

**ANALISIS PERBANDINGAN PENGHINDARAN PAJAK SEBELUM DAN SESUDAH
REFORMASI PAJAK TAHUN 2008
(STUDI KASUS PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BURSA
EFEK INDONESIA TAHUN 2006 – 2013)**

Oleh

Nurma Risa

Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi UNISMA Bekasi

Abstract

The purpose of this study is to give evidence that there is the difference about tax avoidance in the period before and after tax reformation in Indonesia (2006 – 2013). Tax avoidance is measure with book-tax difference. The sample of this study is manufactured company listed in BEI. One sample t-test is used for hypothesis analysis. The result shows there is no difference in tax avoidance before and after tax reformation in Indonesia. This may be because the company will change its tax planning strategies, so that the company still doing tax avoidance with new regulations.

Keywords : tax avoidance, book tax difference.

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Berdasarkan Undang-undang No.16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Perpajakan pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak merupakan pendapatan terbesar bagi negara untuk membiayai kebutuhan negara. Dan pajak juga dijadikan sebagai sumber pendapatan terbesar dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) negara Republik Indonesia.

Peran penting pajak sebagai sumber pendapatan dan biaya negara sangat diperlukan upaya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak. Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah adalah dengan melakukan reformasi di bidang perpajakan, baik reformasi administrasi perpajakan maupun regulasi perpajakan. Reformasi pajak dilakukan agar basis pajak dapat semakin luas, sehingga penerimaan pajak bagi negara dapat lebih optimal dengan menjunjung asas keadilan sosial dan memberikan pelayanan prima kepada wajib pajak.

Sampai saat ini, di Indonesia sudah terjadi empat kali reformasi bidang perpajakan dimulai tahun 1983. Perubahan keempat terjadi pada tahun 2008, ditandai dengan banyaknya perubahan administrasi perpajakan dilihat dari UU No.28 tahun 2007, salah satunya adalah perubahan waktu penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan) pajak untuk wajib pajak badan dari yang semula paling lambat pada 31 maret tahun pajak berikutnya menjadi 30 April tahun pajak berikutnya.

Selain itu, perubahan signifikan juga terjadi pada Undang-undang Pajak Penghasilan. Dengan disahkannya UU No.36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, sebagai perubahan keempat dari UU No.7 tahun 1983, yang berlaku sejak 1 Januari 2009, memberikan perubahan yang cukup signifikan. Pada UU sebelumnya, yaitu UU No.17 tahun 2000, tarif pajak yang dikenakan untuk wajib pajak badan bersifat progresif, yaitu

- a. Penghasilan 0 sampai dengan Rp.50.000.000 (lima puluh juta rupiah) dikenakan tarif sebesar 10%

- b. Diatas Rp.50.000.000 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp.100.000.000 (seratus juta) dikenakan tarif sebesar 15%
- c. Diatas Rp.100.000.000 (seratus juta) dikenakan tarif sebesar 30%.

Dengan diberlakukannya UU No.36 tahun 2008, tarif pajak yang dikenakan untuk wajib pajak badan berubah menjadi tarif tunggal yaitu sebesar 28% untuk tahun pajak 2009 dan turun menjadi 25% pada tahun 2010 dan seterusnya. Selain perubahan tarif untuk perhitungan pajak terutang tahunan, beberapa perubahan tarif juga terjadi pada beberapa pasal pada UU pajak penghasilan yang terbaru ini. Misalnya, perubahan tarif pada pasal 23, adanya penambahan pasal 31E, dan lain sebagainya.

Perubahan tarif dari progresif ke tarif tunggal serta penurunan tarif bagi wajib pajak badan bertujuan untuk merangsang pertumbuhan ekonomi dan diharapkan juga dapat merangsang investasi karena adanya insentif pajak bagi pengusaha. Selain itu pemerintah juga mengharapkan kepatuhan wajib pajak badan akan semakin meningkat pula.

Seiring dengan adanya perubahan pada pasal di dalam UU perpajakan terutama UU tentang pajak penghasilan, maka celah-celah untuk menggunakan peraturan perpajakan dalam melakukan perencanaan pajak akan semakin bertambah. Bagi wajib pajak, terutama wajib pajak badan, perencanaan pajak yang mereka lakukan bertujuan untuk mengurangi jumlah pembayar pajak, baik secara legal maupun ilegal. Hal ini mungkin terjadi jika mereka melihat ada peluang yang dapat dimanfaatkan karena kelemahan peraturan perpajakan. Dan pada akhirnya akan muncul perlawanan pajak. Perlawanan terhadap pajak dapat dibedakan menjadi perlawanan pasif dan perlawanan aktif (Sumarsan dalam Surbakti, 2010). Perlawanan pasif berupa hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan mempunyai hubungan erat dengan struktur ekonomi. Sedangkan perlawanan aktif adalah semua usaha dan perbuatan secara langsung ditujukan kepada pemerintah dengan tujuan menghindari pajak.

Cara perlawanan aktif adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan pelanggaran pajak (*tax evasion*). Dalam Kirchler, Maciejovsky dan Schneider (2002) dalam Surbakti (2010), penghindaran pajak mengacu pada pengurangan pembayaran pajak dengan cara yang legal, misalnya melalui celah-celah peraturan perpajakan yang ada, berbeda dengan *tax evasion* yang mengacu pada penghindaran pajak dengan cara yang ilegal, misalnya melaporkan pendapatan dibawah yang sebenarnya ataupun tingkat pengurangan yang tinggi. Dengan demikian, penghindaran pajak melalui celah peraturan perpajakan yang lemah dapat dianggap sebagai tindakan yang sah secara hukum dan moral terkait dengan penghematan pembayaran pajak, dan hal tersebut dapat diakui sebagai ide yang baik dan juga pintar.

Kebanyakan perusahaan melakukan penghindaran pajak dengan tujuan untuk menunjukkan kinerja perusahaan kepada pemegang saham. Hal ini disebabkan oleh, manajemen akan berusaha menunjukkan laba yang tinggi kepada pemegang saham, tetapi di sisi lain, manajemen juga akan berusaha untuk menjaga agar laba kena pajak (laba fiskal) tetap rendah agar beban pajak tidak terlalu tinggi. Mengurangi jumlah beban pajak berarti meningkatkan keuntungan bagi perusahaan, dan membuat pemegang saham senang.

