

Analisis Perubahan Tarif Pajak Terhadap Penghindaran Pajak

Analysis of Tax Rate Changes to Tax Avoidance

Abstrak

Tujuan riset ini untuk menganalisis dampak perubahan tarif *tax* perusahaan terhadap tingkat penghindaran *tax*. Obyek riset ini adalah usaha manufaktur di Bursa Efek Indonesia (BEI). *Purposive sampling* digunakan untuk memilih sampel dan diperoleh 49 sampel sedangkan data yang diolah adalah 147. Alat analisis menggunakan uji beda *Non Paramaratrix T-test*. Tiga *proxy* digunakan untuk penghindaran *tax*, yaitu: *Cash Effective Tax Rate (ETR)*, *Current ETR*, serta *Book Tax Gap (BTG)*. Hasil riset menemukan adanya tingkat penghindaran *tax* yang berbeda sebelum dan setelah perubahan tarif *tax company*. Penghindaran pajak yang di *proxy* dengan *Current dan Cash ETR* mempunyai derajat penghindaran *tax* yang semakin tinggi atau meningkat setelah adanya perubahan tarif *tax badan*. Sedangkan pengukuran dengan *BTG* menunjukkan bahwa tingkat penghindaran *tax* semakin rendah atau berkurang setelah adanya perubahan tarif pajak badan.

Kata kunci: *Book Tax Gap, Cash ETR, Current ETR, Change Tax Rate.*

Abstract

The purpose of this research is to analyze the impact of changes in corporate tax rates on the level of tax avoidance. The object of this research is the manufacturing business on the Indonesia Stock Exchange (IDX). Purposive sampling was used to select the sample and 49 samples were obtained while the data processed were 147. The analysis tool used the Non-Paramaratrix T-test. Three proxies are used for tax avoidance, namely: Cash Effective Tax Rate (ETR), Current ETR, and Book Tax Gap (BTG). The results of the research found that there were different levels of tax avoidance before and after the change in company tax rates. Tax avoidance that is proxied with Current and Cash ETR has a higher degree of tax avoidance or increases after changes in corporate tax rates. Meanwhile, the measurement with BTG shows that the level of tax avoidance is lower or reduced after the change in the corporate tax rate.

Keywords: *Book Tax Gap, Cash ETR, Current ETR, Change Tax Rate.*

Kiryanto,
*Accounting Department,
Faculty of Economics
Universitas Islam Sultan
Agung,, Semarang,
Indonesia*

Surel Korespondensi:
kiryanto@unissula.ac.id

PENDAHULUAN

Berdasarkan UU No. 16 Tahun 2009 *tax* merupakan tanggungjawab setiap orang atau lembaga kepada negara dan hasilnya digunakan untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Pajak memiliki peran penting bagi negara sebagai fungsi anggaran, yaitu: sebagai sumber utama penerimaan *tax* untuk mendukung anggaran negara dalam rangka membiayai pembangunan. Intensifikasi penerimaan pajak di Indonesia antara lain dengan perubahan tarif pajak. Sejak tahun 2009, Ditjen Pajak telah menetapkan tarif pajak tunggal, yaitu sebesar 28% dan 25% saat tahun 2010. Perubahan tarif pajak tersebut bertujuan untuk mengoptimalkan penerimaan yang berkeadilan, meningkatkan kepatuhan perpajakan, efisiensi administrasi dan membangun citra yang baik sehingga kepercayaan masyarakat semakin tinggi.

Konflik kepentingan antara wajib pajak dengan fiskus menimbulkan pertanyaan tentang efektifitas kebijakan pemerintah terkait perubahan tarif pajak. Di satu sisi, fiskus menginginkan penerimaan pajak yang lebih tinggi dan sebaliknya perusahaan yang menginginkan pajak seminimal mungkin. Perusahaan dapat melakukan tiga teknik untuk meminimalkan pajak, yaitu: menghindari pajak yang tidak melanggar hukum dan melanggar, menurunkan biaya pajak secara legal dan illegal, dan yang terakhir adalah melunasi pajak.

