

APAKAH PERATURAN PEMERINTAH (PP) 46 TAHUN 2013 EFEKTIF MENGURANGI PENGHINDARAN PAJAK ?

Nugroho Wisnu Murti
Siti Hayati Efi Friantin
STIE AUB Surakarta

ABSTRACT

This study has a primary goal to evaluate the effectiveness of tax regulation (PP.46/2013). The data in this study is a taxpayer as small and medium enterprise at Surakarta, Sukoharjo and Karanganyar using the services of tax consultant in the following financial statements. The study was conducted on a taxpayer's financial statements from 2011 to 2015. Observation of the year has a background to be able to know the effectiveness of measures adequate for PP.46/2013. The data have been compiled in the form of panel data is processed by using the panel data regression by STATA 11. Variables which is suspected to affect the increase and educe in tax avoidance is an Income Smoothing, Return Of Assets (ROA) and firm size (Size). The data has been collected of 30 taxpayers with the duration of financial statements for five years (2011 to 2015). The results of this study showed that the PP.46/2013 effective to reducethe tax avoidance only in 2013 (start to obtain PP 46 2013). This is evidenced by the significant differences in the amount of tax avoidance in 2013 than the previous year (2011 and 2012). The effectiveness of these policies is also evident by descriptive statistics that tax avoidance decreased in 2013 compared to 2012. The following year, 2014 and 2015 proved that the tax avoidance increase and there was no significant difference with the year 2012 and 2011 (before implementation of PP.46/ 2013). This result can give evaluation of the effectiveness of tax PP.46 2013 that there was an indication of the ineffectiveness of this rules. Factors to be formulated in a model that is expected to affect tax avoidance in this study have a significant effect. Three independent variables that proved influential signifkan and have a positive correlation on ROA and the size of these companies. This result indicate that there are weakness of PP.46 determination of tax policy is based on the company's sales. This study has an evidence that the greater the size of the company which will reduce tax avoidance, as well ROA in which there are apart of the sale. The larger size of the company and profit will be possible have an impact the business's commitment for paying tax. This results prove that income smoothing is the behavior that led to increased tax voidance. This result has indication that the taxpayers can see the weaknesses of policy and doing new model income smoothing by the meakness of the new policy like PP. 46 2013.

Keyword : Size, Income Smoothing, ROA, Tax Avoidance dan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 46 Tahun 2013

PENDAHULUAN

Artikel ini memberikan informasi atas hasil penelitian sebagai evaluasi kebijakan pajak yaitu Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 46 / 2013 bagi wajib pajak (WP) dengan omset tertentu. Tujuan utama aturan ini adalah memberikan cara pelaporan dan perhitungan yang mudah, dengan tarif tunggal yaitu 1 persen dari omset. Tapi, kritik dan juga dukungan, termasuk keluhan banyak disampaikan atas

berlakunya aturan ini. Aturan baru tentang pajak ini disinyalir tidak signifikan untuk meningkatkan penerimaan Negara di sektor pajak ataupun mengurangi penghindaran pajak. Dugaan lain adalah, peluang para wajib pajak khususnya bagi wajib pajak badan untuk memilih apakah akan menerapkan tarif berdasar PP.46/2013 atau menggunakan tarif pajak penghasilan yang lama (PPh tarif Pasal 31E). Peluang tersebut dapat

diindikasikan sebagai sebagai celah kelemahan atas penerapan aturan ini

Ilustrasi perhitungan atas adanya indikasi kelemahan aturan PP.46/ 2013 ini, dapat ditunjukkan melalui dua tahap ilustrasi perhitungan matematis yang disampaikan pada lampiran 1 tabel 1 dan tabel 2. Lampiran 1 tabel 1 memberikan ilustrasi bahwa perbandingan tarif PPh berdasarkan PP.46/2013 dengan PPh tarif Pasal 31E dapat ditentukan titik impasnya yaitu sebesar 8 persen dari omset. Angka ini menunjukkan bahwa kedua aturan di atas akan memberikan prosentase besar kewajiban pajak yang sama kepada wajib pajak yang memiliki omset dibawah Rp 4,8 miliar dan memiliki profit margin yang sama (8 persen).

Ilustrasi berikutnya adalah penggunaan titik impas tersebut pada kedua jenis tarif pada posisi *cut off* omset (Rp 4,8 miliar) yang dapat ditunjukkan pada lampiran 1 tabel 2. Tabel tersebut memberikan ilustrasi bahwa, ketika terdapat wajib pajak dengan tingkat profit margin 8 persen, maka besarnya pajak menggunakan tarif PP.46 ataupun PPh tarif pasal 31E akan sama besar (selisih nihil). Namun selisih besarnya kewajiban pajak yang terutang dengan profit margin kurang dari 8 persen akan menguntungkan menggunakan tarif pasal 31E, sedangkan pada profit margin lebih dari 8 persen akan lebih menguntungkan menggunakan tarif PP.46/2013. Ilustrasi tabel ini menunjukkan bahwa wajib pajak dengan profit margin lebih dari 8 persen akan berkurang beban pajaknya, sedangkan pada wajib pajak dengan profit margin dibawah 8 persen, aturan ini sangat memberatkan.

Penjelasan ilustrasi lampiran 2 tabel 2 di atas, menunjukkan terdapat peluang penghindaran pajak dalam bentuk manajemen omset yang dapat dilakukan oleh wajib yang memiliki profit margin lebih 8 persen ataupun kurang dari 8 persen. Wajib pajak dengan profit margin diatas 8 persen dan omsetnya mendekati Rp 4,8 miliar, maka dia akan lebih cenderung untuk

menjaga omsetnya pada angka dibawah Rp 4,8 miliar, untuk dapat menghitung kewajiban pajaknya dengan tarif PP.46/2013. Tapi pada wajib pajak dengan omset yang mendekati Rp 4,8 miliar dan profit marginnya dibawah 8 persen, maka dimungkinkan untuk melakukan manajemen omset (menaikkan omset) dengan jumlah yang sebenarnya tidak material, tapi cukup material untuk menghindari pajak. Indikasi penghindaran pajak di atas dapat dinamakan juga sebagai *tax avoidance* dan *tax evasion*

Pembahasan penghindaran pajak dapat dimulai dari pengertian penghindaran pajak oleh Mardiasmo (2009) yang menjelaskan bahwa, penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah suatu usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang yang ada. Pengertian lain juga disampaikan oleh Xynas (2011) yang menjelaskan bahwa penghindaran pajak adalah usaha pengurangan pajak, namun tetap mematuhi ketentuan peraturan perpajakan seperti memanfaatkan pengecualian dan potongan yang diperkenankan maupun menunda pajak yang belum diatur dalam peraturan perpajakan yang berlaku. Penghindaran pajak merupakan usaha untuk mengurangi hutang pajak yang bersifat legal (*Tax Avoidance*), sedangkan penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah usaha untuk mengurangi hutang pajak yang bersifat tidak legal (Xynas, 2011). Akan tetapi pada prakteknya antara *tax avoidance* dengan *tax evasion* seringkali sulit dibedakan.

Pajak merupakan komponen penting bagi pembiayaan negara. Untuk itu Negara perlu maksimalkan pendapatan sektor pajak dengan mekanisme yang adil, mudah dan aturan yang diterapkan tidak mengandung cacat hukum ataupun terdapat makna yang ambigu. Penghindaran pajak yang dimungkinkan dapat dilakukan pada penjelasan paragraf 2 sampai 4 di atas dapat dikategorikan sebagai *tax avoidance* maupun *tax evasion* tergantung dari cara melakukan manajemen atas

omset. Beberapa penelitian yang mengangkat isu tentang faktor apa saja yang menyebabkan naik dan turunnya penghidaran pajak antara lain komponen *cooperate governance* oleh (Annisa & Kurniasih, 2012; Armstrong, Blouin, Jagolinzer, & Larcker, 2015; Darmawan & Sukartha, 2014; Kurniasih & Sari, 2013; Prakosa, 2014). Penelitian tersebut dilakukan pada emiten yang *listing* di pasar modal dengan implementasi praktek *cooperate governance* yang kompleks. Sehingga mendasarkan pada tujuan penelitian ini yaitu evaluasi kebijakan PP.46 2013 pada wajib kecil (omset dibawah Rp 4,8 miliar setahun), maka *cooperate governance* tidak relevan diimplementasikan.

