

AGRESIVITAS PAJAK SEBELUM DAN SETELAH KEBIJAKAN PENGAMPUNAN PAJAK DI INDONESIA (STUDI PADA PERUSAHAAN YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA)

Hasmawati

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada
hasma.pink@gmail.com

Wuri Handayani

Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada
wurihandayani@ugm.ac.id

Eko Suwardi

Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk membandingkan tingkat agresivitas pajak perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Untuk mencapai tujuan tersebut, penelitian ini menggunakan metode penelitian kuantitatif, dengan memanfaatkan data laporan laba rugi dan penghitungan pajak penghasilan pada catatan atas laporan keuangan perusahaan. Tingkat agresivitas pajak diukur menggunakan *current effective tax rate* (*current ETR*). Sampel penelitian terdiri dari 45 perusahaan peserta amnesti pajak dan 165 perusahaan yang tidak mengikuti amnesti pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak terdapat perubahan yang signifikan pada tingkat agresivitas pajak perusahaan sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak.

Kata kunci: amnesti pajak, pengampunan pajak, agresivitas pajak, pajak agresif

Abstract

This research aims to compare the tax aggressiveness level of companies listed on the Indonesia Stock Exchange (BEI) before and after the period of tax amnesty policy in Indonesia. To achieve this goal, this research uses quantitative research methods, by using income statement data and income tax calculation on the notes to the company's financial statements. The level of tax aggressiveness is measured using the current effective tax rate (*current ETR*). The research sample consisted of 45 companies participating in tax amnesty and 165 companies that did not participate in tax amnesty. The research results show that there was no significant changes in the companies' tax aggressiveness level before and after the tax amnesty policy.

Keywords: tax amnesty, tax forgiveness, tax aggressiveness, aggressive tax

PENDAHULUAN

Postur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) dalam 5 tahun terakhir menunjukkan dominasi penerimaan perpajakan sebagai sumber utama pendapatan negara. Di tengah upaya menghimpun penerimaan pajak, Direktorat Jenderal Pajak juga harus menghadapi tantangan berupa perilaku atau intensi penghindaran pajak, bahkan penggelapan pajak, oleh wajib pajak. Lazimnya, perusahaan memiliki insentif untuk mengecilkan pajak yang harus dibayar dengan tujuan untuk memaksimalkan penghasilan setelah pajak (Slemrod, 2004). Sementara itu, pemerintah berkepentingan untuk memastikan bahwa wajib pajak telah memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar (Shevlin dkk, 2017). Dengan demikian, terjadi konflik kepentingan antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Salah satu taktik yang biasa digunakan oleh otoritas pajak dalam menghadapi konflik kepentingan dengan wajib pajak ialah dengan memberikan pengampunan pajak dalam periode tertentu (Shevlin dkk, 2017).

Program pengampunan pajak atau amnesti pajak cukup populer diterapkan oleh pemerintah di berbagai negara. Di Amerika Serikat, sejak tahun 1980 hingga 2011 tercatat 117 program amnesti pajak telah dijalankan di 45 negara bagian dan satu distrik. Sebelas negara bagian telah menjalankan program yang sama lebih dari sekali (Mikesell dan Ross, 2012). Di Indonesia, pengampunan pajak telah dilaksanakan sebanyak 3 kali, yakni pada tahun 1964, 1984, dan 2016 (Huda dan Hernoko, 2017). Berdasarkan paragraf konsiderasi Undang-Undang Nomor 11

Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak, pengampunan pajak diberikan untuk meningkatkan kepatuhan dan kesadaran masyarakat dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya karena terdapat harta, baik di dalam maupun di luar negeri yang belum atau belum seluruhnya dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan.

Namun, berbagai penelitian menunjukkan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak justru mengalami penurunan setelah program tersebut dijalankan (Alm dkk, 1990). Hal ini disebabkan antara lain karena persepsi bahwa program tersebut tidak adil bagi wajib pajak yang telah patuh dan adanya harapan bahwa program tersebut akan terulang lagi di masa yang akan datang (Dubin dkk, 1992 dan Uchitelle, 1989). Hasil penelitian Waluyo (2017) juga menunjukkan bahwa pengampunan pajak tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Indonesia.

Sejalan dengan tingkat kepatuhan pajak yang mengalami penurunan, kebijakan pengampunan pajak juga diikuti dengan meningkatnya agresivitas wajib pajak (Shevlin dkk, 2017). Berbagai kajian menunjukkan bahwa aktivitas perencanaan pajak yang agresif oleh perusahaan untuk meminimalkan pembayaran pajak terus meningkat dalam dunia bisnis saat ini (Lanis dan Richardson, 2012). Wajib pajak yang semakin agresif menyebabkan tidak maksimalnya penerimaan pajak karena terdapat potensi pajak yang hilang.

Bercermin pada bukti yang ditemukan pada penelitian sebelumnya, penelitian ini berusaha menemukan bukti

apakah terdapat perbedaan tingkat agresivitas pajak perusahaan sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak di Indonesia. Penelitian dilakukan terhadap perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) untuk periode tahun 2015 dan 2016 (periode sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak).

TINJAUAN PUSTAKA

Pengampunan Pajak

Pengampunan pajak atau dikenal juga dengan istilah amnesti pajak adalah program pemerintah untuk mendorong partisipasi masyarakat untuk secara sukarela membayar kewajiban pajak tahun-tahun sebelumnya tanpa dikenakan sanksi (Mouloud, 2015). Amnesti pajak memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk membayar pajak yang belum dilunasi di masa lalu tanpa dikenakan penalti dan dibebaskan dari tuntutan hukum yang biasanya berlaku jika terjadi penggelapan pajak (Alm dan Beck, 1991; Santoso dan Setiawan, 2009). Amnesti pajak merupakan upaya untuk meningkatkan penerimaan negara tanpa menaikkan pajak dengan cara mendorong pembayar pajak yang nakal dan *nonfilers* untuk membayar pajak sesuai ketentuan (Ross, 1986).