Di Amerika Serikat, praktek *tax avoidance* banyak terjadi dan demikian juga di Asia. Riset oleh Cahyani & Yuniawan, (2010) menemukan bahwa tingkat ketaatan untuk melunasi pajak perorangan untuk negara-negara berkembang di Asia yaitu antara 1,5% dan 3%. Wajib pajak di Indonesia mempunyai tingkat kepatuhan relatif rendah dibandingkan dengan negara Asia lainnya.

Tax avoidance merupakan usaha minimalisasi *tax* yang sesuai peraturan perundang – undangan. *Tax avoidance* dilakukan oleh perusahaan secara legal dengan memanfaatkan celah-celah peraturan perpajakan yang ada untuk tujuan efisiensi. Hal ini berbanding terbalik dengan penyimpangan *tax* yang dilakukan secara ilegal melalui penggelapan pajak. Perilaku penggelapan pajak akan mendapatkan sanksi pajak dan biaya pajak yang tinggi bagi perusahaan yang tidak mampu melaksanakannya secara efektif.

Penelitian (Mulyani et al., 2014) menyimpulkan bahwa reformasi pajak secara bersamaan berdampak terhadap *tax avoidance*, sedangkan reformasi pajak secara individu tidak berdampak signifikan terhadap *tax avoidance*. Sebaliknya penelitian (Nuritomo & Martanti, 2014), menunjukkan bahwa dampak positif insentif pajak terhadap praktek *tax avoidance* perusahaan dan ETR company periode sebelumnya berdampak negatif terhadap kemauan perusahaan untuk mengajukan insentif pajak.

Penelitian (Nugroho, 2011), menunjukkan bahwa penelitian ini reformasi pajak dengan menurunkan tarif pajak terbukti berpengaruh terhadap efektif terhadap penurunan perilaku penghindaran pajak perusahaan. Demikian juga (Musrifah, 2017) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa reformasi tahun 2009 merubah tarif progresif menjadi tarif tunggal dengan *tax rate* yang lebih rendah berdampak terhadap penurunan perilaku penghindaran pajak perusahaan. Hasil riset (Pohan, 2009) menemukan bahwa tarif pajak efektif berdampak positif terhadap *tax avoidance*. Hal ini menunjukkan bahwa perilaku manajemen akan melakukan *tax planning* melalui meningkatkan penghindaran pajak.

Penelitiannya (Handayani et al., 2015) menyimpulkan adanya perubahan *tax rate* tidak mempengaruhi penghindaran pajak. Meilinda dan Cahyonowati dalam (Handayani et al., 2015) menyatakan bahwa perubahan tarif *tax* berdampak negatif terhadap *tax avoidance*. Sedangkan

riset oleh (Surbakti, 2012), menemukan bahwa reformasi perpajakan berdampak positive tidak signifikan terhadap *tax avoidance*.

Berdasarkan analogi dari penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji secara langsung dampak perubahan tarif pajak perusahaan terhadap *tax avoidance* maka riset ini akan mencoba melihat dari sisi lain dengan melihat dampak perubahan tarif yang dilakukan oleh pemerintah terhadap perilaku *tax avoidance*. Dimana dalam penelitian langsung terhadap perubahan perilaku penghindaran pajak terkait dengan perubahan tarif pajak perusahaan hasilnya masih sangat bervariasi. Penelitian ini menilai secara tidak langsung dengan melihat berbeda tingkat perilaku *tax avoidance* sebelum dan setelah adanya perubahan tarif tax perusahaan.

Perubahan *tax rate* badan tahun 2008, antara lain perubahan *tax rate* badan dan metode pengukuran tarif pajak badan. Pasca reformasi, pengukuran tarif pajak badan menggunakan tarif pajak tunggal yaitu sebelum reformasi masih berupa tarif pajak marginal (berlapis). Riset ini dilakukan dengan menganalisis *impact* perilaku penghindaran pajak dengan perubahan tarif *tax* badan UU 36 Tahun 2008 tentang pajak penghasilan.

