga tidak memiliki dorongan untuk memanfaatkan celah-celah regulasi secara agresif. Semakin baik penerapan *tax planning*, semakin kecil kebutuhan perusahaan untuk melakukan praktik *tax avoidance*. Kondisi ini menunjukkan bahwa *tax planning* dapat berperan sebagai mekanisme pengendalian yang mendorong perusahaan untuk mencapai efisiensi pajak secara legal sekaligus menekan kecenderungan melakukan penghindaran pajak.

Sari, D. P. & Harto (2021) juga menemukan bahwa *tax planning* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance* pada perusahaan di Indonesia, yang

berarti semakin agresif perusahaan melakukan perencanaan pajak, semakin tinggi pula kecenderungan perusahaan untuk menghindari pajak. Hasil serupa juga diungkapkan oleh Lailatul Aziizah & Wahyu Meiranto (2024) yang menegaskan bahwa *tax planning* menjadi instrumen utama bagi perusahaan dalam mengelola kewajiban pajak sekaligus mengurangi beban pajak yang dilaporkan. Hal ini konsisten dengan pandangan bahwa *tax planning* merupakan mekanisme yang sah secara hukum, tetapi dapat dimanfaatkan untuk menurunkan tarif pajak efektif perusahaan melalui praktik *tax avoidance*. Penelitian oleh Soemarsono et al., (2024) juga menyatakan bahwa *tax planning* merupakan strategi perusahaan yang digunakan untuk mengefisiensikan beban pajak dan dalam praktiknya dapat berkembang menjadi *tax avoidance* apabila dilakukan secara agresif.

Beberapa penelitian juga menemukan bahwa *tax planning* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Penelitian Carissa & Fahmi (2025), Ambarita & Ma (2024), serta Artha Wahyuda, et al. (2024) menunjukkan bahwa semakin baik *tax planning* yang diterapkan perusahaan, semakin rendah tingkat *tax avoidance*. Hasil tersebut mengindikasikan bahwa *tax planning* lebih diarahkan pada upaya optimalisasi beban pajak secara legal (*tax compliance-oriented planning*) dibandingkan sebagai sarana untuk melakukan penghindaran pajak secara agresif, sehingga perusahaan tetap mengutamakan kepatuhan terhadap ketentuan perpajakan serta meminimalkan risiko sanksi dan risiko reputasi. Temuan serupa juga didukung oleh Claudianita et al. (2023) yang menemukan bahwa salah satu dimensi *tax planning* yaitu *permanent difference*, berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*. Hasil tersebut menunjukkan bahwa implementasi *tax planning* yang

dilakukan sesuai dengan ketentuan perpajakan dapat mengurangi kecenderungan perusahaan melakukan praktik penghindaran pajak yang agresif. *Tax planning* tidak selalu berorientasi pada pengurangan beban pajak melalui *tax avoidance*, melainkan juga dapat mencerminkan strategi kepatuhan pajak yang efektif.

Komisaris independen adalah pihak dalam dewan komisaris yang berasal dari luar perusahaan, tidak memiliki hubungan afiliasi dengan pemegang saham pengendali, anggota direksi, maupun dewan komisaris lainnya, serta berfungsi untuk memastikan bahwa kebijakan manajemen sejalan dengan kepentingan pemegang saham minoritas dan pemangku kepentingan lainnya (Komisioner & Jasa, 2017). Pemilihan komisaris independen sebagai variabel tata kelola perusahaan dalam penelitian ini didasarkan pada karakteristik khas perusahaan manufaktur yang memiliki tingkat kompleksitas operasional, fleksibilitas akuntansi, serta intensitas aset yang relatif tinggi. Kompleksitas rantai pasok dan transaksi lintas negara pada perusahaan manufaktur meningkatkan asimetri informasi dan membuka ruang diskresi manajerial dalam pengambilan keputusan pajak. Kondisi tersebut membuat keberadaan komisaris independen menjadi krusial sebagai mekanisme pengawasan yang bersifat independen dan strategis untuk menekan perilaku oportunistik manajemen, termasuk praktik *tax avoidance* yang agresif (Lanis & Richardson, 2011).