Terdapat beberapa variabel lain juga yang pernah diteliti bagaimana pengaruhnya terhadap *tax avoidance* antara lain kepemilikan institusi, rasio Tobin Q, akrual pilihan, tarif efektif pajak oleh (Pohan, 2009). Return on Assets (ROA), Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal, Leverage pernah diteliti pada emiten oleh (Kurniasih & Sari, 2013). Dewi & Jati (2014) menggunakan obyek penelitian pada perusahaan yang juga *listing* di pasar modal meneliti Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan, dan Dimensi Tata Kelola Perusahaan. Variabel Struktur Kepemilikan juga pernah diteliti oleh (Martani & Rusydi, 2014), (Swingly & Sukartha, 2015) meneliti Karakter Eksekutif, Komite Audit, Ukuran Perusahaan, Leverage Dan Sales Growth. Leverage, Return On Assets, Dan Ukuran Perusahaan juga telah diteliti oleh (Darmawan & Sukartha, 2014).

Penelitian ini tidak akan menggunakan semua variabel yang telah diteliti tersebut diatas, karena perbedaan karakteristik obyek penelitian ini dengan semua penelitian terdahulu diatas. Analisis atas indikator variabel akan diukur terlebih dahulu, menyesuaikan obyek dan tujuan sebagai yaitu variabel yang relevan dengan dasar penerapan PP.46/2013. Dengan demikian emiten

tidak termasuk dalam aturan pajak PP.46/2013 ini. Hal tersebut sekaligus menjadi perbedaan pertama penelitian ini dengan penelitian sebelumnya. Argumen kedua pentingnya hasil penelitian ini adalah sebagai evaluasi apakah aturan PP.46/2013 ini sudah sesuai dengan yang diharapkan pemerintah yaitu mengurangi penghindaran pajak.

Sebagaimana telah disampaikan pada penjelasan tabel 2, maka perhatian pertama yang memungkinkan dapat menyebabkan penghindaran pajak adalah manajemen omset. Manajemen omset yang dimaksud dalam hal ini adalah melakukan alokasi pengakuan omset pada jumlah tertentu yang seharusnya masuk dalam tahun berjalan, tapi sengaja ditangguhkan untuk diakui tahun depan. Hal tersebut mungkin dilakukan oleh wajib pajak yang memiliki profit margin lebih dari 8 persen dari omset. Praktek manajemen atas omset tersebut dapat digambarkan dengan praktek perata laba (*income smoothing*). Sehingga penjelasan tersebut dapat digunakan sebagai dasar awal bahwa variabel ini relevan dimasukkan model yang akan menjelaskan penyebab adanya *tax avoidance*.

Penjelasan kedua relevansi variabel ini untuk dapat digunakan adalah dari penjelasan Scoot (1997) yang memberikan pengertian bahwa manajemen laba merupakan perilaku yang sengaja dilakukan oleh manajemen dalam proses pelaporan keuangan perusahaan untuk tujuan tertentu. Tujuan tertentu tersebut dapat dimungkinkan salah satunya adalah tujuan menghindari pajak. Penghindaran tersebut dilakukan dengan memperkecil laba dengan teknik tertentu misalnya menangguhkan pendapatan. Laba adalah akun yang secara nyata tergantung oleh besarnya omset. Dengan demikian, praktek manajemen omset dapat diwakili dengan variabel *income smoothing* (perata laba) sebagai salah satu variabel yang relevan untuk dapat

menjelaskan *tax avoidance* sebagai evaluasi kebijakan PP.46/2013 ini.

Dasar tarif yang digunakan pada PP.46/2013 yaitu dari besarnya omset ini, tidak bisa terlepas dengan kemampuan asset dalam menghasilkan pendapatan. Pada umumnya asset yang besar sebagai penghasil omset akan berbanding lurus. Omset adalah salah satu indikator yang digunakan sebagai variabel ukuran perusahaan (Sudarmadji & Sularto, 2007). Dengan demikian ukuran perusahaan merupakan variabel yang relevan digunakan dalam penelitian ini. Namun demikian, omset adalah mempunyai korelasi langsung terhadap laba dimana variabel pertama yang dirumuskan adalah perata laba. Korelasi langsung tersebut akan memungkinkan terjadinya masalah dalam pembangunan model persamaan ekonometrika (Gujarati, 2003). Dengan demikian diperlukan indikator lain yang dapat mewakili ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan dapat diukur dengan menggunakan total *sales*, total asset, dan *market share* (Sudarmadji & Sularto, 2007). Semakin besar total *sales*, total asset, dan *market share* maka semakin besar pula ukuran perusahaan. Selanjutnya, semakin besar total aset maka semakin banyak modal yang ditanam, dan semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan semakin besar *market share* maka semakin besar pula perusahaan dikenal dalam masyarakat. Dengan demikian ukuran perusahaan relevan yang mengukur dari besarnya asset relevan untuk digunakan.

Faktor lain diantara beberapa faktor yang pernah dirumuskan pada penelitian sebelumnya terhadap *tax avoidance* diatas adalah return of asset (ROA). ROA merupakan salah satu pendekatan yang dapat menunjukan profitabilitas suatu entitas. Derashid & Zhang (2003) menjelaskan bahwa tingkat profitabilitas berpengaruh negatif dengan tarif pajak, karena semakin efisien perusahaan, maka perusahaan akan membayar pajak yang lebih sedikit sehingga tarif pajak efektif

perusahaan tersebut menjadi lebih rendah mendasarkan teori tersebut maka ROA dalam fenomena *tax avoidance* pada masa penerapan aturan baru ini juga relevan dilakukan. Relevansi ROA dalam penelitian ini juga didukung oleh penggunaan variabel ini terhadap *tax avoidance* antara lain (Kurniasih & Sari, 2013); (Swingly & Sukartha, 2015); (Darmawan & Sukartha, 2014).

Variabel lain, selain tiga variabel yang dirumuskan diatas dan yang pernah dirumuskan sebagai faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak oleh penelitian terdahulu diatas, tidak digunakan dalam penelitian ini. Argumen yang mendasarinya adalah kesesuaian obyek dan kesesuaian indikator variabel dengan obyek atas aturan PP.46/2013. Seperti halnya variabel *corporate governance* yang tidak digunakan dalam penelitian ini, komite audit juga tidak relevan dengan obyek penelitian, karena obyek penelitian adalah wajib pajak usaha mikro kecil menengah yang sebagian besar tidak memiliki komite audit sebagaimana yang dimiliki emiten. Selain itu variabel lain seperti *leverage*, karakteristik usaha, struktur kepemilikan dan variabel lain yang digunakan diatas tersebut, tidak terkait dengan omset yang merupakan fokus atas aturan PP.46/2013. Tujuan penelitian ini adalah merumuskan faktor yang langsung berhubungan dengan penghindaran pajak terkait dengan dasar tarif pada PP.46/2013 yang berdasarkan omset. Dengan demikian, relevansi indikator atas tiga variabel yang dirumuskan dalam penelitian ini yaitu ROA, *Income Smoothing* dan ukuran perusahaan, diharapkan mampu menjelaskan terjadinya penghindaran pajak secara langsung dan memberikan informasi evaluasi efektifitas PP.46/2013 dalam harapannya mengurangi penghindaran pajak.

Kajian terhadap PP.46/2013 pernah dilakukan oleh Mustikasari (2014) dengan menggunakan instrumen kuesioner untuk mengetahui persepsi atas aturan pajak ini dari wajib pajak.

Penelitian tersebut menggunakan responden wajib pajak yang terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak Kota Surabaya. Hasil menunjukkan bahwa persepsi wajib pajak atas PP.46/2013 berpengaruh positif terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak yang memiliki peredaran bruto sesuai dengan aturan ini (Mustikasari, 2014).

Tapi adanya ilustrasi yang ditunjukkan dan sinyal adanya kelemahan atas aturan ini melalui tabel 1 dan 2, hasil riset (Mustikasari, 2014) tersebut perlu dibuktikan kembali apakah persepsi tersebut sejalan realisasinya. Pembuktian tersebut juga menjadi argumen kedua selain tujuan utama penelitian ini sebagai evaluasi kebijakan PP.46/2013. Dengan demikian penelitian ini akan membuktikan dengan realisasi pajak yang dibayarkan oleh wajib pajak pada sebelum dan sesudah diterapkannya aturan baru ini. Hasil ini diinformasikan pada waktu yang tepat, yaitu sebagai evaluasi dua tahun penerapan kebijakan PP.46/2013 terhadap harapan jaringan penerimaan negara sektor pajak dan juga mengurangi penghindaran pajak.

