

The Influence of Corporate Social Responsibility, Tunneling Incentive, and Capital Intensity Against Tax Avoidance

Excellent Nokiyanti¹, Widi Dwi Ernawati², Indrayati³

^{1,2,3}Jurusan Akuntansi, Politeknik Negeri Malang, Kota Malang, Indonesia

Corresponding author: excellentnokiyanti21@gmail.com

Artikel diterima: April 2023

Tanggal direvisi: Mei 2023

Tanggal diterima: Juni 2023

Abstract

The research aimed to analyze the influence of Corporate Social Responsibility, Tunneling Incentive, and Capital Intensity on Tax Avoidance in energy subsector companies for a five-year period. The research design was explanatory quantitative to examine the relationship of variables using multiple linear regression. The study used Purposive Sampling as the data collection technique. From the 53 companies, there were only 14 companies which met the criteria. The data collected were financial statements, annual reports and sustainability reports of energy sub-sector companies listed on the IDX for the period of 2017-2021. The data analysis tool employed was the 22th version of IBM SPSS. The results of this research showed that partially, the Corporate Social Responsibility variable had no significant effect on Tax Avoidance. Conversely, Tunneling Incentive and Capital Intensity affected Tax Avoidance significantly. In addition, the results of the simultaneous test revealed that all the variables, the Corporate Social Responsibility, Tunneling Incentive and Capital Intensity had a significant impact on Tax Avoidance.

Keywords: Corporate Social Responsibility, Capital Intensity, Tax Avoidance, Tunneling Incentive

1. PENDAHULUAN

Dalam rangka melakukan pengembangan inovasi terhadap fasilitas pelayanan publik dari berbagai sektor, pemerintah perlu memperhatikan dari segi pendanaan untuk merealisasikan upaya tersebut. Sumber pendanaan yang digunakan oleh pemerintah berasal dari luar maupun dari dalam negeri. Namun, pemerintah ingin mengoptimalkan dana yang didapatkan dari dalam negeri. Hal ini disebabkan karena adanya ketidakpastian dan tidak ingin bergantung terhadap dana yang didapatkan dari luar negeri. Salah satu cara untuk mewujudkan keinginan pemerintah tersebut yaitu dengan cara melakukan pemungutan pajak (Agustina & Hakim, 2021).

Menurut UU No.7 Tahun 2021, pajak adalah pembayaran wajib yang bersifat memaksa dan dibayarkan wajib pajak kepada pemerintah baik pribadi maupun badan yang digunakan untuk keperluan negara yang akan dikompensasikan untuk kesejahteraan masyarakat. Hal tersebut menyebabkan pajak menjadi sumber penerimaan terbesar APBN (Minarni, 2020). Pernyataan tersebut didukung oleh aktualisasi aktualisasi APBN pada tahun 2022 sebesar Rp2.626,4 triliun dimana sudah mencapai target sebesar 15,9% yang didasarkan pada Peraturan Presiden Nomor 98 Tahun 2022 yang bernilai lebih dari 300 Miliar (www.kemenkeu.go.id, 2023).

Pajak merupakan *expense* bagi korporat karena pajak mampu menurunkan keuntungan suatu perusahaan, sehingga perusahaan pada umumnya ingin meminimalisir nilai atau nominal yang dikeluarkan untuk membayar an pajak (Amelia et al., 2023). Untuk mengurangi hal tersebut, maka diperlukan suatu cara. Adapun cara menguranginya adalah dengan menghindari pajak (*tax avoidance*). Ada beberapa cara untuk melakukan *tax avoidance*, seperti melakukan aktivitas *corporate social responsibility* (CSR). Hal ini dikarenakan kegiatan CSR bisa digunakan sebagai pengurang pajak suatu perusahaan, dimana nantinya biaya CSR menjadi pengurang laba fiskal dan dapat meminimalkan pajak terutang (Susanto & Veronica, 2022).

Selain CSR, ada strategi lainnya yang dilakukan oleh korporat yaitu dengan melakukan *tunneling incentive*. *Tunneling incentive* dilakukan oleh pemegang saham mayoritas dengan memindah-alihkan aset perusahaan untuk kepentingan pribadinya yang dibebankan kepada pemegang saham minoritas. Hal ini dilakukan untuk meminimalkan biaya transaksi. Dimana semakin kecil biaya transaksi juga akan mengurangi beban pajaknya.

Penghindaran pajak pada perusahaan juga bisa dilakukan dengan hal lain selain CSR dan *tunneling incentive* yaitu dengan cara *capital intensity*. Tujuan melakukan *capital intensity* adalah untuk memberikan dampak pada tingkat efektif pajak. *Capital intensity* digambarkan dengan fokus perusahaan pada penambahan aset tetap yaitu dengan cara menginvestasikan hartanya dalam bentuk aset tetap. Penyusutan mempengaruhi yaitu berkurangnya pajak yang dibayar oleh korporat.

Banyak sekali kasus *tax avoidance* di Indonesia terutama pada perusahaan suh sektor energi. Penyebabnya adalah pemerintah mengenakan pajak di perusahaan sub sektor energi yang dianggap telah memanfaatkan pengolahan dari hasil bumi untuk mendapatkan laba sekaligus untuk mengatasi atau mengurangi adanya kerusakan lingkungan yang berlebihan.

2. TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Teori *Stakeholder*

Teori yang membicarakan mengenai perusahaan tidak hanya melakukan suatu aktivitas untuk kepentingan pribadinya tetapi juga mementingkan kepentingan pihak-pihak yang terkena akibat atas aktivitas yang dilakukan dimana perusahaan harus memberi manfaat kepada *stakeholdernya*, seperti pemerintah, kreditur, konsumen, pemasok, masyarakat dan pihak lain. Perusahaan perlu berfokus pada *stakeholder* karena memberikan pengaruh yang besar terhadap kegiatan bisnis yang dilakukan beserta dengan kebijakannya. Aktivitas CSR diperlukan untuk mewujudkan keinginan *stakeholder* mengenai bagaimana perusahaan menjalankan aktivitasnya berdasar kebijakan yang ditetapkan. Selain itu, juga menjadi tanggung jawab untuk setiap organisasi atau perusahaan tidak hanya pada lingkungan, namun juga terhadap sosial dan memastikan bahwa efek bisnisnya tidak merugikan masyarakat sekitar. Pada Undang-Undang Perusahaan Nomor 40 Tahun 2017 Pasal 74 disebutkan bahwa perusahaan wajib memenuhi tanggung jawab sosialnya dengan menganggarkan biaya kegiatannya, dimana dalam kegiatan operasinya menggunakan atau melibatkan sumber daya alam. Biaya yang dianggarkan untuk aktivitas CSR disebut dengan biaya sumbangan. Dimana biaya tersebut akan masuk ke dalam *profit and loss statements* perusahaan yang akan mengurangi penghasilan bruto dan akan memengaruhi pengurangan beban pajak yang dikenakan kepada perusahaan (Ramadhan & Wijaya, 2020).

2.2 Teori Legitimasi

Teori ini menjabarkan mengenai pelaksanaan kegiatan dalam rangka mencapai tujuan suatu organisasi diperlukan seorang manajer untuk memastikan bahwa organisasi beroperasi sesuai dengan keinginan masyarakat (Mahalistianingsih & Yuliandhari, 2021). Laporan dalam mengungkapkan CSR di suatu perusahaan sangat diperlukan oleh *stakeholder* untuk menganalisis bagaimana perilaku suatu perusahaan. Apabila aktivitas CSR perusahaan di nilai baik, maka akan meningkatkan kepercayaan masyarakat sehingga akan mempermudah perusahaan untuk mendapatkan legitimasi dari masyarakat. Selain itu, juga membina hubungan dengan stakeholder agar legitimasi yang didapatkan perusahaan akan menjadi lebih konkrit.

2.3 *Tunneling Incentive*

Tunneling incentive diperoleh melalui pentransferan harta perusahaan dimana pemegang saham minoritas yang menanggung biayanya (Surbakti et al., 2021). Hal ini dilakukan untuk meningkatkan laba pribadi pemegang saham mayoritas. Adapun transaksi yang bisa dilakukan dalam pengalihan aset seperti pemberian pinjaman, penjualan aset tetap dan lain sebagainya. Kedua, pemegang saham mayoritas menerbitkan saham delutif untuk meningkatkan laba pribadinya dengan cara melakukan transaksi keuangan lainnya yang akan merugikan pemegang saham minoritas untuk meningkatkan. Hal tersebutlah yang mendorong terjadinya *tunneling incentive*.

2.4 *Capital Intensity*

Capital intensity digunakan untuk menggambarkan besarnya penginvestasian dalam bentuk aset tetap yang dilakukan oleh perusahaan khususnya ke dalam aset tetap atau persediaan (Darsani & Sukartha, 2021; Desi & Eny, 2022; Dharma & Noviani, 2017; Jusman & Nosita, 2020; Nasution & Mulyani, 2020). Intensitas aset tetap memiliki dampak yaitu dapat mengurangi pendapatan perusahaan ketika aset terdepresiasi yang menjadi biaya bagi perusahaan. Dimana biaya tersebut berperan sebagai pengurang pajak yang menimbulkan banyak perusahaan yang menggunakan cara ini untuk menghindari pajak.

2.5 *Tax Avoidance*

Pajak memiliki peran besar dalam mensejahterakan masyarakat dan juga sumber penerimaan negara terbesar (Singgih et al., 2022). Hal tersebut merupakan alasan mengapa suatu negara membuat undang-undang perpajakan dalam melakukan pemungutan pajak. Peraturan pajak tersebut tentunya memiliki kelemahan yang dimanfaatkan Wajib Pajak dalam menghindari pajak. Kelemahan tersebut digunakan untuk meminimalisir pembayaran pajak secara legal yang disebut dengan *tax avoidance*. Penghindaran pajak dilakukan karena adanya perbedaan perspektif antara prinsipal dan agen. Perbedaan tersebut disebut dengan konflik keagenan dimana agen memilih tingkat penghindaran pajak yang berbeda dari prinsipal (Putringsih et al., 2019). Prinsipal memilih tingkat penghindaran pajak yang tinggi yang mengarah pada peningkatan arus kas setelah pajak. Isu penghindaran pajak saat ini masih menjadi suatu permasalahan yang cukup rumit karena hal itu diperbolehkan sepanjang tidak menyalahi aturan perpajakan yang berlaku.