Upaya mengurangi jumlah beban pajak tersebut, disebut sebagai upaya penghindaran pajak dengan syarat upaya yang dilakukan tidak melanggar aturan yang berlaku, tetapi hanya dengan memanfaatkan *loopholes* atau kesempatan yang mungkin ada dalam peraturan tersebut.

Adanya reformasi bidang perpajakan, yakni perubahan regulasi dan administrasi yang terjadi pada tahun 2008, dan adanya kepentingan wajib pajak untuk melakukan penghematan pembayaran pajak dengan memanfaatkan kelemahan peraturan yang ada menjadi latar belakang penelitian ini untuk melakukan penelitian dengan judul **Analisis Perbandingan Penghindaran Pajak Sebelum dan Sesudah Reformasi Perpajakan Tahun 2008 (Studi Kasus Pada Perusahaan yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia tahun 2006 – 2013)**.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan diatas, maka rumusan masalah dari penelitian adalah apakah terdapat perbedaan yang signifikan secara statistic terhadap penghindaran pajak pada masa sebelum dan sesudah reformasi perpajakan dilakukan di Indonesia pada tahun 2008?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk memberikan bukti empiris bahwa terdapat perbedaan yang signifikan terhadap penghindaran pajak sebelum dan sesudah reformasi perpajakan tahun 2008 pada perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2006 sampai dengan tahun 2013.

1.4 Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini akan membuktikan bahwa terdapat perbedaan penghindaran pajak yang dilihat dari selisih antara laba komersial dengan laba fiskal pada periode sebelum dan sesudah reformasi pajak penghasilan tahun 2008. reformasi pajak yang dimaksud adalah adanya perubahan tarif pengenaan pajak, dari tarif pajak progresif menjadi tarif tunggal. Penelitian ini menggunakan perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebagai sampel penelitian, dengan alasan, perusahaan manufaktur merupakan perusahaan dengan tingkat kompleksitas bisnis yang tinggi, dan peraturan perpajakan yang berlaku dapat diterapkan sepenuhnya,

Periode penelitian ini dibatasi hanya dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2013, dengan rincian, tahun 2006 – 2008 merupakan periode sebelum reformasi perpajakan. Dan periode 2009 – 2013 merupakan periode setelah reformasi perpajakan.

1.5 Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan dari penelitian adalah agar dapat memberikan evaluasi dan masukan mengenai dampak perubahan peraturan perpajakan yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak terkait dengan adanya penghindaran pajak oleh manajemen perusahaan. Penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan gambaran yang jelas mengenai dampak perubahan tarif pajak dari tarif progresif ke tarif tunggal. Selain itu, hasil penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan evaluasi pemerintah dan pertimbangan dalam membuat kebijakan perpajakan di masa depan.

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Reformasi Pajak

Pada tataran kebijakan, reformasi perpajakan biasanya menyentuh hal-hal fundamental, konseptual dan ideologis dengan sasaran : pajak apa yang akan dipungut? Siapa yang menjadi subjek pajak? Apa saja yang merupakan objek pajak? Berapa besarnya tarif pajak? Dan bagaimana prosedurnya? (Mansury (1999) dalam Mulyani, Darminto dan Endang (2014)). Setelah dirumuskan dan dipilih alternatif kebijakan, lalu diturunkan ke dalam Undang-undang yang pada pokoknya akan mencakup secara material dan formal hal-hal yang telah dirumuskan dalam kebijakan.

Reformasi perpajakan yang terjadi di Indonesia sudah mengalami empat kali perubahan dalam beberapa periode yang dikelompokkan sebagai berikut (Mulyani, Darminto, dan Endang (2014) :

1. periode sebelum reformasi perpajakan, yaitu tahun 1950 sampai dengan 1982. Pada tahun ini, peraturan perpajakan masih menggunakan produk peninggalan pemerintahan Belanda.
2. Periode reformasi perpajakan pertama, terjadi pada tahun 1983 sampai dengan 1993, yaitu sejak disahkannya tiga paket Undang-undang yaitu UU No.6 tahun 1983 tentang ketentuan umum perpajakan (KUP), UU No. 7 Tahun 1983 tentang pajak penghasilan (PPh) dan UU No.8 tahun 1983 tentang pajak pertambahan nilai dan pajak penjualan atas barang mewah (PPN dan PPnBM). Reformasi pertama ini menjadi reformasi fundamental terkait dengan sistem pemungutan pajak yaitu dari sistem *official assesment* menjadi *self assesment*.
3. Periode reformasi perpajakan kedua, terjadi pada tahun 1994 sampai dengan 1999. Reformasi yang terjadi adalah perubahan UU pada poin 2, yaitu menjadi UU No.9 tahun

1994 tentang KUP, UU No.10 tahun 1994 tentang PPh, dan UU No.11 tahun 1994 tentang PPN dan PPnBM. Selain itu ditetapkannya UU No.19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan surat paksa (PPSP).

4. Periode reformasi ketiga, terjadi pada tahun 2000 sampai dengan 2007. Reformasi yang terjadi adalah perubahan UU pada poin 3 menjadi UU No.16 tahun 2004 tentang KUP, UU No.17 tahun 2000 tentang PPh, UU No.18 tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM, dan UU No.19 tahun 2000 tentang PPSP.
5. Periode reformasi perpajakan keempat, terjadi sejak tahun 2008 hingga sekarang. Reformasi yang terjadi adalah perubahan UU pada poin 4 menjadi UU No.28 tahun 2007 tentang KUP yang diubah lagi dengan UU No.16 tahun 2009, UU No.36 tahun 2008 tentang PPh serta UU No.42 tahun 2008 tentang PPN dan PPnBM. Periode reformasi ini memiliki perubahan yang cukup mendasar pada tarif PPh badan, yaitu yang semula bersifat progresif menjadi tarif tunggal.

Reformasi perpajakan yang dimaksud pada penelitian ini adalah reformasi perpajakan keempat, terutama perubahan mengenai tarif pajak untuk wajib pajak badan, dari yang semula progresif menjadi tarif tunggal.