TINJAUAN PUSTAKA

Pro Dan Kontra Atas Penerapan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 46 Tahun 2013

Fakta dilapangan menunjukan prinsip “*yang penting bayar dan lapor pajak*” tanpa memperhatikan kebenaran atas perhitungan dan pelaporan pajak, masih sering ditemui. Namun disamping itu banyak juga diantara para wajib pajak ini yang sangat ingin berpartisipasi dalam pajak, tapi tidak mampu menghitung karena kompleksitas aturan dan cara perhitungan, sehingga prinsip sebagaimana disampaikan diatas juga terjadi. Untuk mematahkan segala halangan dan masalah tersebut, pemerintah menetapkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 46 Tahun 2013, dengan rumus yang sangat sederhana yaitu 1 persen dari omzet bagi wajib pajak baik pribadi maupun badan

yang memiliki peredaran usaha (omzet) kurang dari Rp 4,8 miliar.

Disisi lain Priyantoro (2013) memberikan pendapat bahwa PP 46/2013 adalah hal yang cacat hukum. Priyantoro, (2013) menegaskan bahwa tarif PPh dengan tarif 1 persen dari omzet yang dikategorikan dalam PPh pasal 4 ayat (2) adalah hal yang aneh. Argumen yang mendasari adalah pengertian pajak penghasilan yang merupakan pajak atas tambahan ekonomis, bukan dari peredaran usaha. Hal tersebut juga umum menjadi pengertian bagi dunia usaha bahwa penghasilan adalah omzet dikurangi biaya-biaya. Laba atau dalam pajak dijelaskan sebagai penghasilan ini akan berbeda antar satu usaha dengan usaha yang lain meskipun memiliki omzet yang sama. Dapat terjadi juga bahwa omzet yang lebih besar atas satu perusahaan dibandingkan yang lain, tapi perusahaan tersebut menderita rugi.

Pengertian omzet dalam penjelasan Undang-undang No.36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan juga menjelaskan hal yang bertentangan atas aturan yang termuat dalam PP.46/2013. Undang-undang No.36 tahun 2008 menjelaskan bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan ekonomis yang diterima wajib pajak dan omzet bukan bagian dari penambahan ekonomis. Selain itu celah kelemahan aturan ini sebagaimana dijelaskan dalam ilustrasi pada latar belakang masalah yang kemungkinan ditangkap oleh wajib pajak disinyalir menjadikan aturan PP.46/2013 ini tidak efektif dalam memperluas jaringan pajak negara maupun dalam mengurangi penghindaran pajak. Pro dan Kontra tersebut perlu diselesaikan dengan kajian dan penelitian empiris.

Tax Planning, Tax Avoidance Dan Tax Evasion

Tax planning merupakan bagian dari manajemen perpajakan yang merupakan analisis sistematis alternatif perlakuan perpajakan dengan tujuan untuk mencapai pemenuhan kewajiban

perpajakan minimum (Suandy, 2008). Perencanaan perpajakan umumnya selalu dimulai dengan meyakinkan apakah suatu transaksi atau fenomena tertentu akan dikenai pajak atau tidak. Jika transaksi tersebut dikenakan pajak, apakah dapat diupayakan untuk dikecualikan atau dikurangi jumlah pajaknya, selanjutnya apakah pembayaran pajak tersebut dapat ditunda pembayarannya (Suandy, 2008). Perencanaan pajak yang disampaikan dalam *text book* memberikan informasi strategi pencanaan pajak dalam kategori *tax avoidance*. Tapi, pada prakteknya antara *Tax Avoidance* dengan *Tax Evasion* seringkali sulit dipisahkan.

Suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance* (Darussalam & Septiadi, 2009). Dengan demikian, akan terdapat suatu skema penghindaran pajak tertentu di suatu negara dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak melanggar hukum, tetapi di negara lain dikatakan sebagai penghindaran pajak melanggar hukum. Istilah lain yang sering dipergunakan untuk menyatakan penghindaran pajak yang tidak melanggar hukum adalah *aggressive tax planning* dan istilah untuk penghindaran pajak yang tidak melanggar adalah *defensive tax planning* (Darussalam & Septiadi, 2009). Dalam artikel yang sama dijelaskan juga bahwa pada konteks perpajakan internasional, ada berbagai skema yang biasa dilakukan oleh Perusahaan Multinasional untuk melakukan penghematan pajak yaitu dengan skema seperti (i) *transfer pricing*, (ii) *thin capitalization*, (iii) *treaty shopping*, dan (iv) *controlled foreign corporation* (CFC) (Darussalam & Septiadi, 2009).

Terdapat berbagai alat ukur untuk mengetahui besarnya *tax avoidance* yang dilakukan oleh wajib pajak (Hanlon & Heitzman, 2010). Indikator dan cara perhitungannya

tersebut dapat ditunjukkan pada lampiran 1 tabel 3.

Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu yang meneliti tentang faktor apa saja yang mempengaruhi *Tax Avoidance* di Indonesia sebagian besar dilakukan pada Entitas *Go Public*. Variabel yang dirumuskan pada penelitian tersebut meliputi beberapa macam antara lain : *cooperate governance* yang diteliti oleh (Annisa & Kurniasih, 2012; Armstrong et al., 2015; Darmawan & Sukartha, 2014; Kurniasih & Sari, 2013; Prakosa, 2014). Terdapat juga variabel lain yaitu kepemilikan institusi, rasio Tobin Q, akrual pilihan, tarif efektif pajak yang diteliti oleh (Pohan, 2009). Variabel yang pernah diteliti juga untuk menjelaskan *tax avoidance* adalah Return on Assets (ROA), Ukuran Perusahaan dan Kompensasi Rugi Fiskal, Leverage (Kurniasih & Sari, 2013). Dewi & Jati (2014) juga menggunakan obyek penelitian pada perusahaan yang juga listing di pasar modal meneliti Karakter Eksekutif, Karakteristik Perusahaan, dan Dimensi Tata Kelola Perusahaan. Variabel Struktur Kepemilikan juga pernah diteliti oleh (Martani & Rusydi, 2014), sedangkan Swingly & Sukartha (2015) meneliti Karakter Eksekutif, Komite Audit, Ukuran Perusahaan, Leverage Dan Sales Growth. Leverage, Return On Assets, Dan Ukuran Perusahaan juga telah diteliti oleh (Darmawan & Sukartha, 2014)

Penelitian ini tidak menggunakan semua variabel yang telah diteliti tersebut. Tapi penelitian ini melakukan identifikasi penggunaan variabel tersebut diatas yang relevan dengan tujuan dan manfaat penelitian, yaitu sebagai evaluasi kebijakan PP.46/2013. Argumen kedua mengapa identifikasi relevansi penggunaan variabel adalah obyek penelitian ini berbeda dengan penelitian terdahulu diatas. Pada pendahuluan telah dijelaskan tentang identifikasi relevansi variabel penelitian terdahulu terhadap

penelitian ini. Penelitian ini menginditikasi tiga variabel yang relevan untuk bahan evaluasi terkait aturan PP.46/2013 yaitu *Income Smoothong*, *Return of Asset* serta masa sebelum dengan sesudah berlakunya PP.46/2013. Dengan demikian berikut disampaikan hasil penelitian terdahuluterkait dengan tiga variabel diatas yang menjelaskan tentang *tax avoidances* sebagai salah satu dasar untuk menyusun hipotesis penelitian.

Beberapa hasil temuan atas faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak yang relevan dengan variabel yang digunakan dalam penelitian ini antara lain Pohan (2009) menemukan bahwa tarif efektif pajak berpengaruh signifikan terhadap penghindaran pajak atas 79 perusahaan yang *listing* di BEI tahun 2006 yang dipilih dengan *slovin sampling*. Tarif pajak juga ditemukan positif signifikan terhadap penghindaran pajak atas 397 responden yang diteliti dengan kuesioner di Semarang (Permatasari & Laksito, 2013). Mustikasari (2014) membuktikan bahwa persepsi wajib pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak yang memiliki peredaran bruto sesuai dengan aturan PP.46/2013. Penelitian dengan menggunakan tarif efektif dengan hasil yang berbeda diatas menguatkan bahwa evaluasi atas aturan dan juga tarif perlu dilakukan evaluasi, sebagai informasi atas efektifitas sebuah kebijakan. Dengan demikian evaluasi atas kebijakan aturan PP.46/2013 kembali lagi ditegaskan, penting untuk dilakukan.

Faktor pertama yang dirumuskan dalam penelitian untuk menjelaskan *tax avoidance* yaitu ukuran perusahaan pernah ditemukan tidak signifikan terhadap *tax avoidance* dan mempunyai hubungan negatif (Dewi & Jati, 2014). Bukti empiris tersebut disampaikan oleh Dewi & Jati (2014) pada studi empiris yang dilakukan terhadap emiten properti dan real estate yang *listing* di BEI sebanyak 43 emiten tahun 2010 sampai 2012. Kurniasih &

Sari (2013) meneliti perusahaan manufaktur yang *listing* di BEI 2007 sampai 2010 menemukan bahwa ROA sebagai faktor kedua dibuktikan signifikan positif terhadap *tax avoidance*, begitu juga ukuran perusahaan.