Menurut UU Pengampunan Pajak, pengampunan pajak adalah penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan. Pada program pengampunan pajak tahun 2016, pengampunan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak meliputi

penghapusan pajak yang seharusnya terutang, penghapusan sanksi administrasi perpajakan, serta penghapusan sanksi pidana di bidang perpajakan atas harta yang diperoleh pada tahun 2015 dan sebelumnya yang belum dilaporkan dalam SPT, dengan cara melunasi seluruh tunggakan pajak yang dimiliki dan membayar uang tebusan. Kebijakan pengampunan pajak selama Juli 2016 hingga Maret 2017 diikuti oleh sekitar 973.426 wajib pajak yang mendeklarasikan total harta lebih dari Rp4.800 triliun. Penerimaan negara dari program amnesti pajak mencapai lebih dari Rp135 triliun.

Agresivitas Pajak

Dalam upaya untuk memaksimalkan nilai perusahaan, perusahaan terdorong untuk meminimalkan pajak yang harus dibayar. Dengan kata lain, bertindak agresif dalam perencanaan pajak (Hanlon dan Slemrod, 2008). Agresivitas pajak didefinisikan sebagai upaya manipulasi untuk mengecilkan penghasilan kena pajak melalui perencanaan pajak, baik dengan melibatkan atau tidak melibatkan tindakan penggelapan pajak (Frank dkk, 2009). Perencanaan pajak yang agresif adalah skema perencanaan pajak yang mengecilkan tarif pajak efektif di bawah tarif yang ditentukan pemerintah (Alm, 2014). Dapat disimpulkan bahwa agresivitas pajak merupakan upaya meminimalkan beban pajak dengan tujuan meningkatkan nilai perusahaan melalui laba setelah pajak yang maksimal.

Tingkat agresivitas pajak yang dilakukan perusahaan bergantung pada pertimbangan manfaat penghematan pajak

yang diperoleh dibandingkan dengan ancaman penegakan hukum oleh otoritas pajak dan biaya untuk melakukan penghindaran pajak (Chen dkk, 2010). Selain ancaman terjerat hukum oleh otoritas pajak, perusahaan yang terlalu agresif dalam perencanaan pajak juga menghadapi ancaman dari pasar modal. Secara rata-rata, perusahaan yang diberitakan terlibat dalam perbuatan penghindaran pajak yang bersifat agresif akan mengalami penurunan harga saham (Hanlon dan Slemrod, 2008). Selain itu, struktur kepemilikan perusahaan juga berpengaruh terhadap perilaku perpajakan perusahaan (Desai dan Darmapala, 2008). Tingkat agresivitas pajak perusahaan dengan kepemilikan keluarga lebih rendah dibandingkan tingkat agresivitas pajak perusahaan non-keluarga (Chen dkk, 2010). Di samping itu, besaran insentif (kompensasi) yang diterima oleh manajer pajak perusahaan memiliki korelasi positif yang kuat dengan tingkat agresivitas pajak (Armstrong dkk, 2012).

Dari berbagai penelitian mengenai penghindaran pajak dan agresivitas pajak (antara lain Armstrong dkk, 2012; Chen dkk, 2010; Dyreng dkk, 2008; Dunbar dkk, 2010; Hanlon dan Heitzman, 2010; dan Waegenare dkk, 2010), terdapat beberapa pendekatan yang dapat mengukur tingkat agresivitas pajak perusahaan. Pendekatan-pendekatan tersebut di antaranya *effective tax rate* (ETR), *current effective tax rate* (*current ETR*), *cash effective tax rate* (*cash ETR*), *long-run cash effective tax rate*, *effective tax rate differential*, *book tax differences* (BTD), *permanent book tax differences* (PBTD), dan *tax shelter activity*.

Dari berbagai pendekatan tersebut, penelitian sebelumnya menemukan bahwa *effective tax rate* (ETR) lebih dapat menjelaskan agresivitas pajak, sehingga paling banyak digunakan dalam penelitian (Lanis dan Richardson, 2012). Namun, metode ini juga memiliki kelemahan yaitu beban pajak yang menjadi dasar penghitungan ETR terdiri dari beban pajak kini dan beban pajak tangguhan, sehingga tidak mencerminkan agresivitas pajak yang berupa penundaan pembebanan pajak (Dunbar dkk, 2010). Oleh karena itu, penelitian ini memilih *current ETR* sebagai metode untuk mengukur tingkat agresivitas pajak. *Current ETR* mengakomodasi penundaan pajak yang tidak tergambar dalam metode ETR.

Penelitian Terdahulu

Alm dkk (1990) melakukan eksperimen untuk menguji dampak amnesti pajak terhadap kepatuhan wajib pajak. Eksperimennya didesain sedemikian rupa sehingga merefleksikan sistem perpajakan Amerika Serikat. Eksperimennya dilakukan sebanyak 7 sesi dengan perlakuan yang berbeda-beda. Perlakuan ini merupakan kombinasi antara penegakan hukum, informasi tentang kemungkinan dilakukan amnesti pajak, pemberian amnesti pajak, dan jaminan bahwa amnesti pajak hanya dilakukan sekali. Tingkat kepatuhan rata-rata diukur dari rasio antara penghasilan yang dilaporkan terhadap jumlah penghasilan sesungguhnya. Hasilnya, secara umum tingkat kepatuhan pajak menurun setelah ada pengumuman tentang kemungkinan adanya amnesti pajak dan setelah program tersebut dijalankan, kecuali jika program

tersebut diikuti oleh tindakan penegakan hukum yang lebih ketat. Penurunan ini diperlihatkan oleh wajib pajak yang tingkat kepatuhannya berada di level menengah. Sementara itu, wajib pajak yang telah sepenuhnya patuh atau tidak patuh sama sekali tidak menunjukkan adanya efek pengampunan pajak terhadap kepatuhan pajak mereka.