Beberapa pokok perubahan dari Undang-undang No.36 tahun 2008 tersebut adalah sebagai berikut :

1. Subjek pajak (pasal 2 ayat 5)
Pengertian mengenai Bentuk Usaha Tetap (BUT) diperluas.
2. Objek pajak (pasal 4),
 - a. Bunga simpanan koperasi menjadi final,
 - b. Penambahan objek pajak penghasilan bersifat final, yaitu penghasilan dari transaksi derivatif dan penghasilan dari usaha jasa konstruksi dan real estate.
3. Pengecualian objek pajak,
 - a. Syarat memiliki usaha aktif bagi wajib pajak yang menerima intercorporate dividen dihapus,
 - b. Beasiswa dikecualikan sebagai objek pajak (syarat dan lain-lainnya diatur dengan PMK)
4. Biaya pengurang penghasilan bruto,
 - a. Biaya promosi dan penjualan ditegaskan dapat sebagai pengurang penghasilan bruto yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan PMK,
 - b. Syarat membiayai piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, dipermudah menjadi :
 - 1) Telah dibiayai dalam laporan laba rugi komersial,
 - 2) Wajib pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak, dan
 - 3) Telah diserahkan perkara oenagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara, atau ada perjanjian tertulis dengan debitur yang bersangkutan, atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus, atau ada pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan,
 - c. Pemupukan dana cadangan diperluas yang meliputi :
 - 1) Cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen dan perusahaan anjak piutang,
 - 2) Cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan penyelenggara Jaminan Sosial,
 - 3) Cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan,
 - 4) Cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan,

- 5) Cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan,
 - 6) Cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk pengolahan limbah industri.
- d. Sumbangan yang dapat dibiayakan adalah :
- 1) Sumbangan penanggulangan bencana nasional,
 - 2) Sumbangan penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia,
 - 3) Biaya pembangunan infrastruktur sosial,
 - 4) Sumbangan fasilitas pendidikan,
 - 5) Sumbangan pembinaan olahraga.
5. Tarif pajak
- Tarif untuk wajib pajak badan, yang sebelumnya dikenakan tarif pajak progresif dengan ketentuan :
- a. Penghasilan dari Rp.0 – Rp.50.000.000 dikenakan tarif 10%
 - b. Penghasilan diatas Rp.50.000.000 – Rp.100.000.000 dikenakan tarif 15%
 - c. Penghasilan diatas Rp.100.000.000 dikenakan tarif 30%.
- Berdasarkan undang-undang tahun 2008, diberlakukan tarif baru yaitu tarif tunggal sebesar Rp.38% untuk tahun pajak 2009 dan diturunkan menjadi 25% mulai tahun 2010. Alasan perubahan tersebut adalah karena tarif tunggal selaras dengan prinsip netralitas dalam pengenaan pajak atas badan dan diturunkannya tarif pajak badan secara bertahap untuk meningkatkan daya saing dengan negara lain dalam menarik investasi luar negeri, serta untuk menyederhanakan perhitungan pajak penghasilan.
- Bagi wajib pajak badan dalam negeri berbentuk perseroan terbuka memperoleh penurunan tarif sebesar 5% dari tarif wajib pajak badan yang berlaku sepanjang memenuhi syarat :
- a. Paling sedikit 40% dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa efek Indonesia, dan
 - b. Memenuhi persyaratan tertentu lainnya.
- Alasan penurunan tarif ini adalah untuk meningkatkan peranan pasar modal sebagai sumber pembiayaan dunia usaha dan mendorong peningkatan jumlah perseroan terbuka dan kepemilikan publik pada perseroan terbuka.
6. Pemotongan dan pemungutan
- a. Perluasan objek pajak penghasilan pasal 22
Wajib pajak yang membeli barang yang tergolong sangat mewah dipungut Pajak Penghasilan Pasal 22 sebagai pembayaran pajak penghasilan tahun berjalan. Alasan perubahan adalah karena pembelian barang yang tergolong sangat mewah mencerminkan potensi kemampuan ekonomis yang sangat besar yang pajaknya kemungkinan belum sepenuhnya dibayar.
 - b. Perubahan tarif pajak penghasilan pasal 23
Tarif pajak penghasilan yang semula hanya 15% diubah menjadi sebagai berikut :
 - 1) 15% dari penghasilan bruto atas dividen, bunga, royalti dan hadiah, penghargaan, bonus dan sejenisnya,
 - 2) 2% dari penghasilan bruto atas jasa-jasa seperti sewa, jasa manajemen, jasa konsultasi dan jasa lainnya.

Alasan perubahan adalah untuk menyederhanakan pemotongan pajak penghasilan pasal 23 atas jasa-jasa dengan menerapkan tarif tunggal 2%.

Menurut Nasucha (2004) terdapat beberapa alasan mengapa suatu negara melakukan reformasi dalam bidang perpajakan yaitu :

1. untuk menstabilkan perekonomian yang tidak menentu karena pengaruh perekonomian internasional maupun nasional,

2. upaya mengalihkan seltor penerimaan APBN dari migas yang semula sebagai sektor primadona menjadi pajak sebagai sumber yang lebih dapat menjanjikan karena secara rasional pajak adalah penerimaan yang berkelanjutan tidak seperti migas,
3. usaha mengikuti ketentuan dunia terutama dalam hal pendanaan (pinjaman luar negeri) yang mensyaratkan struktur pajak yang ada harus disesuaikan dengan kondisi seharusnya,
4. untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak.

Lebih lanjut Nasucha (2004) menjelaskan pula tujuan dilakukannya reformasi perpajakan, yaitu :

1. untuk meningkatkan kualitas pelayanan kepada wajib pajak sebagai sumber aliran dana untuk mengisi kas negara,
2. untuk menekan terjadinya penyelundupan pajak (*tax evasion*) oleh wajib pajak,
3. untuk meningkatkan kepatuhan bagi wajib pajak dalam penyelenggaraan kewajiban perpajakannya,
4. untuk menerapkan konsep *good governance*, adanya transparansi, *responsibility*, keadilan, dan akuntabilitas dalam meningkatkan kinerja instansi pajak, sekaligus publikasi jelasnya pos penggunaan pengeluaran dana pajak,
5. untuk meningkatkan penegakan hukum pajak, pengawasan yang tinggi dalam pelaksanaan administrasi pajak, baik kepada fiskus maupun kepada wajib pajak.

2.2 Penghindaran Pajak

Adanya keinginan dari wajib pajak untuk tidak mematuhi peraturan perpajakan membuat adanya perlawanan pajak yang mereka berikan. Perlawanan terhadap pajak dibedakan menjadi dua yaitu, perlawanan pasif dan perlawanan aktif. Perlawanan pasif berupa hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan mempunyai hubungan erat dengan struktur ekonomi. Sedangkan perlawanan aktif adalah semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada pemerintah dengan tujuan untuk menghindari pajak (Sumarsan dalam Surbakti, 2012). Terdapat 3 cara perlawanan aktif, yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan pajak (*tax evasion*) dan melalaikan pembayaran pajak (*tax flight*).