Bukti empiris signifikan positif atas ROA dan ukuran perusahaan ditemukan oleh Martani & Rusydi (2014) pada penelitiannya yang dilakukan atas 91 emiten manufaktur tahun 2010 sampai 2012. Tapi hasil berbeda pada durasi yang berbeda ditemukan oleh (Prakosa, 2014), meskipun obyek menggunakan obyek penelitian yang sama yaitu emiten manufaktur 2009 sampai 2012. Prakosa (2014) membuktikan bahwa ROA negatif signifikan terhadap penghindaran pajak, sedangkan ukuran perusahaan negatif tidak signifikan. Durasi yang berbeda menunjukkan hasil yang berbeda juga dibuktikan kembali oleh Hadi & Mangoting (2014) pada penelitiannya yang dilakukan atas laporan keuangan emiten manufaktur tahun 2010 sampai 2013. Hadi & Mangoting (2014) membuktikan bahwa ukuran perusahaan berpengaruh terhadap agresivitas pajak, sedangkan ROA tidak dapat dibuktikan berpengaruh. Bukti pengaruh signifikan positif atas emiten manufaktur (2010 sampai 2013) ditemukan oleh (Swingly & Sukartha, 2015). Durasi satu tahun setelahnya yaitu ukuran perusahaan atas emiten manufaktur 2011 sampai 2014 dibuktikan negatif signifikan terhadap *tax avoidance* (Permana & Zulaikha, 2015).

Hasil atas ukuran perusahaan maupun ROA untuk menjelaskan penghindaran pajak pada penelitian diatas menunjukkan perbedaan hasil, baik pada arah maupun signifikansi pengaruhnya. Indikasi penyebab perbedaan hasil tersebut adalah perbedaan waktu penelitian, durasi data yang digunakan, serta obyek yang digunakan. Sehingga hal ini juga menguatkan bahwa penting untuk dilakukan penelitian secara terus

menerus dalam hal memberikan informasi evaluasi sebuah kebijakan maupun alternatif solusi model memaksimalkan penerimaan negara sektor pajak.

Penelitian tentang *income smoothing* merupakan bagian dari manajemen laba dibuktikan oleh Abdi & Jogi (2014) bahwa pajak signifikan positif terhadap manajemen laba. Hasil tersebut dibuktikan dengan laporan keuangan emiten manufaktur tahun 2009 sampai 2013. Hasil yang berbeda ditemukan oleh Larastomo, Perdana, Triatmoko, & Sudaryono (2016) bahwa penghindaran pajak negatif signifikan terhadap manajemen laba. Bukti empiris yang ditunjukkan oleh Larastomo et al (2016) atas emiten manufaktur yang listing 2010 sampai 2014 ini berlawanan dengan (Abdi & Jogi, 2014). Dua hasil yang berlawanan atas obyek sama dengan waktu yang berbeda tersebut, mengindikasikan adanya perubahan struktural manajemen karena waktu yang berbeda.

Hipotesis

Tax Avoidance pada sebelum dan sesudah penerapan PP.46/2013

Sebagai bahan evaluasi efektifitas PP.46/2013, maka tujuan pertama yang dirumuskan penelitian ini adalah mengetahui bagaimana penghindaran pajak sebelum dan sesudah diterapkannya aturan ini. Dasar pertama untuk merumuskan hipotesis adalah hasil kajian oleh Diatmika (2013) yang menunjukkan bahwa keberpihakan kebijakan ini adalah pengusaha menengah kecil yang berada di lingkungan masyarakat perkotaan maupun perdesaan yang mempunyai peredaran usaha kurang dari Rp 4,8 miliar rupiah setahun. Dukungan terhadap Diatmika (2013) ini disampaikan oleh Mustikasari (2014) yang menggunakan instrumen kuesioner untuk mengetahui persepsi atas PP.46/2013 dan membuktikan bahwa persepsi wajib pajak berpengaruh positif terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak

yang memiliki peredaran bruto sesuai dengan aturan ini.

Tapi ilustrasi yang disampaikan pada pendahuluan dan didukung oleh tabel 1 dan 2 mengindikasikan bahwa hasil kajian (Diatmika, 2013) dan (Mustikasari, 2014) tersebut mungkin tidak dapat dibuktikan dalam realisasinya. Dugaan itu mendasarkan pada isu praktek *Tax Planning* bahwa beberapa wajib pajak menjaga omsetnya agar tidak lebih dari Rp 4,8 miliar dalam hal profit marginnya diatas 8 persen. Isu itu dimungkinkan benar karena indikasi kelamahan aturan PP.46/2013 melalui ilustrasi perhitungan pajak pada tabel 1 dan 2. Dengan demikian penelitian akan membuktikan apakah terdapat perbedaan signifikan antara *Tax Avoidance* sebelum dan sesudah diterapkannya PP.46/2013, sehingga Hipotesis alternatif pertama yang dirumuskan:

H1 : Tidak terdapat perbedaan signifikan *Tax Avoidance* pada sebelum dan sesudah diterapkannya PP.46/2013

Ukuran perusahaan (*Size*) terhadap *Tax Avoidance*

Terdapat beberapa penelitian yang mengangkat *isu Tax Avoidance* sebagai *dependent variable* yang dipengaruhi oleh ukuran perusahaan antara lain (Ardyansah, 2014; Darmawan & Sukartha, 2014; Permana & Zulaikha, 2015; Rusydi, 2013; Sudarmadji & Sularto, 2007; Swingly & Sukartha, 2015). Berberapa riset diatas ditemukan hasil yang berbeda pada obyek yang sama yaitu perusahaan yang listing di BEI. Telah disampaikan pada pendahuluan bahwa variabel ini relevan dengan tujuan penelitian ini sebagai evaluasi PP.46/2013 yang tarifnya berdasarkan omset.

Sudarmadji & Sularto (2007) menjelaskan bahwa besarnya omset, total asset dan *market share* pada perusahaan dapat menjadi indikator untuk menggambarkan ukuran perusahaan. Ukuran perusahaan dari total asset maupun penjualan ditemukan

signifikan oleh beberapa penelitian terdahulu diatas. Akan tetapi, arah hubungan faktor ini terhadap penghindaran pajak masih terjadi banyak perbedaan hasil.

Dugaan yang dibangun pada penelitian ini adalah semakin besar asset yang dimiliki oleh perusahaan maka dia akan semakin hati-hati dalam melakukan manajemen keuangan yang baik, maka komitmen terhadap perpajakan juga semakin baik. Jika hal tersebut terbukti, maka ada indikasi bahwa besarnya tarif sebesar 1 persen sesuai PP.46/2013, kurang tepat diterapkan. Implikasi terbuktinya hipotesis ini, menyarankan sebaiknya aturan pajak penghasilan tetap mengacu pada Undang-undang No.36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Dengan demikian penelitian ini akan membuktikan pengaruh negatif ukuran perusahaan terhadap *tax avoidance*. Dengan demikian Hipotesis kedua yang dapat dirumuskan adalah :

H2 : Ukuran perusahaan negatif signifikan terhadap *Tax Avoidance*

Income Smoothing terhadap *Tax Avoidance*

Variabel kedua yang akan dibuktikan sebagai penyebab penghindaran pajak adalah *Income Smoothing*, yang mendasarkan pada dugaan bahwa wajib pajak menangkap celah kelemahan aturan PP.46/2013 dengan strategi perencanaan pajak berupa melakukan pengaturan omset. Omset mempunyai korelasi tinggi terhadap laba, sehingga alat ukur ini relevan untuk digunakan. Hal tersebut mendasarkan juga pada teori yang disampaikan Scoot (1997) yang menjelaskan bahwa manajemen laba merupakan perilaku yang sengaja dilakukan oleh manajemen dalam proses pelaporan keuangan perusahaan untuk tujuan tertentu. Tujuan tertentu tersebut salah satunya adalah perpajakan.

Penelitian ini mengukur manajemen laba dengan cara menerapkan indeks *Eckel* (1981) seperti

yang dilakukan oleh (Abdi & Jogi, 2014; Aditama & Purwaningsih, 2013; Dharmadiaksa, 2014; Kusumaningrostati & Mutasowifin, 2014; Larastomo et al., 2016; Pohan, 2009). Indeks *Eckels*, adalah cara untuk mengetahui apakah suatu perusahaan melakukan pergeseran atau alokasi laba antar periode (*income smoothing*).