TINJAUAN PUSTAKA

Reformasi Tarif Pajak Perusahaan

Unsur esensial berupa pajak yang merupakan iuran atau pungutan pajak, berdasarkan Undang-Undang Dasar, bersifat memaksa, memberikan manfaat tidak langsung, serta digunakan untuk biaya kesejahteraan umum. Di Indonesia terdapat banyak macam tarif pajak antara lain: proporsional *tax rate*, progresif *tax rate*, *tax rate* tetap dan *tax rate* tetap menyimpang. Reformasi perpajakan di Indonesia dilakukan pada periode terkait dengan perubahan tarif pajak penghasilan. Reformasi yang dirintis sejak tahun 1983 sampai dengan 2008 yang merupakan reformasi keempat dan ditegaskan oleh Menteri Keuangan PMK-283/PMK.03/2008. Perubahan pokok tarif pajak badan, yang semula digunakan untuk mengubah *rate* progresif menjadi satu tarif 28% untuk tahun pajak 2009 dan berubah lagi menjadi 25% pada tahun 2010. Menurut (Darmayasa & Setiawan, 2016), alasan reformasi perpajakan, yaitu menekan terjadinya penghindaran pajak oleh wajib pajak (WP), meningkatkan penerimaan negara di sektor pajak dan mengalihkan penerimaan APBN dari sektor migas menjadi pajak.

Penghindaran Pajak

Indonesia menggunakan sistem *self assessment*, yang mewajibkan WP menghitung, membayar, menyetor dan melaporkan sendiri Surat Pemberitahuan (SPT) ke kantor pajak. *Self-assessment system* dimaksudkan agar WP memiliki kesadaran, kejujuran, dan kedisiplinan terhadap pelaksanaan peraturan perpajakan yang berkaitan dengan pembayaran pajak. Namun, sistem ini memberikan kemudahan dalam penyalahgunaan perilaku WP yang merasa pajak sebagai beban dan *non profit* bagi perusahaan. Sebagai sesuatu yang *non profit* hal tersebut memicu adanya upaya WP untuk melakukan berbagai penghindaran perpajakan. Bentuk resistensi pajak itu sendiri dapat dikelompokkan menjadi 2 kelompok umum:

1. Penghindaran Pasif, Perlawanan ini disebabkan oleh beberapa kendala yang menghambat struktur ekonomi terkait pemungutan pajak.

2. Penghindaran Aktif, Perlawanan dilakukan di seluruh bidang usaha dan diperuntukan kepada fiskus dengan maksud untuk menghindari pajak seperti penghindaran pajak, penghindaran pajak dan pengabaian pajak.

Manfaat utama dari penghindaran pajak yaitu meningkatkan efek penghematan pajak pada pengurangan beban pajak untuk meningkatkan arus kas. Dengan meningkatnya arus kas akan memberikan pengaruh positif pada pasar karena beban pajak yang lebih rendah akibat perilaku penghindaran pajak. Selain itu, manfaat penghindaran pajak, yang meliputi kegiatan ekstraksi rente dari pendeteksian dan pemeriksaan pajak untuk kepentingan pengelola. Ketika perilaku penghindaran pajak diterapkan, maka perusahaan akan memperoleh penghasilan kena pajak yang rendah. Menurut Hanlon & Heitzman, (2010) banyak metode yang dapat digunakan untuk mengitung perilaku *tax avoidance*., Penghitungan yang dipakai untuk mengukur perilaku *tax avoidance* antara lain: *GAAP ETR*, *Current ETR*, *Cash ETR*, dll.