2.6 Hipotesis dan Rerangka Berpikir

2.6.1 Pengaruh *Corporate Social Responsibility*, *Tunneling Incentive* dan *Capital Intensity* pada *Tax Avoidance*

Suatu kegiatan CSR, *tunneling incentive* dan *capital intensity* apabila dilakukan bersamaan oleh korporat, maka semakin menurunkan pajak perusahaan. Hal ini disebabkan biaya yang dianggarkan dalam kegiatan CSR ini akan menjadi biaya sumbangan yang menjadi pengurang pendapatan di *profit and loss statement* sehingga pajak kecil, sedangkan perusahaan yaitu menjual dengan harga rendah ke perusahaan anaknya diluar negeri maka pajak yang dikenakan juga rendah dan *capital intensity* yang dilakukan oleh perusahaan dimana pada saat perusahaan melakukan penginvestasian aset dan aset tersebut mengalami penyusutan, maka akan dicatat dalam laba rugi sebagai biaya yang akan mengurangi pendapatan sehingga pajaknya kecil. Jika ketiga hal tersebut dilakukan secara bersama-sama maka akan mengurangi nominal pembayaran pajak itu sendiri sehingga mengindikasikan adanya *tax avoidance* yang dilakukan oleh korporat. Hal ini menyebabkan adanya asumsi bahwa ketiga variabel bebas yaitu, CSR, *tunneling incentive* dan *capital intensity* mempengaruhi penghindaran pajak.

Peneliti terdahulu mengatakan bahwa terdapat pengaruh antara CSR terhadap *tax avoidance* (Setiawati & Adi, 2020). Namun disisi lain, terdapat penelitian terdahulu juga menunjukkan bahwa *tunneling incentive* secara simultan memberikan pengaruh terhadap *tax avoidance* (Lestari & Solikhah, 2019; Rohmani & Amin, 2022). Kemudian menurut beberapa penelitian terdahulu yang membahas mengenai *capital intensity*, juga menjabarkan bahwa terdapat pengaruh terhadap *tax avoidance* (Azis & Sari, 2022; Dharma & Noviani, 2017). Maka dari itu hipotesis berdasarkan beberapa penelitian terdahulu sebagai berikut:

H₁ = CSR, *tunneling incentive* dan *capital intensity* berpengaruh terhadap *tax avoidance*

2.6.2 Pengaruh *Corporate Social Responsibility* pada *Tax Avoidance*

CSR yaitu tanggung jawab perusahaan untuk kegiatan operasional usahanya sesuai dengan harapan masyarakat, kemudian ikut serta memberikan bantuan dalam peningkatan ekonomi untuk memberikan manfaat bagi warga sekitar. Sehingga, perusahaan harus mempertanggungjawabkan segala aktivitasnya kepada masyarakat maupun pemangku kepentingan atau stakeholder (Dharma & Noviani, 2017). Berdasarkan hal tersebut, pemerintah membuat UU Perusahaan No. 40 Tahun 2017 Pasal 74 yang menyatakan bahwa perusahaan yang melaksanakan tanggung jawab sosialnya perlu menganggarkan biaya tersebut. Biaya yang dianggarkan oleh perusahaan tersebut akan menjadi biaya sumbangan yang akan mengurangi pendapatan di laporan laba rugi perusahaan. Hal ini adalah penyebab pajak yang dibayarkan korporat rendah sehingga mengindikasikan adanya penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Oleh sebab itu, peneliti berasumsi bahwa kegiatan CSR berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*. Beberapa studi mencoba untuk mengeksplorasi hubungan antara CSR dengan penghindaran pajak, dengan alasan bahwa hubungan tersebut bervariasi menurut berbagai perspektif. Menurut beberapa penelitian terdahulu CSR memiliki pengaruh positif terhadap *tax avoidance* (Mao, 2019; Setiawati & Adi, 2020). Terdapat beberapa penelitian terdahulu yang memiliki perbedaan pendapat, dimana CSR berpengaruh negatif terhadap *tax avoidance*, dimana apabila CSR semakin ditingkatkan maka semakin kecil perusahaan untuk melakukan *tax avoidance* (Dharma & Noviani, 2017; Lanis & Richardson, 2015). Dikarenakan terdapat perbedaan hasil penelitian hingga saat ini, peneliti merumuskan hipotesis penelitian dan menganalisis secara empiris hubungan antara CSR terhadap penghindaran pajak, sebagai berikut:

H₂ = Terdapat pengaruh positif antara *corporate social responsibility* terhadap *tax avoidance*

2.6.3 Pengaruh *Tunneling Incentive* pada *Tax Avoidance*

Tunneling Incentive dilakukan semata-mata untuk meningkatkan profit dari pemegang saham mayoritas (Suripto & Novitaria, 2021). Terdapat perbedaan pendapat oleh penelitian terdahulu, beberapa penelitian mengatakan bahwa terdapat pengaruh positif signifikan yang diakibatkan oleh *tunneling incentive* terhadap *tax avoidance* (Lestari & Solikhah, 2019; R. J. Putra & Rizkillah, 2022; Rifan, 2019; Rohmani & Amin, 2022; Suripto & Novitaria, 2021). Sedangkan disisi lain terdapat peneliti yang menjabarkan bahwa berpengaruh negatif antara *tunneling incentive* terhadap *tax avoidance* (Rahmawati & Mulyani, 2020). Maka dari itu hipotesis dalam penelitian berdasarkan penelitian terdahulu yakni:

H₃ = Terdapat pengaruh positif antara *tunneling incentive* terhadap *tax avoidance*

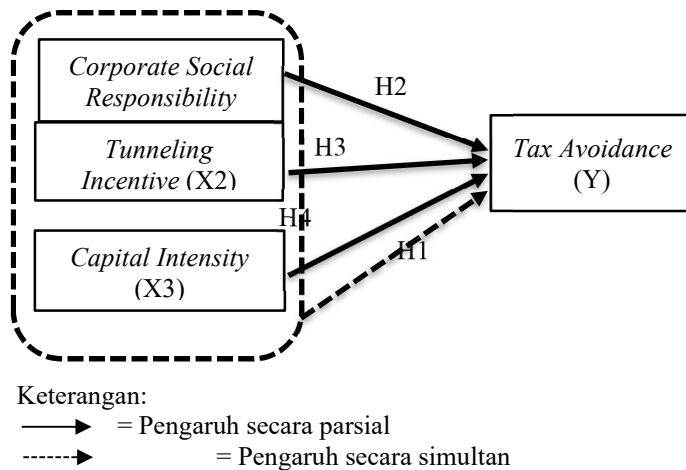
2.6.4 Pengaruh *Capital Intensity* pada *Tax Avoidance*

Capital intensity merupakan penginvestasian harta oleh korporat dalam aktiva tetap. Hal ini dilakukan oleh perusahaan karena apabila mengalami penyusutan, maka biaya penyusutan tersebut akan dianggap sebagai *expense* sebagai pengurang pendapatan dalam *profit and loss statement* yang nantinya akan berdampak pada pembayaran pajak yang kecil. Pembayaran pajak yang kecil mengindikasikan bahwa ada *tax avoidance* yang dilakukan oleh korporat. Sehingga peneliti berasumsi bahwa *capital intensity* berpengaruh positif terhadap *tax avoidance*.

Pada beberapa peneliti terdahulu berasumsi sama dengan peneliti yaitu terdapat pengaruh positif antara *capital intensity* dengan *tax avoidance* (Darsani & Sukartha, 2021; Dharma & Noviari, 2017; Jusman & Nosita, 2020; Mailia & Apollo, 2020). Sedangkan terdapat beberapa peneliti terdahulu juga telah membahas topik yang sama namun menghasilkan hasil yang bertolak belakang dengan dengan peneliti (Desi & Eny, 2022; Jamaludin, 2020; Nasution & Mulyani, 2020; Nurhalimah et al., 2020). Dari beberapa pertimbangan dengan melihat segala sisi, peneliti kemudian merumuskan hipotesis yakni:

H₄ = Terdapat pengaruh antara *capital intensity* terhadap *tax avoidance*

Berdasarkan perumusan hipotesis di atas, kerangka konseptual digambarkan pada Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Konseptual

3. METODE

Objek penelitian yakni perusahaan sub sektor energi yang terdaftar di BEI tahun 2017-2021. Jenis penelitian yaitu penelitian kuantitatif eksplanatif. Data sekunder sebagai sumber data penelitian yaitu perusahaan yang terdaftar dalam BEI. Teknik dokumentasi digunakan dalam penelitian ini yaitu menggunakan laporan keuangan dan tahunan serta laporan keberlanjutan yang telah dipublish oleh perusahaan sub sektor energi yang terdaftar di BEI tahun 2017-2021. Populasi yang digunakan penelitian ini yaitu seluruh perusahaan dari sub sektor energi yang berjumlah 53 perusahaan yang berhasil masuk dalam daftar BEI pada tahun 2017-2021.

3.1 Variabel Dependen/Terikat

Variabel terikat adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*) diproyeksikan menggunakan skala rasio dengan rumus CETR atau *Cash effective tax rate* sebagai berikut:

$$CETR = \frac{\text{Pembayaran Pajak}}{\text{Laba sebelum pajak}}$$

3.2 Variabel Independen/Bebas

a. *Corporate Social Responsibility*

Pengukuran CSR berdasarkan pedoman GRI G4 mempertimbangkan beberapa indikator. Indikator tersebut dijabarkan menjadi 34 indikator topik lingkungan, 9 indikator topik ekonomi, dan 48 indikator topik sosial dimana Penelitian tersebut menggunakan 91 item. Persamaan untuk menghitung CSR adalah sebagai berikut:

$$CSRI = \frac{\text{Jumlah Item yang diungkapkan}}{\text{Item Pengungkapan CSR standar}}$$

b. *Tunneling Incentive*

Tunneling incentive didasarkan pada besaran kepemilikan asing diatas 20%. Menurut PSAK No. 15 paragraf 3 entitas berpengaruh secara signifikan apabila modal yang di berikan melebihi 20% atau lebih. Persamaan untuk menghitung Tunneling Incentive adalah sebagai berikut:

$$TUN = \frac{\text{Jumlah kepemilikan saham asing}}{\text{Jumlah saham beredar}}$$