Penelitian lain dilakukan oleh Alm dan Beck (1993) dengan menggunakan metode *time series* untuk melihat dampak jangka panjang dari amnesti pajak tahun 1985 di Colorado. Program amnesti pajak di Colorado ini memberikan kesempatan bagi wajib pajak untuk membayar pajak yang belum dibayar di masa lalu tanpa dikenai sanksi. Program ini dipromosikan secara besar-besaran sebagai kesempatan terakhir sebelum tindakan penegakan hukum dilakukan. Metode *time series* menganalisis tren di masa lalu untuk memprediksi tren di masa mendatang. Penelitiannya dimulai dari pendekatan yang sederhana hingga prosedur yang lebih kompleks. Semua pendekatan menunjukkan hasil yang sama. Amnesti pajak di Colorado tidak memberikan dampak terhadap tren pemungutan pajak. Program ini tidak memengaruhi keputusan wajib pajak terkait kepatuhan mereka.

Selain itu, amnesti pajak juga terbukti berdampak terhadap agresivitas wajib pajak. Shevlin dkk (2017) menggunakan data dalam penelitian Mikesell dan Ross (2012) untuk menguji respon perusahaan terhadap program pengampunan pajak. Shevlin dkk (2017) mengkhususkan penelitiannya pada program pengampunan pajak atas pajak penghasilan dan mengabaikan jenis

amnesti pajak lainnya. Tingkat agresivitas digambarkan oleh *State Effective Tax Rate (STATE ETR)* yang diukur dari beban pajak dibagi pendapatan domestik sebelum pajak atau pendapatan sebelum pajak jika pendapatan domestik dan pendapatan luar negeri tidak dapat dipisahkan. Di negara bagian yang melaksanakan amnesti pajak, terjadi peningkatan selisih antara tarif pajak menurut undang-undang dengan rata-rata *STATE ETR*. Artinya, wajib pajak menunjukkan penurunan *STATE ETR* setelah program pengampunan pajak. Dengan kata lain, ada peningkatan agresivitas wajib pajak pasca pengampunan pajak. *STATE ETR* juga lebih rendah secara progresif untuk setiap pengulangan program pengampunan pajak. Secara keseluruhan, program pengampunan pajak berasosiasi positif dengan agresivitas wajib pajak.

Dalam konteks Indonesia, Waluyo (2017) meneliti pengaruh amnesti pajak dan sistem administrasi perpajakan (*e-billing* dan *e-filing*) terhadap kepatuhan wajib pajak di Indonesia. Penelitiannya dilakukan melalui survei terhadap 121 responden yang merupakan wajib pajak orang pribadi yang mengikuti program amnesti pajak, membayar pajak melalui *e-billing*, dan melaporkan pajak melalui *e-filing* (menggunakan *purposive sampling*). Hasil pengujian menunjukkan bahwa amnesti pajak tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Indonesia. Sebaliknya, *e-billing* dan *e-filing* berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak.

Celah Literatur

Penelitian ini berusaha untuk mengisi celah literatur yang ada. Pertama, umumnya penelitian dilakukan terhadap kepatuhan pajak pasca pengampunan pajak yang sebagian besar dilakukan terhadap wajib pajak di negara maju, khususnya di Amerika Serikat. Sistem dan kondisi perpajakan di Amerika Serikat berbeda dengan perpajakan di Indonesia. Selama periode tahun 2008 – 2010, tingkat kepatuhan wajib pajak di Amerika Serikat mencapai 83,7%. Dalam periode yang sama, tingkat kepatuhan penyampaian SPT PPh (kepatuhan formal) wajib pajak di Indonesia berada di kisaran 58,16%, dan mencapai 63,15% pada tahun 2016.

Kedua, penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Shevlin dkk (2017) membandingkan rata-rata tingkat agresivitas pajak perusahaan yang beroperasi di negara bagian yang menerapkan pengampunan pajak dengan perusahaan yang beroperasi di negara bagian yang tidak menerapkan pengampunan pajak. Sementara itu, penelitian ini menganalisis tingkat agresivitas pajak perusahaan peserta amnesti pajak dan bukan peserta amnesti pajak yang beroperasi di negara yang sama.

Ketiga, penelitian Shevlin dkk (2017) mengukur tingkat agresivitas pajak perusahaan menggunakan *effective tax rate* (ETR). Namun, ETR memiliki kelemahan, yaitu ETR tidak dapat menjelaskan agresivitas pajak yang berupa penangguhan pajak ke periode berikutnya, sehingga agresivitas pajak yang dihasilkan dapat lebih rendah (Dunbar dkk, 2010). Penelitian ini mengukur agresivitas pajak menggunakan *current ETR*. *Current ETR*

mengukur agresivitas pajak menggunakan data beban pajak kini perusahaan. Beban pajak kini mencerminkan besarnya pajak penghasilan yang benar-benar dibayar perusahaan pada suatu tahun.

METODE PENELITIAN

Pengembangan Hipotesis

Penelitian Shevlin dkk (2017) menunjukkan bahwa terdapat asosiasi positif antara program pengampunan pajak dengan agresivitas wajib pajak. Rata-rata tarif pajak efektif perusahaan di negara yang melakukan amnesti pajak mengalami penurunan pasca pengampunan pajak. Hal ini sejalan dengan penelitian lain terkait kepatuhan pajak yang menunjukkan korelasi negatif antara amnesti pajak dengan kepatuhan pajak (Alm dkk, 1990). Di sisi lain, program pengampunan pajak biasanya disertai persepsi tentang peningkatan penegakan hukum, membuat wajib pajak harus mempertimbangkan biaya dan manfaat dari perencanaan pajak yang agresif. Hal ini dapat mendorong wajib pajak menurunkan tingkat agresivitasnya (Alm dan Beck, 1991).