Dibandingkan dengan mekanisme tata kelola lainnya, seperti komite audit yang lebih berfokus pada kepatuhan pelaporan keuangan dan efektivitas proses audit, komisaris independen memiliki peran pengawasan yang lebih luas terhadap kebijakan strategis perusahaan, termasuk kebijakan perpajakan. Sementara itu,

kepemilikan institusional tidak selalu terlibat secara langsung dalam proses pengambilan keputusan manajerial sehari-hari, sedangkan manajemen internal berpotensi menghadapi konflik kepentingan dalam menentukan strategi perpajakan perusahaan. Oleh karena itu, komisaris independen dipandang sebagai mekanisme tata kelola yang memiliki posisi strategis dalam memastikan bahwa kebijakan perpajakan perusahaan dilaksanakan sesuai dengan prinsip kehati-hatian, transparansi, dan kepatuhan terhadap ketentuan perpajakan yang berlaku.

Sahla & Sherlita (2023) menemukan bahwa komisaris independen tidak berpengaruh signifikan terhadap *tax avoidance* pada perusahaan manufaktur di BEI periode 2016–2020, mengindikasikan bahwa keberadaan komisaris independen belum tentu efektif dalam membatasi praktik penghindaran pajak. Di sisi lain, penelitian Gulo & Mappadang (2022) menunjukkan adanya pengaruh negatif, menandakan bahwa fungsi pengawasan yang dijalankan secara optimal dapat menekan tindakan penghindaran pajak. Alfina & Nur Diana (2021) menemukan hasil berbeda, yakni pengaruh positif, yang dapat diartikan bahwa kehadiran komisaris independen justru membuka peluang *tax planning* agresif jika independensinya tidak dijalankan dengan baik. Ketidakkonsistenan hasil ini menegaskan adanya *research gap* yang layak dikaji lebih dalam.

Pada penelitian ini komisaris independen diposisikan sebagai variabel moderasi karena efektivitas kebijakan perpajakan perusahaan tidak hanya dipengaruhi oleh karakteristik beban pajak tangguhan dan penerapan *tax planning*, tetapi juga oleh kualitas mekanisme pengawasan dalam tata kelola perusahaan. Beban pajak tangguhan yang timbul akibat perbedaan temporer antara laba

akuntansi dan laba fiskal berpotensi dimanfaatkan manajemen untuk melakukan strategi perpajakan yang mengarah pada praktik *tax avoidance* apabila tidak disertai pengawasan yang memadai. Sebaliknya *tax planning* merupakan strategi pengelolaan pajak yang dilakukan secara legal untuk mengoptimalkan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku sehingga diharapkan mampu menekan kecenderungan perusahaan melakukan *tax avoidance*. Kondisi tersebut, keberadaan komisaris independen sebagai pihak yang menjalankan fungsi pengawasan secara objektif dan independen diharapkan mampu mengendalikan kebijakan perpajakan perusahaan. Pengawasan yang efektif dapat membatasi pemanfaatan beban pajak tangguhan yang berpotensi meningkatkan praktik *tax avoidance*, sekaligus memastikan bahwa *tax planning* tetap dilaksanakan dalam koridor peraturan perpajakan sehingga semakin efektif dalam menekan praktik *tax avoidance*. Komisaris independen dipandang layak ditempatkan sebagai variabel moderasi yang memperlemah pengaruh beban pajak tangguhan terhadap *tax avoidance* serta memperkuat pengaruh negatif *tax planning* terhadap *tax avoidance*.

Penelitian tentang *tax avoidance* di sektor manufaktur Indonesia memiliki kontribusi penting secara global, terutama dalam memperkaya pemahaman mengenai bagaimana perusahaan manufaktur di negara berkembang mengelola beban pajak mereka dalam menghadapi tekanan regulasi perpajakan internasional. Literatur internasional menunjukkan bahwa perusahaan dengan aktivitas operasional yang kompleks, intensitas aset tinggi, serta keterlibatan dalam transaksi lintas negara karakteristik yang umum melekat pada sektor manufaktur