Penelitian terkait hubungan *income smoothing* dengan menghindari pajak masih ditemukan perbedaan hasil khususnya pada obyek penelitian yang dilakukan pada emiten, antara lain (Abdi & Jogi, 2014) dan (Larastomo et al., 2016). Abdi & Jogi (2014) membuktikan bahwa penghindaran pajak signifikan positif terhadap manajemen laba. Tapi hasil yang berbeda ditemukan oleh (Larastomo et al., 2016) yang meneliti pada obyek yang sama yaitu emiten manufaktur dan berbeda satu tahun selisih obyek penelitiannya. (Larastomo et al., 2016) membuktikan bahwa penghindaran pajak negatif signifikan terhadap manajemen laba. Bukti empiris yang ditunjukkan oleh (Larastomo et al., 2016) ini, atas emiten manufaktur yang listing 2010 sampai 2014, sedangkan berlawanan dengan (Abdi & Jogi, 2014) dengan menggunakan data laporan keuangan 2009 sampai 2013. Dua hasil yang berlawanan atas obyek sama dengan waktu yang berbeda tersebut, mengindikasikan adanya perubahan struktural manajemen karena waktu yang berbeda.

Sehingga, mendasarkan pada ilustrasi tabel 1 dan 2 yang dijelaskan pada pendahuluan diatas bahwa terdapat peluang dapat dilakukannya manajemen omset untuk menghindari pajak, maka dapat diindikasikan bahwa *tax avoidance* yang terjadi baik pada sebelum maupun setelah diterapkannya PP.46/2013, salah satunya disebabkan oleh *income smoothing*. Dengan demikian hipotesis alternatif ketiga yang dirumuskan adalah

H3 : *Income Smoothing* signifikan positif terhadap *Tax Avoidance*

Return Of Asset (ROA) terhadap *Tax Avoidance*

Return Of Asset (ROA) beberapa kali diteliti tentang bagaimana pengaruhnya terhadap *tax avoidance* dengan obyek penelitian pada emiten yang *listing* di BEI. Penelitian tersebut antara lain (Darmawan & Sukartha, 2014; Kurniasih & Sari, 2013; Martani & Rusydi, 2014; Singly & Sukartha, 2015). Hasil penelitian diatas juga masih berbeda-beda meskipun pada obyek yang sama dan pada durasi tahun yang berbeda.

Penelitian yang fokus pada evaluasi dampak kebijakan PP.46/2013 ini, akan tidak relevan jika obyek yang dilakukan adalah sama dengan penelitian terdahulu diatas. Tapi penggunaan variabel tersebut relevan digunakan, karena ROA akan mengukur kinerja laba wajib pajak dari asset yang dimiliki. ROA yang tinggi akan menunjukkan kinerja yang baik, karena wajib pajak mengoptimalkan penggunaan asset untuk menghasilkan laba. Semakin besar perolehan laba atas asset yang dimiliki, artinya perusahaan memiliki manajemen keuangan dan usaha yang baik. Atas tercapainya ROA yang tinggi tersebut maka perusahaan juga akan lebih berhati-hati dan komitmen dalam perpajakan.

Jika dugaan tersebut terbukti juga pada fenomena sebelum dan sesudah diterapkannya PP.46/2013 ini, maka ada indikasi bahwa dasar tarif pajak yang mendasarkan pada penghasil dimungkinkan lebih baik dibanding dengan mendasarkan pada omset. Dengan demikian hipotesis 4 yang dirumuskan adalah

H4 : ROA signifikan negatif terhadap *Tax Avoidance*

METODE PENELITIAN

Populasi dan Sampel Penelitian

Penelitian ini dilaksanakan di wilayah pajak Surakarta dan Sukoharjo. Dasar pemilihan lokasi ini adalah karakteristik yang berbeda antara kedua daerah tersebut. Surakarta karakteristik *urban area*, sedangkan Sukoharjo

memiliki karakteristik sebagai rural area. Kedua karakteristik daerah yang berbeda ini diharapkan mampu mewakili karakteristik wilayah pajak lain di Indonesia. Atas populasi tersebut, teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling*.

Pertimbangan yang digunakan adalah akuntabilitas laporan keuangan, sehingga wajib pajak yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah wajib pajak badan yang mempunyai pengukuhan Pengusaha Kena Pajak (PKP). Pertimbangan kedua adalah wajib pajak tersebut menggunakan jasa konsultan pajak untuk menyusun keuangan terkait dengan pajak. Pertimbangan kedua ini dapat mewakili wajib pajak yang memahami dengan baik tentang aturan PP.46/2013.

Data Penelitian dan alat analisis

Data yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah data sekunder yaitu laporan keuangan wajib pajak sesuai sampel yang disampaikan diatas. Dengan demikian data penelitian ini adalah laporan keuangan wajib pajak tahun 2011 sampai dengan 2015. PP.46/2013 mulai berlaku agustus 2013, dengan demikian tahun 2013 adalah titik tahun sebagai *treatment* kebijakan pajak yang diharapkan mengurangi *tax avoidance*. Dengan demikian durasi waktu tersebut relevan digunakan sebagai evaluasi dua tahun sebelum dan sesudah diterapkannya PP.46/2013. Jenis data yang dikumpulkan adalah data panel. Mendasarkan pada jenis data dalam penelitian ini, maka alat analisis untuk membuktikan hipotesis dapat dibagi menjadi dua bagian utama. Bagian pertama adalah Paired T test untuk membuktikan Hipotesis alternatif 1. Sedangkan tahap kedua adalah Uji Regresi linier berganda dengan data panel untuk membuktikan hipotesis alternatif 2, 3 dan 4. Uji spesifikasi model juga perlu dilakukan terlebih dahulu sebelum membuktikan keempat hipotesis alternatif tersebut.

Definisi dan Pengukuran Variabel

1. *Tax Avoidance*

Variabel ini diukur dengan menggunakan Cash ETR. Alat ukur ini mengacu pada salah satu ukuran penghindaran pajak yang dirumuskan oleh (Hanlon & Heitzman, 2010). Hanlon & Heitzman (2010) menjelaskan bahwa semakin besar Cash ETR maka mengindikasikan semakin kecil *tax avoidance* dan sebaliknya. Formula yang digunakan untuk mengukur *tax avoidance* tersebut sebagai berikut :

Cash ETR =

$$\frac{\text{Worldwide cash taxes paid}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$$

2. Ukuran Perusahaan (Size)

Ukuran perusahaan dalam penelitian ini akan menggunakan alat ukur yang pernah juga digunakan oleh peneliti sebelumnya antara lain (Ardyansah, 2014; Darmawan & Sukartha, 2014; Permana & Zulaikha, 2015; Rusydi, 2013; Sudarmadji & Sularto, 2007; Singly & Sukartha, 2015). Pengukuran dalam penelitian tersebut menggunakan model jumlah aktiva (*log asset*) yang ada di perusahaan yaitu logaritma atas nilai buku total aset.

3. *Income Smoothing*

Income smoothing adalah bagian dari manajemen laba yaitu suatu sarana yang digunakan manajemen untuk mengurangi variabilitas laba yang dilaporkan agar berada pada tingkat yang dianggap normal bagi perusahaan. Variabel ini diukur dengan rumus Indeks Eckel (1981) yang juga pernah digunakan oleh (Abdi & Jogi, 2014; Aditama & Purwaningsih, 2013; Dharmadiaksa, 2014; Kusumaningrostati & Mutasowifin, 2014; Pohan, 2009). Rumus Indeks Eckel tersebut adalah sebagai berikut :

$$IE = \frac{CV\delta I}{CV\delta S}$$

Dimana :

IE : Indeks Eckel yang menunjukkan *Income smoothing*, dimana jika $IE \geq 1$ maka tidak melakukan *Income Smoothing* dan $IE \leq 1$ maka melakukan *income smoothing*

$CV\delta I$: Koefisien variasi delta income

$CV\delta S$: Koefisien variasi delta penjualan

Deteksi adanya suatu pergeseran pencatatan laba, dimulai dengan mencari rata-rata laba dan rata-rata penjualan serta standar deviasi masing-masing. Langkah kedua adalah menghitung koefisien variasi dari laba dan koefisien variasi penjualan. Hal tersebut memerlukan data laba dan penjualan untuk paling sedikit lima periode yang dirata-ratakan (average) dan standar deviasinya. Indeks eckel dihitung dari koefisien variasi perubahan laba pada suatu periode dibagi dengan koefisien variasi perubahan penjualan pada suatu periode yang sama. Apabila hasilnya lebih besar dari satu maka diindikasikan tidak terjadi pergeseran laba. Jika hasil lebih kecil dari satu, maka diindikasikan terjadi pergeseran laba.