Pengembangan Hipotesis

Reformasi *tax* yang dilakukan oleh Dirjen Pajak Undang-Undang Pajak Penghasilan dalam rangka meningkatkan kepatuhan membayar pajak. Amandemen UU – UU tahun 2008 yang memberlakukan *tax rate* tunggal sebesar 28% pada tahun 2009 dan 25% pada tahun 2010. Perilaku *tax avoidance* adalah cara yang dilakukan oleh perusahaan atau wajib pajak dengan kelemahan peraturan perpajakan memanfaatkan peluang untuk mengurangi beban pajak, tetapi masih dalam ranah Hukum – Hukum dan bersifat hukum. Dengan adanya reformasi perpajakan diharapkan ketika adanya penurunan tarif *tax* yang lebih rendah dapat mengurangi perilaku *tax avoidance* yang dilakukan oleh WP badan yaitu perusahaan.

(Mulyani et al., 2014) dalam risetnya menyimpulkan bahwa *tax reform* berdampak signifikan terhadap *tax avoidance*, sedangkan secara individu, *tax reform* tidak berdampak signifikan terhadap *tax avoidance*. Riset (Nuritomo & Martanti, 20014), menunjukkan bahwa insentif *tax* pengaruh positive terhadap praktek *tax avoidance* perusahaan dan *efektive tax rate* perusahaan periode sebelumnya berdampak negative terhadap kecenderungan perusahaan untuk mengajukan insentif *tax*.

(Nugroho, 2011) dalam riset menemukan reformasi pajak yang menurunkan *tax rate statutori* terbukti berdampak terhadap efektifitas penurunan *tax rate* perusahaan. (Musrifah, 2017) dalam risetnya menyimpulkan bahwa reformasi perpajakan tahun 2009 mengubah tarif progresif menjadi tarif tunggal dan tarif pajak yang lebih rendah *statutori* berpengaruh terhadap penurunan *effective tax rate* perusahaan dan kenaikan tarif rata-rata pajak badan. (Pohan, 2009) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa perilaku rencana manajemen akan menaikkan pajak dengan *tax avoidance*. *Tax avoidance* dalam riset ini menggunakan alat ukur *Cash ETR*, *Current ETR* dan *Boox Tax Gap*. Sebab itu, hipotesis riset ini sebagai berikut:

- H1: Adanya Perubahan Perilaku *tax avoidance proxy* dengan *Cash ETR* atas Perubahan *tax rate* Badan
- H2: Adanya Perbedaan Perilaku *tax avoidance* yang di *proxy* dengan *Current ETR* atas Perubahan *tax rate* Badan
- H3 : Adanya Perbedaan Perilaku *tax avoidance proxy* dengan *Book Tax Gap* atas Perubahan Tarif Pajak Badan

METODE

Populasi dan Teknik Sampling

Obyek riset ini usaha pabrikasi yang tercatat di BEI tahun 2007 – 2013. Periode riset ini dipilih karena populasi dalam riset ini membutuhkan data rasio perilaku *tax avoidance* sebelum reformasi pajak tahun 2008 terkait dengan tarif pajak 25% pada tahun 2010 dan sesudahnya. Teknik sampling menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria sampel sebagai berikut :

1. Laporan keuangan telah diaudit
2. Laporan keuangan dalam satuan rupiah
3. Laporan keuangan yang memiliki penghasilan kena pajak positive
4. Data riset cukup

Berdasarkan karakteristik sampel di atas diperoleh 49 perusahaan sampel dan data yang diolah sebanyak 147 selama 4 tahun. Periode pengamatan dibagi menjadi dua, yaitu tiga tahun sebelum perubahan tax rate badan (2007-2009) dan 3 tahun setelah perubahan tarif pajak badan (2011-2013).

Definisi Operasional dan Pengukuran

Tax avoidance merupakan upaya meminimalkan biaya *tax* yang harus dibayar dengan menggunakan peluang dari keterbatasan undang-undang perpajakan tanpa menyalahi peraturan yang ada (Dewi & Jati, 2014). Penghitungan variabel *tax avoidance* dalam artikel ini diukur dengan memakai tiga proksi, yaitu:

- (1) Tarif Pajak Efektif Tunai (*Cash ETR*) ;
- (2) Tarif Pajak Efektif Saat Ini (*Current ETR*) dan
- (3) *Book Tax Gap*.