c. **Capital Intensity**

Capital Intensity dapat dihitung menggunakan rumus:

$$CI = \frac{\text{Total Asset Tetap}}{\text{Penjualan}}$$

4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Hasil uji menunjukkan bahwa uji VIF variabel CSR sebesar 1,706, variabel *Tunneling Incentive* (TI) yaitu 1,095 dan variabel *Capital Intensity* (CI) yaitu 1,804, di mana nilai masing-masing variabel dibawah 10 (VIF < 10). Kemudian nilai *tolerance* semua variabel < 0,01. Artinya, variabel dalam penelitian bebas multikolinieritas, maka variabel penelitian ini memenuhi dugaan yang diharapkan. Tabel 1 menunjukkan hasil uji multikolinieritas.

Tabel 1. Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
CSR	0,586	1,706
TI	0,913	1,095
CI	0,554	1,804

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2023

Dalam hasil pengujian yang dilakukan diketahui nilai signifikansi dari variabel CSR lebih dari 0,05 yaitu bernilai 0,863 sedangkan untuk variabel *Tunneling Incentive* dan *Capital Intensity* kurang dari 0,05 (masing-masing sebesar 0,040 dan 0,023). Namun, uji heteroskedastisitas menggunakan grafik Scatterplot ZPRED dan SRESID diketahui titik-titik plot terdistribusi acak juga tidak membentuk suatu pola. Artinya, data penelitian ini tidak terjadi heteroskedastisitas atau lolos uji heteroskedastisitas. Hasil uji tersebut disajikan pada Tabel 2.

Tabel 2. Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	t	Sig.
(Constant)	3,570	0,001
CSR	0,174	0,863
TI	2,140	0,040
CI	-2,329	0,023

Sumber: Data Penelitian Diolah,2023

Dilihat dari DW Test pada Tabel 3 di bawah ini, karena nilai $d^u < d < 4 - d^u$, maka dikatakan bahwa pengujian tidak terdapat autokorelasi.

Tabel 3. Hasil Uji Autokorelasi

d^l	d^u	$4-d^u$	d	$4-d^l$
1,2833	1,6528	2,3472	2,216	2,7167

Sumber: Data penelitian diolah, 2023

Tabel 4. Hasil Uji Regresi

Variabel	B	t_{hitung}	Sig.	Keterangan
Konstanta	0,199			
<i>Corporate Social Responsibility</i> (X1)	0,036	0,174	0,863	Tidak signifikan
<i>Tunneling Incentive</i> (X2)	0,103	2,140	0,040	Signifikan
<i>Capital Intensity</i> (X3)	-0,084	-2,329	0,027	Signifikan
α	= 0,050			
Koefisien Determinasi (R^2)	= 0,393			
F-hitung	= 2,90			
F-tabel ($_{3,32}$)	= 6,590			
t-tabel ($_{0,025,32}$)	= 2,040			

Sumber : Data penelitian yang diolah,2023

Berdasarkan hasil uji regresi di atas, didapatkan persamaan regresi di bawah ini:

$$Y = 0,199 + 0,036 X1 + 0,103 X2 - 0,084X3 + e_1$$

Dari analisis yang dilakukan diperoleh nilai R Square sebesar 0,391. Artinya, peran dari variabel independen yaitu CSR, *Tunneling Incentive* (TI) dan *Capital Intensity* (CI) yang disertakan dalam persamaan regresi terhadap variabel praktik penghindaran pajak (Y) adalah sebesar 39,3% sedangkan 60,7% lainnya dipengaruhi oleh faktor lainnya yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Tabel 5. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square
1	0,627	0,393	0,334

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2023

Berdasarkan tabel 25 membuktikan bahwa nilai F_{hitung} lebih besar dari F_{tabel} dimana ($6,696 > 2,90$) dan memiliki signifikansi nilainya kurang dari α ($0,05$). Artinya bahwa secara simultan/bersama-sama variabel bebas yaitu CSR (x_1), *tunneling incentive* (X_2) dan *capital intensity* (X_3) berpengaruh terhadap variabel *Tax Avoidance* (Y).

Tabel 6. Hasil Uji Simultan (Uji F)

Model	F	Sig.
Regression	6,696	0,001

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2023

Tabel 7. Hasil Uji Parsial (Uji T)

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	0,199	0,056		3,570	0,001
CSR	0,036	0,206	0,032	0,174	0,863
TI	0,103	0,048	0,313	2,140	0,040
CI	-0,084	0,036	-0,438	-2,329	0,027

a. Dependent variable: CETR

Sumber: Data Penelitian Diolah, 2023

Berdasarkan hasil pengujian diatas menunjukkan hasil berikut:

1. CSR (X_1) tidak berpengaruh terhadap variabel *tax avoidance* (Y) dengan nilai $|t_{hitung}| < t_{tabel}$ ($0,174 < 2,040$) dan berdasarkan kriteria nilai signifikansi α ($0,863 > 0,05$). Artinya, tidak terdapat pengaruh terhadap *tax avoidance* (Y). Koefisien regresi yang didapat sebesar 0,863 menunjukkan memiliki pengaruh positif antara CSR pada *tax avoidance* (Y) yang berarti bahwa setiap peningkatan 1 variabel X_1 dapat menaikkan 0,036 variabel *tax avoidance* (Y). Hasil penelitian ini sama hasilnya dengan penelitian yang dilakukan oleh (Arianti, 2020; Lestari & Solikhah, 2019) bahwa CSR tidak memengaruhi praktik penghindaran pajak. Sementara hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian (Harjito et al., 2017; Nawangsari, 2022) yang menyatakan bahwa variabel CSR berpengaruh terhadap *tax avoidance* (Y). Hasil penelitian diatas menolak teori *stakeholder* dimana apabila CSR tinggi maka praktik penghindaran pajak tinggi dalam hal ini yaitu CETR. Namun, penelitian yang dilakukan membuktikan CSR dalam penelitian ini tidak mempengaruhi hasil CETR. Hal ini dikarenakan hasil CETR bervariasi dan hasilnya tidak berbanding lurus dengan CSR. Penyebabnya, praktik CSR yang diterapkan di Indonesia belum maksimal sehingga tidak mempengaruhi *tax avoidance*. Selain itu, laporan CSR yang diungkapkan tidak sesuai dengan praktik nyatanya, sehingga besaran biaya CSR yang dilaporkan oleh perusahaan tidak dapat digunakan.
2. Variabel *tunneling incentive* (X_2) memiliki pengaruh positif terhadap variabel *tax avoidance* (Y) dengan nilai $|t_{hitung}| > t_{tabel}$ ($2,140 > 2,040$) dan nilainya lebih kecil dari α ($0,040 < 0,05$), yang berarti jika variabel *tunneling incentive* (X_2) berpengaruh terhadap *tax avoidance* (Y). Koefisien regresi yang didapat sebesar 0,040 yang berarti bahwa setiap peningkatan 1 variabel X_2 dapat menaikkan variabel *tax avoidance* sebesar 0,103. Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh (Nurulita & Yulianto, 2023; Rohmani & Amin, 2022; Suropto & Novitaria, 2021) bahwa *tunneling incentive* memiliki pengaruh pada *tax avoidance*. Sementara hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian (Sari et al., 2022) yaitu variabel *tunneling incentive* tidak berpengaruh terhadap *tax avoidance* (Y). Salah satu bentuk insentif dari *tunneling incentive* adalah melalui kegiatan *transfer pricing*. Sedangkan banyak perusahaan melakukan *tax avoidance* dengan menggunakan *transfer pricing* untuk memperoleh keuntungan pribadi pemegang saham mayoritas. Hal ini dikarenakan apabila semakin tinggi laba perusahaan maka akan meningkatkan beban pajaknya sehingga banyak perusahaan yang mentransfer aset perusahaan dan keuntungan perusahaan untuk memanipulasi laba perusahaan.
3. Nilai koefisien *capital intensity* (X_3) berpengaruh negatif terhadap variabel *tax avoidance* (Y) dimana nilai $|t_{hitung}| > t_{tabel}$ ($2,329 > 2,040$) dan nilainya lebih kecil dari α ($0,023 < 0,05$). Artinya, jika variabel *capital intensity* (X_3) berpengaruh terhadap *tax avoidance* (Y). Koefisien regresi yang didapat yaitu 0,084

yang berarti bahwa setiap naiknya 1 variabel X2 terjadi penurunan variabel *tax avoidance* sebesar 0,084. Hasil penelitian ini sama dengan penelitian yang dilakukan oleh (Dharma & Noviani, 2017; Rifai & Atiningsih, 2019) bahwa *capital intensity* berpengaruh signifikan pada praktik penghindaran pajak. Sementara hasil penelitian ini bertolak belakang dengan penelitian (Jusman & Nosita, 2020; Putra & Merkusiwati, 2016) yang menyatakan bahwa variabel *capital intensity* tidak memengaruhi *tax avoidance* (Y). Hal ini dikarenakan beban penyusutan aset tetap yang diakui perusahaan bukan merupakan beban perusahaan merupakan salah satu faktor yang berakibat pada penambahan beban pajaknya.

5. KESIMPULAN

Berdasar hasil uji simultan menunjukkan adanya pengaruh variabel CSR, *tunneling incentive* dan *capital intensity* terhadap *tax avoidance*. Sedangkan hasil uji parsial menunjukkan variabel CSR tidak berpengaruh terhadap penghindaran pajak (*tax avoidance*), namun variabel *tunneling incentive* dan *capital intensity* berpengaruh secara parsial terhadap *tax avoidance*. Peneliti selanjutnya perlu memerhatikan yaitu perusahaan diharapkan berhati-hati dalam melakukan pertimbangan dalam pengambilan keputusan perpajakan terutama penghindaran pajak dengan cara mematuhi undang-undang perpajakan yang berlaku sehingga tidak menimbulkan adanya sanksi perpajakan serta tidak merugikan *stakeholder* lainnya dan investor juga perlu berhati-hati saat menginvestasikan sahamnya pada perusahaan terlebih pada bidang sub sektor energi. Diharapkan peneliti selanjutnya menggunakan periode yang berbeda untuk mencapai konsistensi penelitian. Selain itu, penelitian selanjutnya juga diharapkan menggunakan sektor penelitian lain yang memiliki tingkat penghindaran pajak tinggi juga variabel lain yang lebih akurat untuk diteliti seberapa perusahaan melakukan penghindaran pajak serta dapat diperbandingkan dengan penelitian terdahulu.