Dari sudut pandang ekonomi, ketiga cara perlawanan aktif tersebut memiliki efek yang sama yaitu sama-sama merupakan tindakan menurunkan nilai laba dengan tujuan mengurangi beban pajak (Kirchler, Maciejovsky dan Schneider dalam Surbakti 2012). Namun dari segi legal dan moral, *tax avoidance* diartikan sebagai suatu usaha mengurangi pembayaran pajak dengan cara yang diperbolehkan hukum, yaitu dengan cara memanfaatkan celah peraturan yang ada.

Menurut Heber dalam Surbakti (2012), pengertian *tax avoidance* adalah upaya wajib pajak dalam memanfaatkan peluang-peluang yang ada dalam UU perpajakan, sehingga dapat membayar pajak lebih rendah. Perbuatan ini secara harfiah tidak melanggar UU perpajakan. Sedangkan *tax evasion* merupakan perbuatan yang melanggar UU, baik secara harfiah maupun secara jiwa dan molar UU perpajakan.

Jadi dapat ditarik kesimpulan bahwa, kegiatan *tax evasion* (penggelapan pajak) merupakan kegiatan yang melawan peraturan yang berlaku, sedangkan *tax avoidance* (penghindaran pajak) tidak melanggar peraturan yang berlaku, hanya saja menghindari atau mengurangi pembayaran pajak dan merefleksikan semua transaksi yang memiliki pengaruh pada utang pajak perusahaan. Dengan kata lain, kegiatan penghindaran pajak adalah upaya yang dilakukan perusahaan untuk mengurangi pembayaran pajak tanpa melanggar peraturan perpajakan yang berlaku, tetapi dengan memanfaatkan *loopholes* yang mungkin ada dalam peraturan tersebut.

Mengapa perusahaan melakukan penghindaran pajak? Pemegang saham tentu menginginkan adanya pengembalian yang berlipat ganda dari investasinya pada perusahaan. Mengurangi jumlah beban pajak artinya meningkatkan keuntungan perusahaan. Beberapa penelitian yang mengakui

keuntungan penghindatan pajak yaitu memberikan keuntungan ekonomi yang besar (Scholes, et al, dalam Puspita, 2014) dan sumber pembiayaan yang tidak mahal bagi perusahaan (Armstring et al, 2012 dalam Puspita, 2014). Minnick dan Noga (2010) dalam Puspita (2014) menemukan bahwa manajemen pajak menguntungkan pemegang saham, manajemen pajak yang lebih baik berhubungan positif dengan pengembalian yang lebih tinggi kepada pemegang saham. Maka dapat dikatakan bahwa aktivitas penghindaran pajak secara umum dilakukan untuk memihak kepada para pemegang saham.

Beberapa biaya yang harus ditanggung oleh perusahaan dalam rangka penghindaran pajak adalah pengorbanan waktu dan tenaga untuk melakukan penghindaran pajak dan adanya risiko jika penghindaran pajak terungkap. Risiko yang mungkin muncul adalah bunga dan denda perpajakan, atau bahkan kehilangan reputasi perusahaan, yang dapat berakibat buruk untuk kelangsungan usaha jangka panjang perusahaan.

Disisi lain, ternyata penghindaran pajka memberikan keuntungan jika dilakukan dalam jangka panjang. Hal ini disebabkan adanya pemanfaatan dimensi waktu dalam sebagian penghindaran pajak, yaitu beda waktu, untk mendapatkan *time value of money*. Dyreng, et al (2007) dalam Puspita (2014) menemukan bahwa sebagian besar perusahaan berhasil menghindari sebagian besar pajak penghasilan dalam jangka waktu yang berkelanjutan. Hal ini berarti penghindaran pajak yang dilaukan perusahaan dalam jangka pendek adalah bagian dari kecenderungan perusahaan menghindari pajak dalam jangka panjang.

2.2.1. Pengukuran Penghindaran Pajak

Banyak cara yang dapat digunakan dalam mengukur adanya penghindaran pajak. Kebanyakan proksi menggunakan pengukuran penghindaran pajak membutuhkan data dari laporan keuangan karena pengembalian pajak tidak dipublikasikan dan akses mendapatkan data tersebut terbatas. Hanlon dan Heitzman (2010) membuat daftar 12 cara pengukuran penghindaran pajak yang biasanya digunakan di berbagai literatur yaitu GAAP *effective tax rate* (ETR), *current ETR*, cash ETR, Long-run cash ETR, ETR differential, DTAX, total book and taxable income difference (BTD), temporary BTD, abnormal total BTD, unrecognized tax benefits, tax shelter activity dan Marginal tax rate.

Tabel 1
Tabel Pengukuran Penghindaran Pajak

Metode 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 book 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 between the statutory ETR and firm's

		GAAP ETR
DTAX	<i>Error term from the following regression : ETR differential x pre-tas book income</i>	<i>The unexplained portion of ETR Differential</i>
Total BTD	<i>Pre-tax book income – taxable income</i>	<i>The total difference between book and taxable income</i>
Temporary BTD	<i>Deferred tax expense / U.S. STR</i>	<i>The total difference between book and taxable income</i>
Abnormal Total BTB	<i>Residual from $BTD/TA_{it} = \beta TA_{it} + \beta m_i + e_{it}$</i>	<i>A measure of unexplained total book tax differences</i>
Unrecognized tax benefits	<i>Disclosed amount post FIN 48</i>	<i>Tax liability accrued for taxes not yet paid on uncertain positions</i>
Tax shelter activity	<i>Indicator variable for firms accused of engaging in a tax shelter</i>	<i>Firms identified via firm disclosures, the press, or IRS confidential data</i>
Marginal Tax rate	<i>Simulated marginal tax rate</i>	<i>Present value of taxes on an additional dollar of income</i>

Sumber : Hanlon dan Heitzman (2010)

Pengukuran penghindaran pajak pada penelitian menggunakan *total book and tax income difference*, yaitu selisih antara pendapatan sebelum pajak dengan pendapatan kena pajak. Hal ini merujuk pada penelitian Mulyani, dkk (2014), Desai dan Dharmapala (2006).