Pengertian operasional dan pengukuran penghindaran pajak yang diproksi dalam 3 hal tersebut diatas adalah sebagai berikut:

1. Tarif Pajak Efektif Tunai (*Cash ETR*).

Cash ETR dihitung dengan perbandingan tax yang dibayar tunai dengan *pre-tax income* (Budiman, 2014).

Adapun rumusan *Cash ETR* sebagai berikut :

Cash ETR (CETR) : (Pajak Tunai Dibayar i,t)/(Penghasilan Sebelum Pajak i,t)

2. Tarif Pajak Efektif Saat Ini (*Current ETR*)

Current ETR adalah tax yang terutang saat ini oleh perusahaan sesuai dengan peraturan perpajakan (Kiryanto et al., 2021).

Current ETR dapat diformulasikan sebagai berikut:

Current ETR : (Beban Pajak Saat Ini i,t)/(Penghasilan Sebelum Pajak i,t)

3. *Book Tax Gap*

Book Tax Gap adalah selisih antara penghasilan komersial dengan penghasilan kena pajak. Menurut (Pohan, 2009), *Boox Tax Gap* diukur dengan menghitung selisih antara *profit* sebelum pajak (*pre-tax book income*) *taxable income*/PKP (Penghasilan Kena Pajak).

Book Tax Gap dapat diformulasikan sbb:

Book Tax Gap: (Penghasilan Sebelum Pajak-(Penghasilan Bersih)/(1-t))/(Total Aset)

Analisis data

Analisis Deskriptif menjelaskan tentang variable-variable yang digunakan dalam riset ini. Data dianalisis menggunakan uji-t non parametrik dengan tujuan dua uji berbeda, sampel berpasangan dengan subjek yang sama tetapi perlakuan yang berbeda. Uji t Non Parametrix yang digunakan adalah uji Wilcoxon.

Pembuktian hipotesis

Pembuktian hipotesis dilakukan untuk tahun 2007 dan 2013. Tahun 2007 sebagai tahun dasar sebelum reformasi tarif pajak badan yang berlaku tahun 2010, sedangkan tahun 2013 dianggap sebagai tahun setelah reformasi tarif pajak badan. Pengujian hipotesis ini akan diuji apakah terdapat perbedaan tingkat *tax avoidance* sebelum dan setelah reformasi tarif *tax* perusahaan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis Deskriptive

Hasil analisis data dibawah ini maka deskripsi data dapat disajikan pada table 1 sebagai berikut .:

Tabel 1 Deskriptif Variable

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
<i>Csh ETR_SBLM</i>	147	.0022	8.4019	.547190	.8466972
<i>Csh ETR_SSH</i>	147	.0002	2.6987	.353303	.3526133
<i>Curr ETR_SBLM</i>	147	.0037	.8575	.302626	.0987555
<i>Curr ETR_SSH</i>	147	.0002	2.6582	.305689	.3504483
<i>BTG_SBLM</i>	147	-1.3257	.1503	-1.178883	.1585880
<i>BTG_SSH</i>	147	-1.3142	.8694	-1.156573	.2087896
Valid N (listwise)	147				

Sumber : Data yang diolah

Nilai rata-rata ETR Tunai (*Cash ETR*) sebelum perubahan *tax rate* badan sebesar 0,5471 lebih tinggi dari rata-rata ETR Tunai (*Cash ETR*) setelah perubahan *tax rate* badan sebesar 0,3533. Hal ini menunjukkan bahwa *Cash ETR* untuk pajak yang dibayar tunai sebelum perubahan *tax rate* badan lebih tinggi dibandingkan *tax rate* badan setelah perubahan. Hal ini menunjukkan bahwa rata-rata pembayaran pajak tunai yang dikeluarkan oleh perusahaan semakin rendah artinya bahwa indikasi adanya penghindaran pajak yang lebih besar terjadi setelah perubahan *tax rate*. Oleh karena setelah perubahan *tax rate* perusahaan perilaku penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan semakin tinggi yang ditunjukkan semakin rendahnya nilai *tax avoidance* jika dinilai dengan *Cash ETR* setelah perubahan tarif pajak.