memiliki peluang lebih besar untuk melakukan strategi penghindaran pajak melalui pemanfaatan diskresi akuntansi dan kebijakan pajak agresif (Desai & Dharmapala, 2006). Studi empiris juga menemukan bahwa perusahaan manufaktur multinasional secara signifikan lebih terlibat dalam praktik *base erosion and profit shifting* (BEPS), khususnya melalui *transfer pricing* dan pengaturan lokasi laba, dibandingkan perusahaan di sektor non-manufaktur (Armstrong et al. 2015). Kasus PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia (TMMIN) yang dinilai otoritas pajak melakukan transaksi afiliasi tidak wajar, serta sengketa pajak besar yang melibatkan Volkswagen, Maruti Suzuki, dan Hyundai di India, mengonfirmasi bahwa penghindaran pajak di sektor manufaktur merupakan fenomena nyata di negara berkembang. Penelitian ini memberikan kontribusi dengan menelaah bagaimana *tax planning*, ketika berada di bawah pengawasan mekanisme tata kelola perusahaan khususnya komisaris independen dapat memengaruhi perilaku *tax avoidance*, sehingga relevan tidak hanya bagi Indonesia tetapi juga bagi pengembangan literatur global mengenai pengendalian penghindaran pajak di sektor manufaktur.

Berdasarkan fenomena tersebut praktik *tax avoidance* pada sektor manufaktur masih menjadi masalah penting yang perlu dikaji, karena berdampak langsung terhadap penerimaan pajak negara. Kondisi ini menunjukkan adanya kesenjangan antara kebijakan pengawasan dan realitas praktik di lapangan, sehingga memerlukan kajian lebih lanjut. Ketidakkonsistenan hasil penelitian terdahulu mengenai pengaruh beban pajak tangguhan dan *tax planning* terhadap *tax avoidance* menjadi motivasi akademis bagi penelitian ini untuk menguji

kembali hubungan antarvariabel tersebut. Penelitian ini juga berupaya memberikan perspektif baru dengan memasukkan komisaris independen sebagai variabel pemoderasi dalam konteks tata kelola perusahaan (*good corporate governance*). Penelitian ini juga menggunakan ukuran perusahaan, *leverage*, dan *sales growth* sebagai variabel kontrol dalam mempertimbangkan faktor-faktor lain yang dapat memengaruhi *tax avoidance* itu sendiri. Penelitian ini dilakukan untuk memberikan pemahaman yang lebih komprehensif sekaligus menawarkan wawasan yang dapat dimanfaatkan oleh pembuat kebijakan, otoritas pajak, dan pelaku usaha dalam menciptakan sistem perpajakan yang lebih efektif, adil, dan berkelanjutan sehingga mampu meminimalkan praktik penghindaran pajak yang merugikan penerimaan negara tanpa mengabaikan kepentingan strategis dunia usaha.

1.2 Identifikasi Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah yang telah dipaparkan sebelumnya, dapat diidentifikasi permasalahan, yaitu:

- 1) Masih adanya praktik *tax avoidance* di Indonesia yang memanfaatkan celah regulasi perpajakan, baik melalui *transfer pricing*, *profit shifting*, maupun pengaturan waktu pengakuan pendapatan dan beban. Kondisi ini menunjukkan bahwa *tax avoidance* bukan persoalan teoritis, melainkan fenomena nyata yang berdampak langsung pada kapasitas fiskal pemerintah.

- 2) Industri manufaktur merupakan penyumbang pajak terbesar di Indonesia, dengan kontribusi sekitar seperempat dari total penerimaan negara. Kompleksitas rantai produksi, besarnya aset tetap, serta tingginya transaksi lintas batas membuat sektor ini rentan terhadap praktik *tax planning* maupun *tax avoidance*. Sektor manufaktur menjadi konteks yang relevan dan strategis untuk diteliti.
- 3) *Tax planning* secara umum dianggap sebagai strategi legal untuk mengurangi beban pajak, namun sering kali berimplikasi pada *tax avoidance*. Sejumlah penelitian menemukan pengaruh positif *tax planning* terhadap *tax avoidance*, sementara studi lain tidak menemukan pengaruh yang signifikan. Hal ini menunjukkan adanya ketidakkonsistenan temuan empiris.
- 4) Peran komisaris independen dalam mengendalikan *tax avoidance* masih diperdebatkan, karena hasil penelitian terdahulu menunjukkan pengaruh yang beragam, mulai dari negatif, positif, hingga tidak signifikan. Posisinya yang netral dan berfungsi sebagai pengawas, komisaris independen berpotensi menjadi variabel moderasi yang menjelaskan mengapa hubungan beban pajak tangguhan dan *tax planning* terhadap *tax avoidance* menghasilkan temuan yang berbeda-beda.