2.3 Book Tax Difference (BTD)

Nilai laba menurut buku perusahaan bisa saja berbeda dengan laba menurut perhitungan pajak. Hal ini disebabkan oleh buku perusahaan disusun berdasarkan standar akuntansi yang berlaku, dalam hal ini Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) dan peraturan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) Pasar Modal yang berlaku, sedangkan perhitungan laba pajak dilakukan berdasarkan standar akuntansi yang berlaku dan juga memperhatikan peraturan perpajakan yang berlaku.

Terdapat tiga hal yang mendasari perbedaan antara laba perusahaan dengan laba menurut pajak (Logan, 2011), yaitu :

1. *cash based vs. accrual based accounting*
2. *treatment of depreciation*
3. *treatment of inventory*

Pada kenyataannya, standar akuntansi keuangan mewajibkan penggunaan *accrual based*, sedangkan beberapa peraturan perpajakan masih menggunakan *cash based*. Contohnya, sebuah perusahaan menerima pendapatan sewa untuk 1 tahun pada 1 Oktober 2014 sebesar Rp.12.000.000. Untuk tahun 2014, pada laporan keuangan komersial akan diakui pendapatan sewa sebesar Rp.3.000.000 hanya untuk masa Oktober sampai Desember 2014. Sedangkan peraturan pajak, akan mengakui pendapatan sewa sebesar Rp.12.000.000 untuk tahun pajak 2014, karena uang sewa telah diterima seluruhnya pada 2014.

Penggunaan metode penyusutan pun berbeda antara peraturan standar akuntansi dengan peraturan perpajakan. Misalnya, standar akuntansi membolehkan entitas untuk menggunakan metode penyusutan jumlah angka tahun (PSAK No.16, tahun 2007), sedangkan peraturan

perpajakan hanya membolehkan metode penyusutan garis lurus atau saldo menurun (Pasal 11A UU Pajak Penghasilan).

Penggunaan metode penilaian persediaan juga berbeda antara standar akuntansi dengan peraturan perpajakan. UU pajak penghasilan hanya membolehkan wajib pajak untuk menggunakan metode biaya, yaitu Masuk Pertama Keluar Pertama dan metode harga rata-rata, untuk penilaian persediaannya. Sedangkan standar akuntansi memberikan pilihan lain, yaitu metode LCNRV (*Low Cost or Net Realizable Value*) (PSAK No.14, 2007).

Menurut Rahayu (p.229, 2009), perbedaan antara laporan keuangan komersial dengan laporan keuangan fiskal dapat diidentifikasi menjadi dua, yaitu perbedaan waktu dan perbedaan tetap.

Perbedaan waktu adalah perbedaan yang bersifat sementara, karena adanya ketidaksamaan saat pengakuan penghasilan dan biaya atau beban antara peraturan perpajakan dengan standar akuntansi keuangan. Sedangkan perbedaan tetap adalah perbedaan yang terjadi karena peraturan perpajakan, menghitung laba fiskal berbeda dengan perhitungan laba menurut standar akuntansi keuangan tanpa ada koreksi di kemudian hari, misalnya ada laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan perpajakan (adanya pendapatan yang tidak dijumlahkan dengan penghasilan lainnya) dan adanya pengeluaran sebagai beban laba akuntansi yang tidak diakui oleh ketentuan fiskal, misalnya biaya yang tidak boleh sebagai pengurang penghasilan bruto.

Penelitian mengenai penghindaran pajak kebanyakan menggunakan data yang berasal dari laporan keuangan. Hal ini disebabkan karena keterbatasan laporan pajak yang dipublikasikan oleh perusahaan. Setiap pengukuran yang berasal dari laporan keuangan perusahaan memiliki kekurangan, namun berguna untuk estimasi peneliti (Hanlon dan Heitzman, 2010).

Perbedaan antara nilai laba menurut buku perusahaan (laba komersial) dengan laba menurut perhitungan pajak (laba fiskal), yang disebut sebagai *book-tax difference* (BTD), merefleksikan adanya penghindaran pajak perusahaan. Dugaannya adalah perusahaan akan melaporkan laba yang tinggi kepada para pemegang sahamnya, namun melakukan berbagai strategi agar laba fiskalnya rendah. Hal ini dibuktikan oleh Wilson (2007) dalam Hanlon dan Heitzman (2010), bahwa BTD berhubungan positif dengan penyembunyian pajak. BTD dapat mencakup perbedaan tetap dan perbedaan temporer. Artinya BTD dapat merefleksikan strategi penghindaran pajak jangka panjang dan jangka pendek.

Grassley, Weisman dan Reason dalam Hanlon dan Heitzman (2010) menyatakan bahwa perusahaan dengan BTD yang besar mungkin dapat melakukan manipulasi dimanapun, entah dalam nilai buku atau pajaknya atau keduanya. Selain itu, perbedaan temporer dalam BTD dapat mencerminkan adanya manajemen laba. Untuk mengatasi kekurangan pada penggunaan BTD tradisional ini sebagai proksi bagi penghindaran pajak. Lim (2011) dalam Puspita (2014) mengembangkan pengukuran alternatif BTD. Pengukuran ini mengurangi komponen manajemen laba (*discretionary accrual*) dari BTD dan menambahkan komponen *Return On Asset* (ROA) dalam perhitungan untuk melibatkan pengaruh kinerja perusahaan dalam pengukuran. ROA dihitung dalam *discretionary accrual* karena adanya perbedaan kecenderungan manajemen laba antara perusahaan dengan kinerja buruk dan perusahaan dengan kinerja baik. (Tucker dan Zarowin, 2006 dalam Puspita, 2014)

2.4 Pengembangan Hipotesis

Adanya reformasi bidang perpajakan, yakni perubahan regulasi dan administrasi yang terjadi pada tahun 2008, terutama pada perubahan tarif pajak penghasilan untuk wajib pajak badan, dari yang semula tarif progresif menjadi tarif tunggal, akan membuat adanya perbedaan yang signifikan bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan kelemahan peraturan yang ada.

Hasil penelitian Sumantri, dkk (2014) menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan terhadap jumlah penerimaan pajak penghasilan sebelum dan sesudah diterapkannya tarif tunggal.

Penelitian ini juga membuktikan bahwa perubahan tarif pajak berpengaruh secara signifikan terhadap besarnya jumlah pajak penghasilan terutang. Sedangkan hasil penelitian Surbakti (2012) menunjukkan bahwa reformasi perpajakan tidak terbukti memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak.

Dari penjelasan di atas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah :

Ha : terdapat perbedaan yang signifikan terhadap penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak badan yang terdaftar di bursa efek Indonesia antara sebelum dan sesudah reformasi pajak tahun 2008 terjadi.