DAFTAR PUSTAKA

- Agustina, T., & Hakim, M. Z. (2021). Pengaruh Pengungkapan Corporate Social Responsibility, Intensitas Modal, Dan Likuiditas Terhadap Penghindaran Pajak. *Prosiding Seminar Nasional Ekonomi Dan Bisnis 2021 Universitas Muhammadiyah Jember*, 425–437. <https://doi.org/10.32528/psneb.v0i0.5194>
- Amelia, V., Ernawati, W. D., & Setiawan, M. A. (2023). Pengaruh Ukuran Perusahaan, Financial Distress, dan Leverage Terhadap Agresivitas Pajak dengan Political Connection Sebagai Variabel Moderasi. *Akuntansi Bisnis Dan Humaniora*, 8(1), 50–57. <http://jabh.polinema.ac.id/index.php/ojs3/article/view/22/17>
- Arianti, B. F. (2020). The Effect of Independent Commissioner's Moderation of CSR and Institutional Ownership on Tax Avoidance. *Jabe (Journal of Accounting and Business Education)*, 4(2), 98. <https://doi.org/10.26675/jabe.v4i2.8271as>
- Azis, A. A., & Sari, I. R. (2022). Pengaruh Capital Intensity, Sales Growth Dan Kepemilikan Institusional Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Makanan Dan Minuman Yang Terdaftar Di BEI Periode 2017 – 2021. *Transekonomika: Akuntansi, Bisnis Dan Keuangan*, 2(6), 311–324. <https://doi.org/10.55047/transekonomika.v2i6.289>
- Bursa Efek Indonesia. (2022, November). Diambil kembali dari PT. Bursa Efek Indonesia: <http://www.idx.co.id>
- Darsani & Sukartha. (2021). The Effect of Institutional Ownership, Profitability, Leverage and Capital Intensity Ratio on Tax Avoidance. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, 5(1), 13–22.
- Desi, E., & Eny, P. (2022). Pengaruh Profitabilitas, Tingkat Hutang dan Intensitas Aset Tetap terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Ilmiah MEA (Manajemen, Ekonomi, Dan Akuntansi)*, 6(2), 494–512.
- Dharma, N. B. S., & Noviani, N. (2017). Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 18(1), 529–556.
- Harjito, Y., Sari, C. N., & Yulianto, -. (2017). Tax Aggressiveness Seen From Company Characteristics and Corporate Social Responsibility. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 5(2), 77. <https://doi.org/10.21107/jaffa.v5i2.3765>
- Jamaludin, A. (2020). Pengaruh Profitabilitas (ROA), Leverage (LTDER) Dan Intensitas Aktiva Tetap Terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Subsektor Makanan Dan Minuman Yang Terdaftar Di Bei Periode 2015-2017. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 7(1), 77–86. <https://doi.org/https://doi.org/10.34308/eqien.v7i1.120>
- Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh Corporate Governance, Capital Intensity dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance pada Sektor Pertambangan. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20(2), 697. <https://doi.org/10.33087/jiubj.v20i2.997>
- Lanis, R., & Richardson, G. (2015). Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? *Journal of Business Ethics*, 127(2), 439–457. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2052-8>
- Lestari, J., & Solikhah, B. (2019). The Effect of CSR, Tunneling Incentive, Fiscal Loss Compensation, Debt Policy, Profitability, Firm Size to Tax Avoidance. *Accounting Analysis Journal*, 8(1), 31–37. <https://doi.org/10.15294/aaj.v8i1.23103>