Program pengampunan pajak di Indonesia diikuti dengan berbagai program untuk mendorong kepatuhan dan penerimaan pajak, seperti kewajiban melaporkan penempatan dan pemanfaatan harta tambahan serta sanksi atas harta yang belum dilaporkan (UU No. 11 Tahun 2016), keterbukaan informasi perbankan untuk keperluan perpajakan (UU No. 9 Tahun 2017), dan pertukaran informasi keuangan antarnegara secara otomatis. Hal ini mengarahkan penelitian ini untuk mengembangkan hipotesis pertama sebagai berikut.

H1: Terdapat perbedaan tingkat agresivitas pajak pada perusahaan peserta amnesti pajak sebelum dan setelah memperoleh pengampunan pajak.

Sementara itu, kebijakan pengampunan pajak dipandang tidak adil terhadap wajib pajak yang telah patuh (Dubin dkk, 1992 dan Said, 2017). Hal ini dapat mengubah persepsi tentang kepatuhan pajak dan membuat wajib pajak menjadi tidak patuh karena cenderung menunggu program amnesti pajak berikutnya. Persepsi tidak adil tersebut dapat mendorong wajib pajak yang tidak mengikuti pengampunan pajak akan menjadi agresif dalam perencanaan pajaknya. Oleh karena itu, hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut.

H2: Terdapat perbedaan tingkat agresivitas pajak pada perusahaan yang tidak mengikuti amnesti pajak sebelum dan setelah program pengampunan pajak.

Pengukuran Variabel

Dalam penelitian ini agresivitas pajak diukur menggunakan *current* ETR, yaitu rasio pajak penghasilan kini terhadap laba sebelum pajak perusahaan. *Current* ETR yang semakin mendekati nol menunjukkan bahwa perusahaan semakin agresif. Sebaliknya, *current* ETR yang semakin mendekati tarif pajak penghasilan badan menurut ketentuan menunjukkan bahwa perusahaan semakin patuh (tidak agresif) (Dunbar, 2010).

Penghitungan *current* ETR mengadopsi dari Dunbar (2010) sebagai berikut:

$$\text{Current ETR}_t = \frac{\text{Current Tax Expense}_t}{\text{Pre - Tax Income}_t}$$

Keterangan:

Current ETR_t = tarif pajak efektif pada tahun t

$\text{Current Tax Expense}_t$ = beban pajak penghasilan kini pada tahun t

$\text{Pre - Tax Income}_t$ = laba sebelum pajak pada tahun t

Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian adalah data sekunder, yakni data laporan laba rugi dan data penghitungan pajak kini pada catatan atas laporan keuangan perusahaan, yang diperoleh dari publikasi laporan keuangan emiten pada laman Bursa Efek Indonesia. Partisipasi dalam amnesti pajak diidentifikasi dengan meneliti catatan atas laporan keuangan masing-masing perusahaan. Mengingat amnesti pajak dilakukan pada tahun 2016, maka pengambilan data dilakukan untuk tahun 2015 dan 2016 (sebelum dan setelah amnesti pajak).

Populasi, Sampel, dan Metode Pemilihan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di BEI sejumlah 568 perusahaan per tanggal 20 Maret 2018. Perusahaan yang menjadi sampel ditentukan dengan teknik *purposive sampling*, untuk mendapatkan sampel yang sesuai dengan kriteria yang telah ditentukan (Cooper dan Schindler, 2014). Kriteria pemilihan sampel sebagai berikut:

1. pada saat penelitian, perusahaan masih terdaftar di Bursa Efek Indonesia;
2. perusahaan telah melaporkan laporan keuangan tahun 2015 dan 2016 ke BEI;
3. perusahaan tidak mengalami rugi untuk tahun yang diteliti;

4. seluruh atau sebagian besar pendapatan perusahaan bukan merupakan objek Pajak Penghasilan Final;
5. perusahaan tidak memiliki dan memanfaatkan kompensasi kerugian fiskal dari tahun-tahun sebelumnya pada tahun yang diteliti;
6. perusahaan dikenakan tarif Pajak Penghasilan yang sama untuk semua tahun yang diteliti; dan
7. Perusahaan memiliki data lengkap terkait variabel yang digunakan dalam penelitian.

Berdasarkan kriteria tersebut, diperoleh 210 perusahaan yang menjadi sampel penelitian, terdiri dari 45 perusahaan peserta amnesti pajak dan 165 perusahaan nonpeserta amnesti pajak. Dari 210 perusahaan tersebut, 88 perusahaan bergerak di sektor usaha manufaktur, 103 perusahaan di sektor usaha jasa, 12 perusahaan di sektor usaha perdagangan besar, dan 7 perusahaan bergerak di sektor usaha perdagangan eceran.

ANALISIS DATA

Deskripsi Data Kuantitatif

Sampel penelitian terdiri dari 2 kelompok, yakni kelompok sampel peserta amnesti pajak dan kelompok sampel nonpeserta amnesti pajak. Kelompok sampel pertama terdiri dari 45 perusahaan, dengan rata-rata *current* ETR tahun 2015 sebesar 0,292 dan 0,276 pada tahun 2016. *Current* ETR terendah tahun 2015 sebesar 0,080 dan tertinggi sebesar 0,757. Sedangkan pada tahun 2016, *current* ETR terendah sebesar 0,012 dan tertinggi 0,875.