METODE PENELITIAN

3.1 Model Penelitian

Metode penelitian ini menggunakan pendekatan *comparison research*, yaitu menganalisis perbandingan penghindaran pajak sebelum dan sesudah reformasi pajak tahun 2008 dilakukan. Perubahan terbesar yang terjadi pada reformasi pajak tahun 2008 adalah perubahan tarif pajak penghasilan untuk wajib pajak badan, yaitu dari tarif progresif 3 lapis, dengan tarif tertinggi adalah 30%. menjadi tarif tunggal yaitu 25%.

3.2 Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan data perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia selama periode pengamatan, yaitu dari tahun 2006 sampai dengan 2013. Perusahaan manufaktur dijadikan sebagai sampel penelitian, karena kegiatan bisnis perusahaan manufaktur yang kompleks dan diharapkan perusahaan jenis ini banyak melakukan perencanaan pajak. Berikut adalah tabel pengambilan sampel :

Tabel 2
Penentuan Jumlah Sampel Penelitian

No.	Syarat Penentuan Sampel	Jumlah
1	Perusahaan manufaktur terdaftar di BEI	128
2	Perusahaan yang delisting selama periode penelitian	12
3	perusahaan yang menggunakan mata uang asing dalam laporan keuangan	21
4	Laporan keuangan tidak lengkap	34
5	Jumlah sampel penelitian	61

3.3 Variabel Penelitian

Variabel penelitian ini adalah penghindaran pajak, yang diukur dengan menggunakan *Total Book – Tax difference* (Total BTDD) (Hanlon, 2010), dengan faktor pembeda adalah periode sebelum reformasi pajak dilakukan, yaitu tahun 2006 sampai dengan 2008, dengan periode setelah reformasi pajak dilakukan, yaitu tahun 2009 sampai dengan 2013.

Penghindaran pajak diukur dengan total BTDD, dengan rumus (Mulyani, dkk, 2014) :

Total BTDD = pendapatan sebelum pajak – pendapatan kena pajak

3.4 Sumber data dan teknik pengumpulan data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder dengan teknik pengumpulan data adalah dokumentasi. Data sekunder didapatkan dari laporan keuangan yang diterbitkan oleh perusahaan yang dijadikan sampel penelitian ini.

3.5 Teknik Analisis Data

Teknik analisis data dalam penelitian ini menggunakan metode statistika dengan bantuan program statistik SPSS. Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, pengujian normalitas data dibutuhkan terlebih dahulu.

1. Uji Normalitas

Teknik uji normalitas yang digunakan adalah *One Sample Kolmogrov Smirnov Test*, yaitu pengujian dua sisi yang dilakukan dengan membandingkan signifikansi hasil uji (*p-value*) dengan taraf signifikansi. Jika *p-value* lebih besar dari 0,05 maka data berasal dari populasi yang terdistribusi normal.

2. Pengujian hipotesis

Pengujian hipotesis dimaksudkan untuk mengetahui ada tidaknya perbedaan rata-rata diantara dua kelompok sampel. Karena diantara masing-masing kelompok sampel yang diuji ini saling independen, maka pengujiannya dilakukan dengan menggunakan alat analisis *independent sample t-test* (uji-t). Analisis uji-t digunakan dalam penelitian ini untuk menguji hipotesis yang diajukan. Pengujian melalui signifikansi t-value adalah membandingkan signifikansi t-value dengan probabilitas 5%. Keputusan dapat diambil dengan melihat perbandingan nilai probabilitas atau nilai signifikansi. Yaitu,

- a. Jika probabilitas > 0.05, maka hipotesis tidak dapat diterima,
- b. Jika probabilitas < 0.05, maka hipotesis diterima.

Rumus untuk pengujian *independent sample t-test* (uji-t) adalah sebagai berikut :

$$D_n = X_{1n} - X_{2n}$$

$$\bar{D} = \frac{\sum D}{n}$$

$$S_D = \sqrt{\frac{\sum (D - \bar{D})^2}{n-1}}$$

$$\text{Maka: } t = \frac{\bar{D}}{S_D / \sqrt{n}}$$

Keterangan:

D = Selisih dari observasi berpasangan,

X_{1n} = Sampel pertama pada observasi ke i,

X_{2n} = Sampel kedua pada observasi ke i,

i = 1,2,3 n,

\bar{D} = mean dari harga D_i /harga setiap pasang nilai,

S_D = deviasi standar dari harga-harga D_i , dan

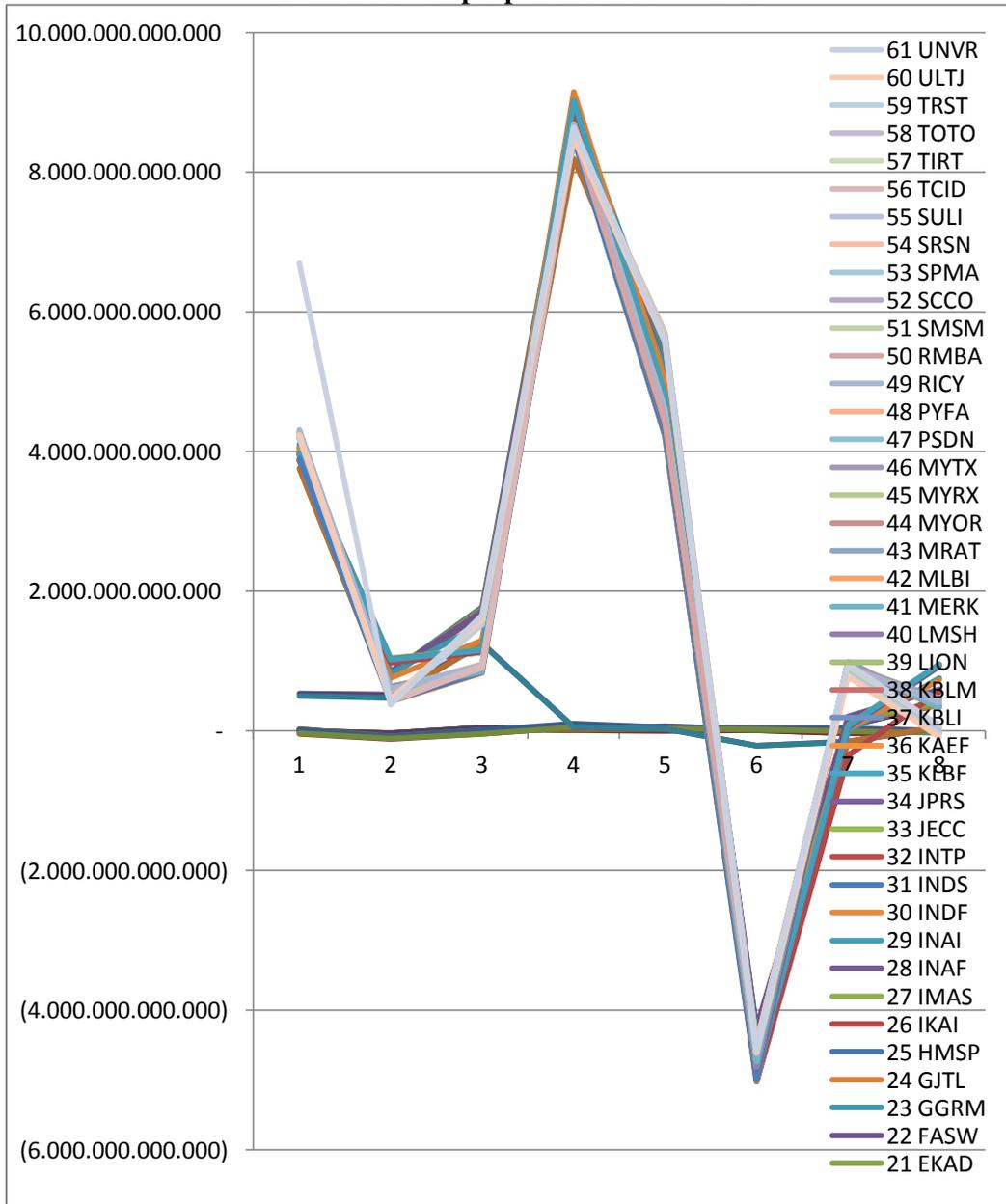
n = banyaknya pasangan nilai.