4. *Return on assets (ROA)*

Return on assets (ROA) merupakan salah satu pendekatan yang dapat menunjukkan profitabilitas suatu entitas. ROA dihitung dengan membagi laba yang diperoleh perusahaan terhadap total aset. Alat ukur ini pernah digunakan juga oleh (Darmawan & Sukartha, 2014; Kurniasih & Sari, 2013; Martani & Rusydi, 2014; Singly & Sukartha, 2015).

HASIL

PP.46 2013 terbukti efektif hanya pada saat tahun diterapkannya saja (tahun 2013)

Data yang diperoleh adalah sebanyak 30 wajib pajak, dengan durasi data penelitian selama 5 tahun maka *rule of thumb* atas pengujian statistic parametric dapat terpenuhi. Rata – rata Cash ETR pada tahun 2011 sampai dengan 2015 secara berurutan sebesar 0,197 ; 0,129 ; 0,336 ; 0,168 dan 0,183. Data tersebut ditunjukkan pada tabel 1. Perlu disampaikan kembali bahwa ketika Cash ETR tinggi maka ada indikasi penghindaran pajak rendah, sedangkan ketika Cash ETR rendah ada indikasi penghindaran pajak menurun (Hanlon & Heitzman, 2010). Hasil statistik deskriptif tersebut dapat menjelaskan bahwa, *tax avoidance* pada tahun 2013 mengalami penurunan dibanding dengan tahun 2011 dan juga 2012. Tapi *tax avoidance* kembali meningkat ditahun 2014 dan dan juga 2015. Rata-rata penghindaran pajak antara durasi 5 tahun tersebut terkecil terjadi ditahun 2013. Ada indikasi bahwa rata-rata *tax avoidance* ditahun 2014 dan 2015 tersebut setara dengan tahun 2012 dan 2011, dan perbedaan signifikan hanya ada pada tahun 2013 saja. Jika indikasi tersebut terbukti dengan statistik inferensi, maka PP.46/2013 disinyalir hanya efektif pada tahun diterapkannya saja.

Tabel 1
Statistik Deskriptif Cash ETR

Tahun	Cash ETR		
	Mean	Median	St. Dev
2011	0.197	0.204	0.070
2012	0.129	0.125	0.051
2013	0.336	0.234	0.272
2014	0.168	0.163	0.100
2015	0.183	0.154	0.103

Bagian kedua analisis data ini adalah uji statistic inferensi untuk membuktikan hipotesis 1 sampai dengan 4. Alat uji hipotesis 1 yang digunakan adalah Paired t test. Uji spesifikasi model (normalitas) untuk tahap uji hipotesis alternatif 1 telah dilakukan, dan hasilnya terlampir pada lampiran2 Tabel 1 yang menunjukkan seluruh data pada tiap tahun terdistribusi normal. Tahap berikutnya adalah uji beda terhadap cash ETR antara tahun 2011 sampai 2012 dengan 2014 sampai 2015. Tahun 2013 dikeluarkan dari analisis karena masa tersebut mulai diterapkannya PP.46/2013. Harapan penerapan aturan ini adalah terdapat perbedaan signifikan mulai tahun 2014 dibanding tahun sebelumnya. Hasil uji beda ini dapat ditunjukkan pada Tabel 2 yaitu tahun 2011 sampai 2012 dibanding dengan 2014 sampai 2015. Hasil menunjukkan menunjukkan bahwa nilai $Pr(|T| > |t|) = 0,3681$. Hal ini memiliki arti bahwa tidak terdapat perbedaan signifikan atas *tax avoidance* pada masa sebelum dan setelah ditetapkannya PP.46/2013. Hasil ini dapat membuktikan bahwa PP.46/2013 tidak memberikan perubahan *tax avoidance*. Berdasarkan hasil uji diatas, maka disimpulkan bahwa berdasarkan sampel penelitian, dan alat analisis yang digunakan, hipotesis alternatif 1 (H1) terbukti yaitu tidak terdapat perbedaan signifikan atas *tax avoidance* antara sebelum dan sesudah diterapkannya PP.46 tahun 2013.

Untuk memberikan keyakinan pada hasil tersebut dilakukan uji beda pada masa transisi berlakunya PP.46/2013 yang dapat ditunjukkan pada Lampiran 2 tabel 2. Uji Beda Mean atas *Tax Avoidance* 2012 dengan 2013 menunjukkan $Pr(|T| > |t|) = 0.0002$, yang berarti bahwa terdapat perbedaan signifikan antara kedua tahun tersebut

kembali mengacu pada Undang-undang No.36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan

Income smoothing dalam penelitian ini terbukti signifikan negatif terhadap cash ETR. Artinya ketika *Income Smoothing* meningkat maka *tax avoidance* juga meningkat. Hal tersebut mengindikasikan bahwa kategori perusahaan sebagai perata laba (melakukan *income smoothing*) akan menambah tingkat *tax avoidance*. Indikasi lain juga dapat dirumuskan bahwa *tax avoidance* yang terjadi selama periode penelitian disebabkan salah satunya oleh perilaku manajemen laba. Jika dikaitkan dengan kebijakan PP.46/2013, maka ada indikasi manajemen omset yang dilakukan pada periode tersebut dengan dibuktikannya *income smoothing* ini signifikan terhadap *tax avoidance*.

Variabel terakhir yaitu ROA, terbukti signifikan positif terhadap cash ETR. Hal ini memiliki arti bahwa tingkat keuntungan yang diukur dari besarnya asset yang memiliki prosentase semakin tinggi akan mengurangi *tax avoidance* (cash ETR meningkat). Atas hasil ini maka dapat dinyatakan bahwa Hipotesis alternatif keempat (H4) diterima. Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin besar perolehan laba atas asset yang dimiliki akan mengurangi *tax avoidance* suatu entitas. Hasil dengan obyek UMKM dan adanya kebijakan PP.46/2013 ini mendukung temuan sebelumnya oleh (Martani & Rusydi, 2014) yang meneliti emiten manufaktur. Hasil ini mengindikasikan bahwa kebijakan tarif yang mendasarkan pada omset dimungkinkan tidak tepat, dan dirokomendasikan bahwa tarif pajak kembali mengacu pada Undang-undang No.36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

KESIMPULAN

Hasil analisis atas menunjukkan bahwa Peraturan Pemerintah (PP).46/2013 terbukti efektif mengurangi *tax avoidance* hanya pada tahun diterapkannya saja yaitu tahun

2013. Hal tersebut dibuktikan dengan adanya perbedaan signifikan besarnya *tax avoidance* di tahun 2013 dengan tahun sebelumnya (2011 dan 2012). Kefektifan kebijakan tersebut juga terbukti dengan statistik deskriptif bahwa *tax avoidance* tahun 2013 menurun dibanding tahun 2012. Tapi *tax avoidance* tahun 2014 dan 2015 terbukti kembali meningkat dan tidak ada perbedaan signifikan dengan tahun 2012 dan 2011 (tahun sebelum diterapkan PP. 46 2013).

Hasil ini dapat menjadi evaluasi bagi pemerintah khususnya terkait dengan efektifitas pajak PP.46/2013 bahwa ada indikasi ketidakefektifan aturan tersebut secara berkelanjutan. Tujuan pemerintah untuk menyederhanakan proses perhitungan pajak dengan PP 46 2013 ini dimungkinkan ditangkap kelemahannya oleh wajib pajak. Hal tersebut terbukti bahwa *tax avoidance* mengalami peningkatan kembali di tahun 2014 dan 2015.

Terkait dengan tiga faktor yang dirumuskan dalam model yang diduga mempengaruhi *tax avoidance* terbukti berpengaruh signifikan. ROA berpengaruh signifikan positif terhadap cash ETR. Hal ini memiliki arti bahwa tingkat keuntungan yang diukur dari besarnya asset yang memiliki prosentase semakin tinggi akan mengurangi *tax avoidance* (cash ETR meningkat). Hasil ini mengindikasikan bahwa semakin besar perolehan laba atas asset yang dimiliki akan mengurangi *tax avoidance* suatu entitas. Sedangkan variabel ukuran perusahaan (size) juga berpengaruh positif signifikan terhadap Cash ETR. Hal ini memiliki arti bahwa semakin besar perusahaan yang diukur dari kepemilikan asset, maka akan mengurangi *tax avoidance* (cash ETR meningkat). Variabel indenpen ketiga dalam penelitian ini juga terbukti berpengaruh signifikan dan memiliki hubungan negatif dengan cash ETR. Hal tersebut mengindikasikan bahwa kategori perusahaan sebagai perata laba (melakukan *income smoothing*) akan

menambah tingkat tax avoidance (*Cash ETR* turun).