Kelompok sampel kedua terdiri dari 165 perusahaan. Namun, 9 di antaranya memiliki *current* ETR lebih dari 1. Tarif

pajak efektif yang kurang dari 0 atau lebih dari 1 dapat terjadi karena perbedaan akuntansi dan pajak (koreksi fiskal) atau perubahan operasional (seperti restrukturisasi atau adanya *goodwill*), di luar kendali *tax planning* perusahaan (Shevlin dkk, 2017). Dengan demikian, tersisa 156 perusahaan yang menjadi sampel penelitian. Dari jumlah tersebut, rata-rata *current* ETR tahun 2015 sebesar 0,275 dan 0,266 pada tahun 2016. *Current* ETR terendah dan tertinggi tahun 2015 masing-masing sebesar 0,032 dan 0,839, sedangkan pada tahun 2016 *current* ETR terendah sebesar 0,008 dan tertinggi 0,892.

Jika dibandingkan dengan tarif Pajak Penghasilan (PPh) Badan sebesar 25%, rata-rata tarif pajak efektif ini perusahaan pada tahun 2015 dan 2016 lebih tinggi dari tarif pajak yang berlaku. Hal ini mengindikasikan bahwa secara umum perusahaan yang terdaftar di BEI tidak agresif dalam perencanaan pajaknya. Namun demikian, jika ditelusuri pada tingkat perusahaan, terdapat 93 perusahaan pada tahun 2015 dan 91 perusahaan pada tahun 2016 yang memiliki *current* ETR di bawah tarif pajak yang berlaku. Dengan demikian, meskipun secara keseluruhan perusahaan tergolong patuh, namun masih terdapat sejumlah perusahaan yang tergolong agresif dalam perencanaan pajaknya.

Uji Normalitas

Uji normalitas adalah prosedur statistik yang dilakukan untuk menguji apakah sebaran dari sekelompok data acak pada variabel yang diteliti berdistribusi normal atau tidak (D'Agostino dkk, 1990). Prosedur ini diperlukan untuk menentukan

jenis pengujian statistik yang sesuai, apakah menggunakan pengujian statistik parametrik atau pengujian statistik nonparametrik. Dalam uji normalitas, hipotesis nol (H_0) ialah data berdistribusi normal dan hipotesis alternatif (H_a) ialah data tidak berdistribusi normal.

Hasil uji statistik pada tingkat kesalahan 5% ($\alpha=0,05$) menunjukkan bahwa data *current* ETR tahun 2015 dan 2016 tidak berdistribusi normal untuk kedua kelompok sampel. Uji normalitas menggunakan Kolmogorov-Smirnov menghasilkan nilai sig 0,000 untuk semua kelompok sampel. Nilai sig $0,000 < \alpha=0,05$ berarti menolak H_0 dan menerima H_a , atau dengan kata lain data tidak berdistribusi normal. Oleh karena itu, pengujian hipotesis akan dilakukan dengan statistik nonparametrik menggunakan uji Wilcoxon Signed Rank.

Uji Wilcoxon Signed Rank

Hipotesis nol (H_0) adalah *current* ETR sebelum amnesti pajak dan *current* ETR setelah amnesti pajak tidak berbeda, sedangkan hipotesis alternatif (H_a) adalah *current* ETR sebelum amnesti pajak dan *current* ETR setelah amnesti pajak berbeda. Berikut ini disajikan hasil pengujian statistik untuk masing-masing kelompok sampel. Syarat penerimaan hipotesis alternatif yaitu jika $|z \text{ hitung}| > |z \text{ tabel}|$ atau jika $p\text{-value (sig)} < \alpha=0,05$, maka menerima H_a dan menolak H_0 . Sebaliknya, jika $|z \text{ hitung}| < |z \text{ tabel}|$ atau jika $p\text{-value (sig)} > \alpha=0,05$, maka menolak H_a dan menerima H_0 . Berdasarkan tabel kurva normal (tabel z), nilai z untuk taraf signifikansi 0,05 pengujian dua sisi yaitu 1,96 ($z \text{ tabel} = 1,96$).

Hasil pengujian statistik untuk kelompok sampel peserta amnesti pajak menghasilkan nilai z sebesar -1,445 dan sig. (2-tailed) sebesar 0,148. Karena z hitung $|1,445| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,148 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan yang signifikan antara *current* ETR perusahaan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel peserta amnesti pajak.

Hasil pengujian statistik untuk kelompok sampel nonpeserta amnesti pajak menghasilkan nilai z sebesar -1,930 dan Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,054. Karena z hitung $|1,930| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,054 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan yang signifikan antara *current* ETR perusahaan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel nonpeserta amnesti pajak.

Selanjutnya, untuk mengetahui apakah tidak adanya perubahan tingkat agresivitas pajak sebelum dan setelah amnesti pajak berlaku untuk seluruh sektor usaha atau hanya pada sektor usaha tertentu, dilakukan pengujian untuk masing-masing sektor usaha. Kelompok sektor usaha perusahaan mengikuti kategori aktivitas bisnis utama perusahaan menurut BEI. Selanjutnya diperoleh 4 kelompok sektor usaha, yakni manufaktur, jasa, perdagangan besar, dan perdagangan eceran.

Hasil pengujian statistik kelompok sampel sektor usaha manufaktur menghasilkan nilai z sebesar -1,392 dan Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,164. Karena z hitung $|1,392| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,164 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan

Current ETR yang signifikan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel sektor usaha manufaktur.

Hasil pengujian statistik kelompok sampel sektor usaha jasa menghasilkan nilai z sebesar -1,836 dan Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,066. Karena z hitung $|1,836| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,066 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan *current ETR* yang signifikan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel sektor usaha jasa.

Hasil pengujian statistik kelompok sampel sektor usaha perdagangan besar menghasilkan nilai z sebesar -1,376 dan Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,169. Karena z hitung $|1,376| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,169 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan *current ETR* yang signifikan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel sektor usaha perdagangan besar.