Nilai rerata ETR saat ini (*Current ETR*) sebelum perubahan tarif pajak sebesar 0,302626 hampir sama dengan rerata ETR saat ini (*Current ETR*) setelah perubahan tarif sebesar 0,305689. Hal ini mengindikasikan bahwa tingkat penghindaran pajak sebelum dan setelah perubahan *tax*

rate tidak ada perubahan yang signifikan. Artinya bahwa tidak ada perubahan perilaku tax avoidance sebelum dan setelah perubahan tarif jika diukur dengan *current ETR*.

Demikian juga rerata *tax avoidance* yang diukur dengan *Book Tax Gap* (BTG) nilai sebelum perubahan tarif sebesar -1.178883 hampir sama dengan setelah perubahan tarif sebesar -1.156573. Ini juga mengindikasikan bahwa perilaku penghindaran pajak yang diukur dengan *Book Tax Gap* tidak jauh berbeda dengan setelah terjadi perubahan tarif pajak.

Dampak Perubahan Tarif Pajak Badan terhadap Tax Avoidance yang Diukur dengan Cash ETR

Tabel 2. Rank Test

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Cash ETR_ AFTER	Negative Ranks	98 ^a	76.81	7527.00
Cash ETR_ BEFORE	Postive Ranks	49 ^b	68.39	3351.00
	Ties	0 ^c		
	Total	147		

Sumber : Data yang diolah

Tabel 3. Hasil Uji Beda

	Cash ETR_ AFTER Cash ETR_ BEFORE
Z	-4.038 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

Sumber : data yang diolah

Hasil uji rank test pada Tabel 2 menunjukkan bahwa nilai rata-rata ETR Tunai (*Cash ETR*) sebelum perubahan tarif pajak badan sebesar 68.39 untuk data sebanyak 49 sedangkan rerata ETR tunai (*Cash ETR*) setelah perubahan tarif pajak badan sebesar 76,81 untuk data sebanyak 98. Hal ini menunjukkan bahwa perilaku *tax avoidance* terjadi penurunan setelah adanya perubahan tarif pajak. Ini menunjukkan bahwa kebijakan penurunan tarif pajak telah berhasil dalam mengurangi perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Uji rank test ini juga didukung hasil uji beda pada tabel 3 terlihat bahwa nilai Z sebesar -4,038 dengan nilai signifikansi 0,000, Nilai signifikan ini berada di bawah taraf signifikasi 5%, maka Ho : ditolak dan Ha : diterima. Artinya ada perbedaan perilaku *tax avoidance* sebelum dan setelah perubahan tarif pajak badan yang diukur dengan *Cash ETR*.

Dampak Perubahan Tarif Pajak Perusahaan terhadap Tax Avoidance yang diukur dengan Current ETR

Tabel 4. Rank Test

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Current ETR_AFTER	Negative	119 ^a	70.39	8376.00
Ranks		28 ^b	89.36	2502.00
Current ETR_BEFORE	Positive	0 ^c		
Ranks		147		
	Ties			
	Total			

Sumber : data yang diolah

Tabel. 5 Hasil Uji Beda

	Current ETR_ AFTER Current ETR_ BEFORE
Z	-5.679 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

Sumber : data yang diolah

Hasil rank test table 4 menunjukkan bahwa rerata *current ETR* sebelum sebesar 89,36 sebanyak 28 perusahaan sedangkan setelah perubahan tarif sebesar 70,39. Ini menunjukkan bahwa perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*) meningkat setelah adanya perubahan tarif pajak untuk sebagian besar perusahaan sampel. Berdasarkan hasil uji beda penghindaran pajak yang diukur dengan *Current ETR* sebelum dan sesudah tarif pajak badan saat ini disajikan pada Tabel 5 diketahui bahwa nilai Z sebesar – 5,679 dengan tingkat signifikansi sebesar 0,000 sehingga H_0 : diterima. Artinya ada perbedaan rata-rata perilaku penghindaran pajak yang diukur dengan *current ETR* sebelum dengan setelah perubahan tarif pajak.