PEMBAHASAN

4.1 Statistik Deskriptif

Berikut ini disajikan grafik data *book-tax difference* (BTD) dari 61 perusahaan manufaktur selama tahun 2006 - 2013.

Gambar 1
Grafik BTD sampel penelitian 2006 - 2013



Keterangan : sumbu x merupakan tahun periode, yaitu 1 – 8 = tahun 2006 sampai dengan tahun 2013.

Sumber : data diolah, 2015

Gambar diatas menunjukkan nilai BTD untuk 61 perusahaan manufaktur yang dijadikan sampel penelitian dari tahun 2006 sampai dengan 2013. Dilihat dari gambar tersebut, dapat diketahui, tren nilai BTD untuk hampir seluruh sampel sama, yaitu dari tahun 2006 ke tahun 2007 nilai BTD menurun untuk hampir semua sampel. Dan naik sangat tajam dari tahun 2008 sampai dengan 2011. Dan kembali turun tajam dari tahun 2010 sampai dengan 2012. Sedangkan pada tahun 2007 ke 2008 dan 2012 ke 2013 perubahan nilai BTD tidak terlalu besar.

Reformasi pajak terjadi pada tahun 2008, dan mulai diberlakukan pada tahun 2009. Grassley, Weisman dan reason dalam Hanlon dan Heitzman (2010) menjelaskan bahwa perusahaan dengan BTD yang besar mungkin dapat melakukan manipulasi dimana pun, entah dalam nilai buku atau pajaknya atau bahkan keduanya. Secara deskriptif, gambar diatas menggambarkan kenaikan yang cukup tinggi nilai BTD pada hampir seluruh sampel penelitian pada tahun 2009 sampai dengan 2011. Jika dihubungkan dengan reformasi bidang pajak yang terjadi pada 2008, hal ini mengindikasikan bahwa pada tahun 2009 dan 2010, kebanyakan perusahaan merubah strategi perencanaan pajaknya atau bahkan memanipulasi entah nilai buku atau nilai pajak atau bahkan keduanya. Data yang diperoleh tidak dapat menjelaskan hal tersebut.

Pada grafik terlihat pula perbedaan yang cukup mencolok nilai BTD pada tahun 2006 dengan nilai BTD pada 2009. Pada tahun 2006, nilai BTD perusahaan sampel berada pada angka Rp.200 milyar. Sedangkan pada 2009 melonjak tinggi ke angka lebih dari Rp.400 milyar. Nilai BTD yang tinggi ini dapat mengindikasikan terjadi penghematan pajak, entah karena memang perusahaan melakukan *tax avoidance* atau memang karena perubahan yang cukup signifikan pada peraturan perpajakan, sehingga menyebabkan nilai BTD pada perusahaan menjadi naik cukup tinggi.

Tabel 3
Statistik Deskriptif Data Penghematan Pajak

Kelompok	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Tax_avoidance Sebelum Reformasi	61	4.7701E10	2.14303E11	2.74387E10
Setelah Reformasi	61	3.5099E10	2.38040E11	3.04779E10

Sumber : data diolah, 2015.

Tabel diatas menunjukkan bahwa nilai rata-rata *book-tax difference* sebelum reformasi pajak dilakukan adalah Rp.47.701.000.000. Sedangkan rata-rata nilai *book-tax difference* setelah reformasi pajak dilakukan adalah Rp.35.099.000.000. Dilihat dari angka tersebut, perbedaan rata-rata yang cukup tinggi terjadi pada periode sebelum dan setelah reformasi pajak terjadi

4.3 Analisis Data Penelitian

4.3.1 Uji Normalitas Data

Pengujian normalitas data penelitian menggunakan *one sample kolmogrov smirnov test*. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 4
Hasil Uji Normalitas Nilai BTD Sampel Penelitian

		Tax_avoidance
N		122
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	4.1400E10
	Std. Deviation	2.25634E11
Most Extreme Differences	Absolute	.352
	Positive	.352
	Negative	-.270
Kolmogorov-Smirnov Z		3.893
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000

Sumber : data diolah, 2015

Dari tabel diatas dapat dilihat *p-value* dari hasil pengujian menunjukkan nilai 3.893, nilai ini lebih besar dai 0.05 (*p-value* > 0.05). Dilihat dari nilai Asymp.sig. (2-tailed) juga menunjukkan angka 0.000 (lebih kecil dari 0.05). dari dua angka tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa data penelitian terdistribusi secara normal. Dan seluruh data dapat digunakan untuk pengujian hipotesis.