Hasil pengujian statistik kelompok sampel sektor usaha perdagangan eceran menghasilkan nilai z sebesar -0,943 dan Asymp. Sig. (2-tailed) sebesar 0,345 (tabel 4.14). Karena z hitung $|0,943| < |1,96|$ atau $p\text{-value } 0,345 > \alpha=0,05$, maka H_a ditolak. Dengan kata lain, tidak ada perbedaan *current ETR* yang signifikan sebelum dan setelah amnesti pajak pada kelompok sampel sektor usaha perdagangan eceran.

Analisis Data Kuantitatif

Berdasarkan data *current ETR* perusahaan, secara umum perusahaan yang terdaftar di BEI memiliki tarif pajak efektif kini yang lebih tinggi dari tarif Pajak Penghasilan badan yang berlaku, baik sebelum maupun setelah amnesti

pajak. Dengan demikian, secara rata-rata perusahaan tidak agresif. Namun, jika ditelusuri pada tingkat sektor usaha, tampak bahwa sektor usaha perdagangan eceran memiliki tarif pajak efektif kini yang lebih rendah dari 25%. Selanjutnya, jika ditelusuri pada tingkat perusahaan, terdapat 93 perusahaan pada tahun 2015 dan 91 perusahaan pada tahun 2016 dari 201 perusahaan yang diteliti memiliki *current ETR* di bawah tarif pajak yang berlaku. Hal ini berarti, masih ada sekitar 45% perusahaan yang dapat diduga berlaku agresif dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya.

Pascaamnesti pajak, secara rata-rata terjadi penurunan tarif pajak efektif kini pada kelompok sampel selain sektor usaha perdagangan eceran. Tarif pajak efektif kini (*current ETR*) dalam penelitian ini merupakan ukuran tingkat agresivitas pajak perusahaan. Tarif pajak efektif kini yang semakin rendah menunjukkan tingkat agresivitas pajak yang semakin tinggi. Dengan demikian, hasil analisis data kuantitatif yang menunjukkan bahwa terjadi penurunan tarif pajak efektif kini setelah amnesti pajak mencerminkan bahwa perusahaan menjadi semakin agresif pascaamnesti pajak. Namun, penurunan tarif pajak efektif kini ini tidak menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan secara statistik. Hasil uji statistik menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan tarif pajak efektif kini perusahaan sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak. Artinya, tidak ada perubahan tingkat agresivitas pajak perusahaan sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak.

Hal yang berbeda ditunjukkan oleh perusahaan yang bergerak di bidang usaha perdagangan eceran. Tarif pajak efektif mengalami kenaikan pascaamnesti pajak, yang berarti terjadi penurunan tingkat agresivitas pajak. Namun, tarif pajak efektif pada kedua tahun tersebut berada di bawah tarif PPh Pasal Badan yang berlaku sebesar 25%. Meskipun demikian, hasil uji statistik menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan pada tarif pajak efektif sebelum dan setelah kebijakan pengampunan pajak untuk sektor usaha perdagangan eceran.

Hal ini sejalan dengan hasil penelitian Waluyo (2017) yang meneliti pengaruh kebijakan pengampunan pajak terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi di Indonesia. Kebijakan pengampunan pajak tidak mempengaruhi keputusan wajib pajak orang pribadi untuk menjadi lebih patuh. Demikian pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Alm dan Beck (1993) bahwa amnesti pajak di Colorado tidak berpengaruh terhadap kepatuhan wajib pajak sehingga tidak mampu menghasilkan tambahan penerimaan pajak untuk jangka panjang yang signifikan. Berbeda halnya dengan hasil penelitian Alm dkk (1990) yang mengemukakan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak mengalami penurunan setelah pengampunan pajak kecuali jika pengampunan pajak tersebut diikuti dengan penegakan hukum yang semakin meningkat. Namun, penurunan tersebut hanya terlihat pada wajib pajak dengan tingkat kepatuhan rata-rata (menengah). Demikian pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Shevlin dkk (2017) di Amerika Serikat, bahwa rata-rata tarif

pajak efektif perusahaan di negara bagian yang menerapkan pengampunan pajak lebih rendah daripada perusahaan di negara bagian yang tidak menerapkan pengampunan pajak. Namun demikian, jika dilakukan pemisahan antara perusahaan besar dan perusahaan kecil, terlihat bahwa perubahan signifikan hanya terjadi pada perusahaan menengah dan kecil, sedangkan pada perusahaan besar, tidak signifikan.

PEMBAHASAN

Umumnya kebijakan pengampunan pajak dimaksudkan untuk meningkatkan kesadaran dan kepatuhan masyarakat dalam melaksanakan hak dan kewajiban perpajakannya. Namun, kebijakan ini juga ditengarai dapat menyebabkan menurunnya tingkat kepatuhan masyarakat, sebagaimana diuraikan dalam berbagai literatur. Harapan bahwa kepatuhan wajib pajak akan meningkat pascaamnesti pajak didasarkan pada pertimbangan bahwa periode pascaamnesti pajak merupakan titik awal baru bagi wajib pajak. Keresahan tentang tunggakan pajak di masa lalu dan ancaman penegakan hukum menjadi lenyap. Selain itu, amnesti pajak juga menghasilkan tambahan basis data perpajakan berupa data harta wajib pajak, yang dapat menjadi basis pemajakan baru, sehingga diharapkan terjadi efek jangka panjang bagi penerimaan pajak.