Temuan ini menunjukkan bahwa ada peningkatan perilaku penghindaran *tax* yang semakin tinggi setelah adanya perubahan tarif pajak. Hal ini mengindikasikan bahwa kebijakan penurunan tarif tidak mampu menurunkan tindakan penghindaran pajak. Hal ini ditunjukkan nilai yang lebih rendah *Current ETR* setelah adanya perubahan tarif pajak.

Dampak Perubahan Tarif Pajak Perusahaan terhadap Tax Avoidance yang diukur dengan Book Tax Gap

Hasil olah data rank test disajikan dalam table 6 dibawah ini.

Tabel. 6 Uji Rank Test

		Mean Rank	Sum of Ranks
Book Tax Gap_ AFTER	Negative Ranks	61 ^a	69.59
Book Tax Gap_ BEFORE	Postive Ranks	86 ^b	77.13
	Ties	0 ^c	
	Total	147	

Sumber : data yang diolah

Berdasarkan hasil uji rank table menemukan bahwa nilai mean rank sebesar 77,13 sebelum perubahan tarif pajak sedangkan setelah perubahan tarif pajak sebesar 69,59. Hal ini mengindikasikan adanya kenaikan perilaku penghindaran pajak yang diukur dengan *book tax gap* setelah terjadinya perubahan tarif pajak.

Tabel. 7 Hasil Uji Beda

	<i>Book Tax Gap_ AFTER</i> <i>Book Tax Gap_ BEFORE</i>
Z	-2.309 ^a
Asymp. Sig. (2-tailed)	.021

Merujuk pada tabel 7 memperlihatkan bahwa nilai Z : -2,309 dan nilai significant sebesar 0,021 sehingga nilai significant tersebut berada di bawah taraf signifikans 5%, maka H_a : tidak ditolak. Artikan bahwa terdapat perbedaan *Book Tax Gap* sebelum perubahan tarif pajak badan dan *Tax Gap Book* setelah perubahan tarif *tax* badan sehingga hipotesis diterima. Ini menunjukkan bahwa perusahaan cenderung melakukan peningkatan *tax avoidance* setelah terjadinya perubahan tarif pajak.

Perubahan *tax rate* badan dari 28% menjadi 25%, yang tidak memicu semakin rendahnya penghindaran pajak agresif perusahaan karena wajib pajak tidak dirugikan dengan perubahan tersebut. Akan berbanding terbalik jika semakin tinggi tarif pajak perusahaan maka perusahaan semakin agresif melakukan penghindaran pajak karena *company* merasa dirugikan dengan adanya perubahan pajak perusahaan. Hasil penelitian mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh (Mulyani et al., 2014); dan (Nuritomo & Martanti, 20014); (Nugroho, 2011); (Pohan, 2009). Riset ini berlawanan dengan hasil riset sebelumnya yang dijalankan oleh (Handayani et al., 2015); (Wijaya & Ramadani, 2020); (Surbakti, 2012).

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Kesimpulan dari riset ini sbb: terdapat perbedaan ETR tunai (*Cash ETR*), ETR Lancar (*Current ETR*) , dan *Book Tax Gap* sebelum perubahan tarif pajak badan dan ETR tunai (*Cash ETR*), ETR Lancar (*Current ETR*) , dan *Book Tax Gap* setelah perubahan tarif pajak perusahaan. Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) diukur dengan *Csh ETR*, *Curr ETR* menunjukkan bahwa setelah perubahan tarif pajak perusahaan perilaku penghindaran *tax* yang dilakukan perusahaan meningkat. Namun penghindaran *tax* yang diproksi dengan *Book Tax Gap* menunjukkan bahwa setelah adanya perubahan tarif pajak perusahaan tingkat perilaku penghindaran *tax* yang dijalankan oleh perusahaan menurun.