ROA dan ukuran perusahaan yang terbukti positif signifikan mengindikasikan ketentuan tarif berdasarkan penghasilan (Undang-undang No 36 Tahun 2008) lebih tepat dibanding tarif pajak yang berdasar omset (PP.46/2013). Hal ini disebabkan karena adanya bukti bahwa ukuran perusahaan yang semakin besar akan mengurangi tax avoidance, begitu juga ROA yang didalamnya terdapat unsur penjualan. Semakin besar ukuran

perusahaan dan perolehan laba akan memberikan dampak komitmen usaha terhadap pajak dengan dibuktikannya hasil penelitian ini. Variabel ketiga yaitu *income smoothing* terbukti positif signifikan terhadap *tax avoidance*. Hal ini mengindikasikan bahwa wajib pajak dapat melihat celah atas kelamahan kebijakan dan melakukan *income smoothing* kembali ketika aturan ini dipelajari di tahun 2013 dan model *tax planning* yang baru diterapkan untuk mensiasati aturan PP. 46 di tahun 2014 dan setelahnya.

Tabel 4
Uji Regresi data panel 2011 sampai 2015: (Common Regression)

. reg CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015

Source	SS	df	MS			
Model	1.6847183	3	.561572768	Number of obs =	150	
Residual	2.02391319	146	.013862419	F(3, 146) =	40.51	
Total	3.70863149	149	.024890144	Prob > F =	0.0000	
				R-squared =	0.4543	
				Adj R-squared =	0.4431	
				Root MSE =	.11774	

CE2011_2015	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
roa2011_2015	.2277839	.0330005	6.90	0.000	.1625636	.2930042
size201~2015	.0098666	.0044058	2.24	0.027	.0011592	.018574
IS2011_2015	-.0883464	.0200197	-4.41	0.000	-.1279122	-.0487805
_cons	-.0274416	.074904	-0.37	0.715	-.1754778	.1205947

Tabel 5
Uji Regresi Data panel 2011 sampai 2015: GLS_random effect

```

. xtreg CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015, re
Random-effects GLS regression              Number of obs   =   150
Group variable: wajibpajak              Number of groups =   30

R-sq:  within = 0.3402                   obs per group: min =   5
        between = 0.7518                   avg =   5.0
        overall = 0.4543                   max =   5

Random effects u_i ~ Gaussian           wald chi2(3)    =   121.53
corr(u_i, x)      = 0 (assumed)         Prob > chi2     =   0.0000
    
```

CE2011_2015	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
roa2011_2015	.2277839	.0330005	6.90	0.000	.1631042	.2924636
size2011_2015	.0098666	.0044058	2.24	0.025	.0012314	.0185018
IS2011_2015	-.0883464	.0200197	-4.41	0.000	-.1275842	-.0491085
_cons	-.0274416	.074904	-0.37	0.714	-.1742508	.1193676
sigma_u	0					
sigma_e	.12235407					
rho	0 (fraction of variance due to u_i)					

DAFTAR PUSTAKA

Buku

Gujarati, D. N. (2003). *Basic Econometrics* (Fourth). New York, USA: Mc Graw Hill.

Mardiasmo. (2009). *Perpajakan* (Edisi Revi). Yogyakarta, Indonesia: Penerbit Andi.

Priyantoro, M. (2013). PP 46 2013 : Pisau Yang Bermata Dua.

Scoot, W. (1997). *Financial Accounting Theory* (3rd Editio). Prentic Hall.

Suandy, E. (2008). *Hukum Pajak* (4th ed.). Jakarta, Indonesia: Salemba Empat.

Jurnal

Abdi, V., & Jogi, Y. (2014). Pengaruh Kompensasi Bonus, Leverage, dan Pajak Terhadap Earning Management Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2009-2013. *Tax & Accounting Review*, 4(1).

Annisa, N. A., & Kurniasih, L. (2012). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance. *Jurnal Akuntansi & Auditing*, 8 No. 2, 95–189.

Ardyansah, D. (2014). Pengaruh Size ,

Leverage , Profitability , Capital Intensity Ratio Dan Komisaris Independen Terhadap Effective Tax Rate (Etr), 3, 1–9.

Darmawan, I. G. H., & Sukartha, I. M. (2014). Pengaruh Penerapan Corporate Governance, Leverage, Return on Assets, dan Ukuran Perusahaan Pada Penghindaran Pajak. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 1, 143–161.

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.

Dharmadiaksa, I. B. (2014). PERILAKU INCOME SMOOTHING DAN FAKTOR-FAKTOR YANG MEMPENGARUHINYA. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 1, 140–153.

Diatmika, I. P. G. (2013). Penerapan Akuntansi ajak atas PP No. 46 tahun 2013 tentang PPh Atas Penghasilan Dari Usaha Wajib Pajak Yang Memiliki Peredaran

- Bruto Tertentu. *Jurnal Akuntansi Profesi*, 3(46), 113–121.
- Hadi, J., & Mangoting, Y. (2014). Pengaruh Struktur Kepemilikan dan Karakteristik Dewan Terhadap Agresivitas Pajak. *Tax & Accounting Review*, 4(2), 1–10.
- Hubbard, R. G., O'Brien, A. P., & Matthew Rafferty. (2012). *Macroeconomics*. Pearson.
- Kurniasih, T., & Sari, M. M. R. (2013). Pengaruh Return on Assets , Leverage , Corporate Governance , Ukuran Perusahaan Dan Kompensasi Rugi Fiskal Pada Tax Avoidance. *Buletin Studi Ekonomi*, 18(1), 58–66.
- Kusumaningrostaty, A., & Mutasowifin, A. (2014). Analisis Pengaruh Faktor-Faktor terhadap Income Smoothing dengan Gender sebagai Variabel Moderator pada Emiten Perbankan. *Jurnal Manajemen Dan Organisasi*, 5(2), 105–121.
- Martani, D., & Rusydi, M. K. (2014). Pengaruh Struktur Kepemilikan Terhadap Aggressive Tax Avoidance. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) Universitas Lombok Mataram*, 17.
- Mustikasari, E. (2014). Pengaruh persepsi atas pp nomor 46 tahun 2013 terhadap kepatuhan sukarela wajib pajak yang memiliki peredaran bruto tertentu pada kantor pelayanan pajak pratama surabaya runkut, 1–27.
- Permana, A. R. D., & Zulaikha. (2015). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia 2011-2014). *DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING*, 4(4), 1–11.
- Permatasari, I., & Laksito, H. (2013). MINIMALISASI TAX EVASION MELALUI TARIF PAJAK , (Studi Empiris pada Wajib Pajak Orang Pribadi di Wilayah KPP Pratama Pekanbaru Senapelan). *DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING*, 2(2), 1–10.
- Pohan, H. T. (2009). Analisis Pengaruh Kepemilikan Institusi, Rasio Tobin Q, AkruaI Pilihan, Tarif Efektif Pajak, dan Biaya Pajak Ditunda terhadap Penghindaran Pajak Pada Perusahaan Publik. *Jurnal Informasi, Perpajakan, Akuntansi Dan Keuangan Publik*, 4(2), 113–135.
- Prakosa, K. B. (2014). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak Di Indonesia. *SNA 17 Mataram, Lombok Universitas Mataram*, 1–27.
- Rusydi, M. K. (2013). Pengaruh Ukuran Perusahaan Terhadap Aggressive Tax Avoidance Di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 4(2), 322–329.
- Sudarmadji, A. M., & Sularto, L. (2007). Pengaruh ukuran perusahaan, profitabilitas, leverage, dan tipe kepemilikan perusahaan terhadap luas. *Proceeding PESAT Gunadarma*, 2, 21–22.
- Swingly, C., & Sukartha, I. M. (2015). Pengaruh Karakter Eksekutif, Komite Audit, Ukuran Perusahaan, Leverage, dan Sales Growth pada Tax Avoidance. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 1, 47–62.
- Xynas, L. (2011). Tax Planning , Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010 : The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance. *Revenue Law Journal*, 20(1).
- Internet
- Aditama, F., & Purwaningsih, A. (2013). *Pengaruh Perencanaan Pajak Terhadap Manajemen Laba Pada Perusahaan Nonmanufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia*. *Jurnal Ilmiah Akuntansi*. Retrieved from <http://e-journal.uajy.ac.id/id/eprint/4437>
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., Jagolinzer, A. D., & Larcker, D. F. (2015). Corporate governance,

- incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 1–17. <http://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.02.003>
- Darussalam, & Septiadi, D. (2009). Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion dan Anti Avoidance Rule. Retrieved January 1, 2015, from <http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=36&q=&hlm=1>
- Derashid, C., & Zhang, H. (2003). Effective tax rates and the “industrial policy” hypothesis: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 45–62. [http://doi.org/10.1016/S1061-9518\(03\)00003-X](http://doi.org/10.1016/S1061-9518(03)00003-X)
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), 127–178. <http://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
- Larastomo, J., Perdana, H. D., Triatmoko, H., & Sudaryono, E. A. (2016). Pengaruh Tata Kelola Perusahaan dan Penghindaran Pajak Terhadap Manajemen Laba Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Esensi: Jurnal Bisnis Dan Manajemen UIN Jakarta*, 6(1), 63–74. <http://doi.org/10.15408/ess.v6i1.3121>