- Mahalistianingsih, I., & Yuliandhari, W. S. (2021). Pengaruh Profitabilitas, Agresivitas Pajak dan Slack Resources Terhadap Pengungkapan Corporate Social Responsibility. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 9(3), 479–488. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v9i3.893>
- Mailia, V., & Apollo. (2020). Pengaruh Profitabilitas, Ukuran Perusahaan Dan Capital Intensity Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Manajemen Pendidikan Dan Ilmu Sosial*, 1(2), 506–515. <https://dinastirev.org/JMPIS>
- Mao, C. W. (2019). Effect Of Corporate Social Responsibility On Corporate Tax Avoidance: Evidence From A Matching Approach. *Quality and Quantity*, 53(1), 49–67. <https://doi.org/10.1007/s11135-018-0722-9>
- Minarni. (2020). Peluang Zakat Maal sebagai Sumber Penerimaan Negara dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Indonesia. *Valid Jurnal Ilmiah*, 17(2), 97–110. www.bps.go.id
- Nasution, K. M. P., & Mulyani, S. D. (2020). Pengaruh Intensitas Aset Tetap Dan Intensitas Persediaan Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Pertumbuhan Penjualan Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Seminar Nasional Pakar Ke 3 Tahun 2020, Buku 2: Sosial Dan Humaniora, 2010*, 1–7.
- Nawang Sari, A. (2022). Pengaruh Corporate Social Responsibility Disclosure dan Profitability Terhadap Tax Avoidance di Jakarta Islamic Index (JII) Pada Tahun 2017-2020. *Journal of Accounting Science*, 6(2). <https://doi.org/10.21070/jas.v6i2.1614>
- Nurhalimah, H., Sunarta, K., & Budianti, W. (2020). Pengaruh Corporate Social Responsibility Dan Capital Intensity Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Akademi Akuntansi*, 1(1), 1–12. <https://doi.org/10.22219/jaa.v1i1.6947>
- Nurulita, N. A., & Yulianto, A. (2023). Pengaruh Profitabilitas, Institutional Ownership, Corporate Social Responsibility dan Tunneling Incentive terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Pustaka Nusantara Multidisiplin*, 1(1), 1–10.
- Putra, I. G. L. N. D. C., & Merkusiwati, N. K. L. A. (2016). Pengaruh Komisaris Independen, Leverage, Size Dan Capital Intensity Ratio Pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 17(1), 690–714.
- Putra, R. J., & Rizkillah, A. A. (2022). Effect Tunneling Incentive , Intangible Assets , Profitability on Transfer Pricing Moderation Tax Avoidance. *Budapest International Research Dan Critics Institute Journal (BIRCI-Journal)*, 5, 14373–14383.
- Putringsih, D., Suyono, E., & Eliada, H. (2019). Profitabilitas, Leverage, Komposisi Dewan Komisaris, Komite Audit, Dan Kompensasi Rugi Fiskal Terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Perbankan. *Jurnal Bisnis Dan Akuntansi*, 20(2), 77–92.
- Ramadhan, V., & Wijaya, S. (2020). Alternatif Sumbangan Penanggulangan Bencana Sebagai Pengurang Penghasilan Bruto (Studi Kasus Gempa Lombok). *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara (PKN)*, 2(1), 46–56. <https://doi.org/10.31092/jpkn.v2i1.996>
- Rifai, A., & Atiningsih, S. (2019). Pengaruh Leverage, Profitabilitas, Capital Intensity, Manajemen Laba Terhadap Penghindaran Pajak. *ECONBANK: Journal of Economics and Banking*, 1(2), 135–142. <https://doi.org/10.35829/econbank.v1i2.48>
- Rifan, D. F. (2019). Analisis Penerapan Tunneling Incentive Dan Mekanisme Bonus Terhadap Praktik Penghindaran Pajak. *Fidusia: Jurnal Keuangan Dan Perbankan*, 2(1), 31–37. <https://doi.org/10.24127/jf.v2i1.360>
- Rohmani, R., & Amin, A. (2022). The Effect of Profitability, Company Size, and Sales Growth on Tax Avoidance with Leverage as a Moderating Variable. *Jurnal Penelitian Ilmu Ekonomi*, 7(8), 223–230. <https://www.ijisrt.com/the-effect-of-profitability-company-size-and-sales-growth-on-tax-avoidance-with-leverage-as-a-moderating-variable>
- Sari, M. P., Majidah, E. A., & Raharja, S. (2022). Effect of Bonus Plan, Debt Covenant, Firm Size And Tunneling Incentive On Tax Avoidance With Transfer Pricing As Intervening Variables. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 26(1), 1–9.
- Setiawati, F., & Adi, P. H. (2020). Pengaruh Corporate Social Responsibility Terhadap Tax Avoidance pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar pada Bursa Efek Indonesia Tahun 2014-2017. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Keuangan*, 9(2), 105–116. <https://doi.org/10.32639/jiak.v9i2.451>
- Singgih, R. P., Anisa, S. F., & Permatasari, M. (2022). Analysis of Implementation of Entertainment Tax Collection Policy in the Order to Increase Regional Tax Revenue at the DKI Jakarta Regional Revenue Agency. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 3(3), 328–338. <https://doi.org/10.52728/ijtc.v3i3.533>
- Surbakti, R. A. S. M., Purwanto, E., & Himmah, E. F. (2021). The Influence of Tax Planning and Tunneling Incentive on Transfer Pricing Decisions in Multinational Food and Beverage Companies Sub-Sector Listed on IDX from 2010-2018 Period. *Proceedings of the First International Conference on Science, Technology, Engineering and Industrial Revolution (ICSTEIR 2020)*, 536(Icsteir 2020), 149–155. <https://doi.org/10.2991/assehr.k.210312.022>
- Suripto, S., & Novitaria, N. (2021). Influence of Tunneling Incentive, Risk Management and Company Characteristics on Tax Avoidance with Corporate Social Responsibility Disclosure As a Moderating

- Variable In Mining Companies Listed on IDX. *International Journal of Social Science and Business*, 5(4), 498. <https://doi.org/10.23887/ijssb.v5i4.36981>
- Susanto, A., & Veronica. (2022). Pengaruh Corporate Social Responsibility (CSR) dan Karakteristik Perusahaan terhadap Praktik Penghindaran Pajak Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Riset Dan Jurnal Akuntansi*, 6(1). <https://doi.org/10.55606/jebaku.v2i2.293>
- Undang - Undang No. 7 Tahun 2021 Tentang *Harmonisasi Peraturan Perpajakan*
- Undang - Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang *Perubahan Keempat Atas Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan*
- Undang-Undang Nomor 40 Tahun 2007 Tentang *Perseroan Terbatas Mengenai Tanggung Jawab Sosial dan Lingkungan*