1.3 Batasan Masalah

Penelitian ini difokuskan pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama periode pengamatan tertentu yakni

2019–2024. Variabel independen yang digunakan terbatas pada beban pajak tangguhan dan *tax planning*. Proporsi komisaris independen sebagai faktor yang memperkuat dan memperlemah pengaruhnya terhadap *tax avoidance*. Variabel dependen dalam penelitian ini adalah *tax avoidance* yang diukur menggunakan proksi seperti *Cash ETR* sesuai dengan definisi penelitian sebelumnya. Penelitian ini hanya menyoroti aspek pajak penghasilan badan (PPh Badan) yang berkaitan langsung dengan beban pajak tangguhan dan praktik *tax avoidance*. Penelitian ini juga memanfaatkan data sekunder yang bersumber dari laporan keuangan tahunan perusahaan, laporan tahunan (*annual report*), serta publikasi resmi lainnya.

1.4 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan sebelumnya, adapun permasalahan yang akan dibahas pada penelitian ini, diantaranya:

1. Apakah beban pajak tangguhan berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*?
2. Apakah *tax planning* berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*?
3. Apakah komisaris independen dapat memperlemah pengaruh positif beban pajak tangguhan terhadap *tax avoidance*?
4. Apakah komisaris independen dapat memperkuat pengaruh negatif *tax planning* terhadap *tax avoidance*?

1.5 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, adapun tujuan yang ingin dicapai pada penelitian ini diantaranya.

1. Untuk menganalisis pengaruh positif beban pajak tangguhan terhadap *tax avoidance*.
2. Untuk menganalisis pengaruh negatif *tax planning* terhadap *tax avoidance*.
3. Untuk menganalisis moderasi komisaris independen atas pengaruh positif beban pajak tangguhan terhadap *tax avoidance*.
4. Untuk menganalisis moderasi komisaris independen atas pengaruh negatif *tax planning* terhadap *tax avoidance*.

1.6 Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat bagi pihak-pihak yang berkepentingan, yaitu.

1.6.1 Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan ilmu pengetahuan, khususnya di bidang akuntansi perpajakan dan tata kelola perusahaan, dengan memperkaya literatur mengenai pengaruh beban pajak tangguhan dan *tax planning* terhadap *tax avoidance* serta peran komisaris independen sebagai variabel moderasi. Hasil penelitian ini juga dapat memperjelas inkonsistensi temuan-temuan terdahulu (*research gap*) yang terkait dengan variabel-variabel tersebut, sehingga dapat menjadi rujukan bagi penelitian selanjutnya dalam menguji hubungan serupa pada sektor atau periode yang

berbeda. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat memperluas pemahaman akademis tentang bagaimana interaksi antara faktor internal perusahaan dan strategi perencanaan pajak mempengaruhi tingkat *tax avoidance*.

1.6.2 Manfaat Praktis

Secara praktis penelitian ini diharapkan dapat memberikan wawasan kepada pembuat kebijakan, khususnya otoritas perpajakan, mengenai pentingnya pengawasan terhadap strategi *tax planning* yang dilakukan oleh perusahaan, sehingga regulasi dan kebijakan pengawasan dapat lebih tepat sasaran dalam menekan praktik *tax avoidance*. Bagi manajemen perusahaan, hasil penelitian ini dapat menjadi masukan untuk merancang strategi pengelolaan pajak yang efisien namun tetap sesuai dengan ketentuan hukum, sehingga menjaga reputasi dan hubungan baik dengan pemangku kepentingan. Bagi investor dan pemangku kepentingan lainnya, penelitian ini dapat menjadi sumber informasi dalam menilai integritas dan transparansi perusahaan, yang pada gilirannya dapat mempengaruhi keputusan investasi serta kepercayaan terhadap tata kelola perusahaan.