Lampiran 1

Tabel 1
 Ilustrasi Perhitungan Titik Impas PKP (Profit Margin) antara Tarif PP.46/2013
 Dengan PPh Pasal 31E Wajib Pajak Badan

PPh Final	=	1%	x	Omset	
PPh terutang (Fasilitas Pasal 31 E)	=	50%	x	25%	x PKP
Titik Impas =>		PPh Final	=	PPh Terutang	
Sehingga :					
PPh Final	=	PPh Terutang			
1% Omset	=	12,5% PKP			
Penghasilan Kena Pajak (PKP)	=	<u>1%</u>	x	Omset	
		12,50%			
PKP	=	8% Omset			

Tabel 2
 Ilustrasi Perbandingan Tarif PP.46/2013 dengan PPh Pasal 31E
 Wajib Pajak Badan

Prosentase Penghasilan Kena Pajak			6%	8%	15%	-5%
OMSET			4.800.000.000	4.800.000.000	4.800.000.000	4.800.000.000
Penghasilan Kena Pajak (PKP)			288.000.000	384.000.000	720.000.000	(240.000.000)
Tarif Pasal 31 E WP Badan	(A)	12,5%	36.000.000	48.000.000	90.000.000	-
Tarif PPh Final (PP.46/2013)	(B)	1%	48.000.000	48.000.000	48.000.000	48.000.000
WP Badan yang diuntungkan (dirugikan) => (A)-(B)			(12.000.000)	IMPAS	42.000.000	(48.000.000)

Tabel 3
Pengukuran Penghindaran Pajak

Pengukuran	Cara Perhitungan	Keterangan
GAAP ETR	$\frac{\text{Worldwide total income tax expense}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Total tax expense per dollar of pre-tax income
Current ETR	$\frac{\text{Worldwide current income tax expense}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Current tax expense per dollar of pre-tax book income
Cash ETR	$\frac{\text{Worldwide cash taxes paid}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Cash taxes paid per dollar of pre-tax book income
Long-run Cash ETR	$\frac{\text{Worldwide cash taxes paid}}{\text{Worldwide total pre-tax accounting income}}$	Sum of cash taxes paid over n years divided by the sum of pre-tax earnings over n years
ETR differential	Statutory ETR – GAAP ETR	The difference of between the statutory ETR and firm's GAAP ETR
DTAX	Error term from the following regression : $\text{ETR differential} \times \text{Pre-tax book income} = a + b \times \text{Control} + e$	The unexplained portion of the ETR differential
Total BTD	$\text{Pre-tax book income} - ((\text{U.S CTE} + \text{Fgn CTE})/\text{U.S STR}) - (\text{NOLt} - \text{NOLt-1})$	The total difference between book and taxable income
Temporary BTD	Deffered tax expense/U.S STR	The total difference between book and taxable income
Abnormal total BTD	Residual from $\text{BTD/Tait} = \beta \text{Tait} + \beta \text{mi}$	A measure of unexplained total book-tax differences
Unrecognized tax benefits	Disclosed amount post-FIN 48	Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions
Tax shelter activity	Indicator variable for firms accused of engaging in a tax shelter	Firms identified via firm disclosure, the press, or IRS confidential data
Marginal tax rate	Simulated marginal tax rate	Present value of taxes on an additional dollar of income

Sumber : Hanlon dan Heitzman (2010)

lampiran 3
Lampiran uji Hipotesis 2 sampai 4

Tabel 1
 Uji Chow : Data Panel 2011 sampai 2015

```
. xtreg CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015, fe
```

Fixed-effects (within) regression
 Group variable: **wajibpajak**

Number of obs = 150
 Number of groups = 30

R-sq: within = **0.3414**
 between = **0.7439**
 overall = **0.4530**

Obs per group: min = 5
 avg = 5.0
 max = 5

corr(u_i, xb) = **0.1376**

F(3,117) = 20.22
 Prob > F = 0.0000

CE2011_2015	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
roa2011_2015	.2157632	.0403248	5.35	0.000	.135902	.2956244
size201~2015	.0109429	.0067364	1.62	0.107	-.0023982	.0242839
IS2011_2015	-.0746759	.0248478	-3.01	0.003	-.1238858	-.0254661
_cons	-.0471867	.1088419	-0.43	0.665	-.2627424	.168369
sigma_u	.04412193					
sigma_e	.12235407					
rho	.11507446	(fraction of variance due to u_i)				

F test that all u_i=0: F(29, 117) = 0.63 Prob > F = 0.9263

Tabel 2
 Uji Lagrange Multiplier : Data Panel 2011 sampai 2015

```
. xtreg CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015, re
```

Random-effects GLS regression
 Group variable: **wajibpajak**

Number of obs = 150
 Number of groups = 30

R-sq: within = **0.3402**
 between = **0.7518**
 overall = **0.4543**

Obs per group: min = 5
 avg = 5.0
 max = 5

Random effects u_i ~ Gaussian
 corr(u_i, X) = 0 (assumed)

wald chi2(3) = 121.53
 Prob > chi2 = 0.0000

CE2011_2015	Coef.	Std. Err.	z	P> z	[95% Conf. Interval]	
roa2011_2015	.2277839	.0330005	6.90	0.000	.1631042	.2924636
size201~2015	.0098666	.0044058	2.24	0.025	.0012314	.0185018
IS2011_2015	-.0883464	.0200197	-4.41	0.000	-.1275842	-.0491085
_cons	-.0274416	.074904	-0.37	0.714	-.1742508	.1193676
sigma_u	0					
sigma_e	.12235407					
rho	0	(fraction of variance due to u_i)				

```
. xttest0
```

Breusch and Pagan Lagrangian multiplier test for random effects

```
CE2011_2015[wajibpajak,t] = xb + u[wajibpajak] + e[wajibpajak,t]
```

Estimated results:

	Var	sd = sqrt(Var)
CE20~2015	.0248901	.1577661
e	.0149705	.1223541
u	0	0

Test: Var(u) = 0

chi2(1) = **2.21**
Prob > chi2 = **0.1367**

Tabel 3

Uji Normality Data panel 2011 sampai 2015 : PLS

. sfrancia CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015

Shapiro-Francia w' test for normal data

Variable	Obs	w'	V'	z	Prob>z
CE2011_2015	150	0.79135	26.360	6.369	0.00001
roa2011_2015	150	0.84803	19.200	5.795	0.00001
size201~2015	150	0.87160	16.222	5.486	0.00001
IS2011_2015	150	1.00000	0.000	-127.791	1.00000

. swilk CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015

Shapiro-wilk w test for normal data

Variable	Obs	w	V	z	Prob>z
CE2011_2015	150	0.79494	23.860	7.192	0.00000
roa2011_2015	150	0.84902	17.567	6.497	0.00000
size201~2015	150	0.87812	14.181	6.012	0.00000
IS2011_2015	150	0.99925	0.088	-5.518	1.00000

. sktest CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015

skewness/kurtosis tests for Normality

Variable	Obs	Pr(Skewness)	Pr(Kurtosis)	adj chi2(2)	joint Prob>chi2
CE2011_2015	150	0.0000	0.0000	62.88	0.0000
roa2011_2015	150	0.0000	0.0000	43.55	0.0000
size201~2015	150	0.0000	0.0000	51.52	0.0000
IS2011_2015	150	0.7806	.	.	.

Tabel 4

Uji Multikolaritas Data panel 2011 sampai 2015 : PLS

. vif

Variable	VIF	1/VIF
roa2011_2015	1.22	0.821981
size201~2015	1.20	0.835854
IS2011_2015	1.08	0.923001
Mean VIF	1.17	

Tabel 5

Uji Heterolelastisitas Data panel 2011 sampai 2015: PLS

. estat hettest

Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity
 Ho: Constant variance
 Variables: fitted values of CE2011_2015

chi2(1) = 142.71
 Prob > chi2 = 0.0000

. szroeter CE2011_2015 roa2011_2015 size2011_2015 IS2011_2015

Szroeter's test for homoskedasticity

Ho: variance constant
 Ha: variance monotonic in variable

variable	chi2	df	p
CE2011_2015	67.65	1	0.0000 #
roa2011_2015	74.44	1	0.0000 #
size201~2015	8.99	1	0.0027 #
IS2011_2015	36.59	1	0.0000 #

unadjusted p-values