Saran

Keterbatasan riset ini adalah menggunakan tiga alat ukur perilaku penghindaran *tax* dan sampel penelitian yang digunakan untuk observasi masih relatif kecil. Saran untuk penelitian selanjutnya adalah: pertama, memperpanjang periode pengamatan, agar mendapatkan sampel yang lebih banyak; kedua, suatu objek pengamatan, lebih luas, sehingga hasilnya dapat digeneralisasikan; Terakhir, gunakan alat ukur lain atau tambahkan alat ukur perilaku penghindaran pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Budiman, J. (2014). Pengaruh Karakter Eksekutif terhadap Penghindaran Pajak (Tax Avoidance). In I. A. I. (IAI) (Ed.), *SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI (SNA) XV. IKATAN AKUNTAN INDOENSIA (IAI)*.
- Cahyani, N., & Yuniawan, A. (2010). Pengaruh Profesionalisme Pemeriksa Pajak, Kepuasan Kerja dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Karyawan. *Jurnal Bisnis Dan Ekonomi (JBE)*, 17(1), 10–23.
- Darmayasa, I. G., & Setiawan, P. E. (2016). Pengaruh Modernisasi Sistem Administrasi Perpajakan pada Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 14(1), 226–252.
- Dewi, N. N. K., & Jati, I. K. (2014). Pengaruh karakter eksekutif, karakteristik perusahaan, dan dimensi tata kelola perusahaan yang baik pada tax avoidance di bursa efek indonesia. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(2), 249–260.
- Handayani, C. D., Aris, M. A., & Mujiyati. (2015). Pengaruh Return on Asset, Karakter Eksekutif, dan Dimensi Tata Kelola Perusahaan yang Baik terhadap Tax Avoidance. *Menakar Masa Depan Profesi Memasuki MEA 2015 Menuju Era Crypto Economic*, 427–439.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Kiryanto, Rohmatika, A., & Amilahaq, F. (2021). RESPONSIBILITY ABLE TO MEDIATE INCREASED TAX. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 11(2), 346–365. <https://doi.org/10.22219/jrak.v11i2.16470>
- Mulyani, S., Darminto, & N.P, M. . W. E. (2014). Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Koneksi Politik dan Reformasi Perpajakan terhadap Penghindaran Pajak (Studi Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Tahun 2008-2012). In IAI (Ed.), *SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI (SNA) XV. IAI*.
- Musrifah. (2017). Pengaruh Karakteristik Kepemilikan dan Reformasi Perpajakan terhadap Tindakan Pajak Agresif dengan Profitabilitas sebagai Variabel Moderating pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008 - 2012. *Media Akuntansi Perpajakan*, 2(1), 45–52.
- Nugroho, A. A. (2011). *Pengaruh Hubungan Politik dan Reformasi Perpajakan terhadap Tarif Pajak Efektif pada Perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008-2009* (p. 2009).
- Nuritomo, & Martanti, D. (20014). Insentif Pajak, Kepemilikan, dan Penghindaran Pajak Perusahaan (Studi Penerapan Peraturan Pemerintah No 81 Tahun 2007). *SIMPOSIUM NASIONAL AKUNTANSI (SNA) XVII*.
- Pohan, H. T. (2009). Analisis Pengaruh Kepemilikan Institusi, Rasio Tobin q, Akrua Pilihan, Tarif Efektif Pajak, dan Biaya Pajak Ditunda terhadap Penghindaran Pajak pada Perusahaan Publik. *JURNAL INFORMASI, PERPAJAKAN, AKUNTANSI DAN KEUANGAN PUBLIK*, 4(2).
- Surbakti, T. A. V. (2012). *Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Reformasi Perpajakan terhadap Penghindaran Pajak di Perusahaan Industri Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008- 2010*.
- Wijaya, I., & Ramadani, S. D. (2020). Dampak Karakteristik Perusahaan, Corporate Governance, dan Beban Iklan terhadap Tax Avoidance. *Jurnal MONEX*, 9(2), 135–145.