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa terdapat kecenderungan wajib pajak berupaya untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayar. Upaya untuk meminimalkan tersebut mendorong wajib pajak untuk

berperilaku agresif dalam perencanaan dan pemenuhan kewajiban perpajakannya. Hadirnya amnesti pajak yang salah satunya menghasilkan basis data tambahan diduga dapat mempersempit ruang untuk penghindaran pajak maupun penggelapan pajak. Dengan demikian, diharapkan bahwa amnesti pajak diikuti oleh penurunan tingkat agresivitas pajak.

Kebijakan pengampunan pajak tahun 2016 lalu diikuti oleh sekitar 149 perusahaan dari total 568 perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Penelitian ini menemukan bukti bahwa secara statistik, tidak terdapat perubahan yang signifikan pada tingkat agresivitas pajak perusahaan setelah amnesti pajak dibandingkan periode sebelum adanya kebijakan tersebut. Tingkat agresivitas pajak yang diukur menggunakan *current ETR* menunjukkan bahwa secara rata-rata terjadi penurunan *current ETR* setelah amnesti pajak. Dengan kata lain, agresivitas pajak meningkat pascaamnesti pajak. Namun peningkatan tersebut tidak bermakna signifikan secara statistik. Dengan demikian, hipotesis penelitian tidak dapat diterima, baik hipotesis pertama maupun hipotesis kedua. Artinya, tidak terdapat perubahan tingkat agresivitas pajak perusahaan yang terdaftar di BEI setelah pengampunan pajak.

Perilaku agresif wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan dapat menggambarkan tingkat kepatuhan material. Perilaku yang semakin agresif mencerminkan tingkat kepatuhan pajak yang semakin rendah. Tingkat agresivitas pajak yang tidak berubah signifikan pascaamnesti pajak menunjukkan bahwa adanya kebijakan pengampunan pajak

tidak membawa perubahan pada tingkat kepatuhan material wajib pajak.

Jika tidak ada perubahan yang signifikan pada perencanaan pajak perusahaan pascaamnesti pajak, maka otoritas pajak masih menghadapi tantangan yang sama dalam pengawasan wajib pajak. Bedanya, DJP kini memiliki tambahan data hasil amnesti pajak. Tantangan selanjutnya adalah bagaimana memanfaatkan data-data tersebut.

Pascaprogram Pengampunan Pajak

Amnesti pajak merupakan upaya pemerintah untuk memindahkan wajib pajak dari kelompok wajib pajak tidak patuh ke kelompok wajib pajak patuh. Amnesti pajak juga menjadi jembatan menuju sistem perpajakan baru. Oleh karena itu, amnesti pajak idealnya diikuti dengan sebuah perubahan besar dalam kebijakan perpajakan yang telah ada. Meskipun rancangan perubahan perundang-undangan perpajakan telah dicanangkan oleh pemerintah, namun terdapat jeda waktu yang cukup lama dari amnesti pajak. Oleh karena itu, pemerintah atau Direktorat Jenderal Pajak perlu mengupayakan agar undang-undang pajak yang baru segera diundangkan.

Selain itu, untuk mempersempit ruang wajib pajak untuk melakukan perencanaan pajak yang agresif, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) perlu secara terus menerus meninjau peraturan perpajakan yang telah ada. Untuk memberikan kepastian hukum bagi DJP dan wajib pajak, ketentuan perpajakan sebaiknya mengatur dengan jelas dan detail, sehingga ruang untuk terjadinya *dispute* akibat perbedaan penafsiran dan *grey area* dapat

dipersempit. Pascaamnesti pajak, wajib pajak memulai lembaran baru, diharapkan agar ruang bagi terjadinya *dispute* juga semakin sempit.

DJP perlu konsisten terhadap konsekuensi amnesti pajak dengan tidak melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang telah memperoleh pengampunan pajak untuk tahun 2015 dan sebelumnya. Sebagai bentuk keadilan bagi peserta amnesti pajak, DJP perlu memfokuskan pengawasan dan pemeriksaan bagi wajib pajak yang tidak mengikuti amnesti pajak. Namun, pemeriksaan ini sebaiknya dilakukan secara efektif agar dapat memberikan efek jera bagi seluruh wajib pajak. Di samping itu, DJP juga perlu konsisten melaksanakan amanat Pasal 18 UU Pengampunan Pajak mengenai konsekuensi atas harta yang belum atau kurang diungkap oleh wajib pajak peserta amnesti pajak maupun wajib pajak yang tidak mengikuti pengampunan pajak.

Dalam rangka memberikan pelayanan dan pengawasan yang lebih baik, DJP dapat mempertimbangkan untuk melakukan segmentasi dalam pengawasan wajib pajak. Sistem perpajakan *self-assessment* yang dianut di Indonesia membutuhkan kepatuhan sukarela yang tinggi dari wajib pajak. Upaya untuk membangun kepatuhan sukarela ini salah satunya ialah melalui pengampunan pajak. Namun di sisi lain, untuk menjaga kepatuhan sukarela ini, DJP tetap harus melakukan penegakan hukum yang efisien dan efektif.

KESIMPULAN

Pajak yang merupakan salah satu beban bagi perusahaan menyebabkan penghasilan bersih perusahaan menjadi lebih kecil. Oleh karena itu, perusahaan termotivasi untuk melakukan praktik perencanaan pajak yang agresif untuk meminimalkan beban pajak. Salah satu taktik yang biasa digunakan pemerintah untuk mengatasinya ialah dengan pengampunan pajak. Hasil analisis data menunjukkan bahwa kebijakan pengampunan pajak di Indonesia tidak menyebabkan perubahan pada tingkat agresivitas pajak yang diukur menggunakan *current effective tax rate* atas perusahaan yang terdaftar di BEI.

Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki keterbatasan yaitu membatasi objek penelitian pada perusahaan yang terdaftar di BEI. Sampel penelitian merupakan perusahaan yang memperdagangkan sahamnya di bursa, yang proporsinya kurang dari 1% dari keseluruhan perusahaan yang ada di Indonesia. Akibatnya, penelitian ini tidak dapat merepresentasikan seluruh perusahaan sebagai wajib pajak di Indonesia. Oleh karena itu, disarankan agar penelitian serupa juga dilakukan terhadap kelompok wajib pajak yang lain, seperti perusahaan kecil dan orang pribadi.

DAFTAR PUSTAKA

- Alm, James. 2014. "Does Uncertain Tax System Encourage Aggressive Tax Planning?" *Economic Analysis and Policy*, 44, 30-38.
- Alm, James dan William Beck. 1991. "Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties."

- Southern Economic Journal*, Vol. 57, No. 4, pp. 1043-1053.
- Alm, James, Michael McKee, dan William Beck. 1990. "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance." *National Tax Journal*, Vol. 43 No. 1 pp.23-37.
- Armstrong, Christopher S, Jennifer L. Blouin, dan David P. Larcker. 2012. "The Incentives for Tax Planning." *Journal of Accounting and Economics*, 53, 391-411.
- Chen, Shuping, Xia Chen, Qiang Cheng, dan Terry Shevlin. 2010. "Are Family Firms More Tax Aggressive than Non-Family Firms?" *Journal of Financial Economics*, 95, 41-61.
- Cooper, Donald R. dan Pamela S. Schindler. 2014. Business Research Methods. Twelfth Edition. *The McGraw-Hill*.
- D'Agostino, Ralph B., Albert Belanger, Ralph D'Agostino dan Jr. 1990. "A Suggestion for Using Powerful and Informative Tests of Normality." *The American Statistician*, Vol. 44, No.4, pp. 316-321.
- Desai, Mihir A. dan Dhammika Dharmapala. 2008. Tax and Corporate Governance: An Economic Approach.
- Direktorat Jenderal Anggaran. 2017. Informasi Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara 2018. Jakarta.
- Donaldson, Thomas dan Lee E. Preston. 1995. "The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications." *The Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 1, 65-91.
- Dubin, Jeffrey A., Michael J. Greetz, dan Louis L. Wilde. 1992. "State Income Tax Amnesties: Causes." *The Quarterly Journal of Economics*, Vol. 107 No. 3, pp. 1057-1070.
- Dunbar, Amy, Danielle M. Higgins, John D. Phillips, dan George A. Plesko. 2010. "What Do Measures of Tax Aggressiveness Measure?" *Annual Conference on Taxation*, Vol. 103, pp. 18-26.
- Dyreg, Scott D., Michelle Hanlon, dan Edward L. Maydew. 2008. "Long-Run Corporate Tax Avoidance." *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 1, pp. 61-82.
- Freeman, R. Edward, Andrew C. Wicks, dan Bidhan Parmar. 2004. "Stakeholder Theory and The Corporate Objective Revisited." *Organization Science*, Vol. 15, No. 3, pp. 364-369.
- Frank, Mary Margaret, Luann J. Lynch, dan Sonja Olhoft Rego. 2009. "Tax Reporting Aggressiveness and Its Relation to Aggressive Financial Reporting." *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 2, pp. 467-496.
- Hanlon, Michelle dan Shane Heitzman. 2010. "A Review of tax Research." *Journal of Accounting and Economics*, 50, 127-178.
- Hanlon, Michelle dan Joel Slemrod. 2008. "What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News About Tax Shelter Involvement." *Journal of Public Economics*. 93, 125-141.
- Huda, Mokhammad Khoiril, dan Agus Yudha Hernoko. 2017. "Tax Amnesties in Indonesia and Other Countries: Opportunities and Challenges." *Asian Social Science*, Vol.13, No. 7.
- Internal Revenue Services. 2016. Tax Gap Estimates for Tax Years 2008-2010.
- Lanis, Roman dan Grant Richardson. 2012. "Corporate Social Responsibility and Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis." *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 86-108.
- Mikesell, John L. dan Justin M. Ross. 2012. "Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems." *National Tax Journal*, 65 (3), 529-562.
- Mouloud, Melikaoui. 2015. "The Tax Amnesty Program: as Tool to Adjust the Shadow Economy; the International

- Experiences.” *Global Advanced research Journal of Economics, Accounting, and Finance*, Vol. 3 (2) pp. 017-025.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 206.2/PMK.01/2014 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.
- Ross, Bonnie G. 1986. “Federal Tax Amnesty: Reflecting on The States’ Experiences.” *The Tax Lawyer*, Vol. 40 No. 1 pp. 145-184.
- Said, Emmiryan Wasrinil. 2017. “Tax Policy in Action: 2016 Tax Amnesty Experience of the Republic of Indonesia.” *Laws*, 6, 16.
- Santoso, Urip dan Justina M. Setiawan. 2009. “Tax Amnesty dan Pelaksanaannya di Beberapa Negara: Perspektif bagi Pebisnis Indonesia.” *Sosiohumaniora*, Vol. 11 No. 2, 111-125.
- Shevlin, Terry, Jacob Thornock, dan Braden Williams. 2017. “An Examination of Firms’ Responses to Tax Forgiveness.” *Review of Accounting Studies*, Vol. 22, No. 2, pp. 577-607.
- Slemrod, Joel. 2004. “The Economics of Corporate Tax Selfishness.” Ross School of Business Working Paper Series, Working Paper No. 918.
- Uchitelle, Elliot. 1989. “The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries.”
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.
- Waegenare, Anja De, Richard C. Sansing, dan J. Wielhouwer. 2010. “Financial Accounting Measures of Tax Reporting Aggressiveness.” *Tuck School of Business Working Paper* No. 2010-83.
- Waluyo. 2017. “Tax Amnesty and Tax Administration System: An Empirical Study in Indonesia.” *European Research Studies Journal*, Volume XX, pp. 548-556.