4.3.2 Pengujian Hipotesis

Penelitian ini menduga terdapat perbedaan yang signifikan terhadap kegiatan penghematan pajak, yang diukur dengan nilai *book-tax difference* (BTD), antara sebelum dan sesudah reformasi bidang pajak pada tahun 2008. Pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan alat uji *independent sample t-test*.

Hasil pengujian data penelitian dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel 5
Hasil pengujian hipotesis dengan Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
								95% Confidence Interval of the Difference	
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Tax_avo Equal idance variances assumed	.243	.623	.307	120	.759	1.26021E10	4.10096E10	-6.85941E10	9.37983E10

Sumber : data diolah, 2015.

Dari tabel diatas, terlihat bahwa *t-value* menunjukkan nilai 0.307 dengan df sebesar 120 dan probabilita sebesar 5%. Atau dengan kata lain *t-value* lebih besar dari 0.05 ($0.307 > 0.05$). Selain itu nilai sig.(2-tailed) memiliki nilai 0.759 lebih besar dari 0.05. Dari hasil pengujian tersebut maka dapat dibuat kesimpulan yaitu, hipotesis yang diajukan tidak dapat diterima. Artinya, berdasarkan data tersebut, ternyata tidak terdapat perbedaan yang signifikan kegiatan penghematan pajak, yang diproxi dengan nilai BTD, sebelum dan sesudah reformasi pajak terjadi.

4.4 Pembahasan

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis dengan uji t, menghasilkan keputusan bahwa hipotesis tidak dapat diterima, yang artinya, tidak dapat perbedaan signifikan penghematan pajak pada periode sebelum dan sesudah reformasi pajak terjadi. Dengan kata lain, kegiatan penghematan pajak yang dilakukan pada periode sebelum (2006 – 2008) dan sesudah (2009 – 2013) adalah sama.

Reformasi bidang pajak, terutama pada pajak penghasilan, yang terjadi pada tahun 2008 dan mulai berlaku pada 2009, merupakan perubahan yang cukup besar. Perubahan yang cukup signifikan adalah berubahnya pengenaan tarif pajak penghasilan untuk wajib pajak badan. Yang semula diberlakukan tarif pajak progresif 3 lapis dengan tarif tertinggi sebesar 30%, berubah menjadi tarif tunggal sebesar 28% pada tahun 2009, dan 25% pada tahun 2010 dan seterusnya. Perubahan tarif menjadi tarif tunggal dilakukan pemerintah dengan tujuan, salah satunya adalah agar perhitungan perpajakan menjadi lebih mudah. Sedangkan penurunan nilai tarif dilakukan untuk memotivasi wajib pajak agar membayar pajak dengan benar.

Perubahan yang cukup besar ini, ternyata berdampak pula pada penerimaan pajak penghasilan. Sumantri dkk (2014) menemukan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan terhadap jumlah penerimaan pajak penghasilan sebelum dan sesudah diterapkannya tarif tunggal. Penelitian ini juga membuktikan bahwa perubahan tarif pajak berpengaruh secara signifikan terhadap besarnya jumlah pajak penghasilan terutang. Sedangkan penelitian ini menemukan bahwa perubahan tarif pajak tidak membuat perbedaan pada penghematan pajak. Penelitian ini mendukung penelitian Surbakti (2012) yang menunjukkan bahwa reformasi pajak tidak terbukti memiliki pengaruh terhadap penghindaran pajak.

Tidak adanya perbedaan penghematan pajak yang dilakukan oleh perusahaan sebelum dan setelah reformasi pajak terjadi, mungkin, dapat disebabkan oleh perubahan peraturan perpajakan bukan hanya pada tarif pajak saja, tetapi juga dari hal lain, misalnya perluasan pengertian bentuk usaha tetap, pada pasal 2, penambahan objek pajak penghasilan, penambahan biaya yang dapat diakui sebagai pengurang penghasilan bruto, dan lain sebagainya. Banyaknya perubahan peraturan pengenaan pajak tersebut, membuat perusahaan melakukan strategi perencanaan pajak yang berbeda pula. Dengan perubahan strategi perencanaan pajak ini, maka arah penghematan pajaknya juga mungkin tidak akan berbeda.

Kemungkinan lain adalah perusahaan merasa menikmati perubahan ini membuat pajak yang harus mereka bayarkan menjadi lebih kecil, sehingga penghematan pajak tidak terlalu diperhitungkan dalam pembuatan laporan pajak. Ketika wajib pajak sudah merasa cukup diuntungkan dengan peraturan yang baru, maka mereka akan mengurangi penghindaran pajak, yang akan berujung ke penghematan pajak.

SIMPULAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Dari hasil penelitian dan pembahasan pada bab sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan yang signifikan terhadap penghematan pajak, sebelum dan setelah reformasi bidang pajak terjadi. Penghematan pajak diukur dengan nilai *book-tax difference*, yaitu selisih antara penghasilan sebelum pajak dengan penghasilan kena pajak. Reformasi bidang pajak, khususnya pajak penghasilan, terjadi pada tahun 2008, dan pemberlakuan pembaruan peraturan pajak penghasilan pada tahun 2009. Periode sebelum reformasi pajak pada penelitian ini adalah

2006 sampai dengan 2008, sedangkan periode setelah reformasi pajak adalah tahun 2009 sampai dengan 2013.

Tidak adanya perbedaan yang signifikan penghematan pajak sebelum dan setelah reformasi pajak terjadi, mungkin disebabkan oleh, perubahan peraturan perpajakan yang cukup signifikan membuat perusahaan merubah strategi perencanaan pajaknya, sehingga kegiatan penghematan pajak tetap dilakukan.

5.2 Saran

Beberapa saran yang dapat disampaikan untuk penelitian selanjutnya adalah :

1. Gunakan metode lain untuk mengukur penghindaran atau penghematan pajak, misalnya dapat menggunakan *cash effective tax rate*, atau hanya melihat nilai beda temporer saja, bukan jumlah perbedaan seluruhnya.
2. Gunakan sampel yang lebih luas, bukan hanya perusahaan manufaktur. Misalnya, masukkan pula perusahaan non manufaktur. Karena perubahan peraturan pajak bukan hanya perubahan tarif pajak, tetapi juga banyak perubahan lainnya yang mungkin dapat berpengaruh pada perusahaan non manufaktur.

DAFTAR PUSTAKA

- Desai, M.A., & Dharmapala D. 2006. *Corporate tax avoidance and high powered incentives*. Journal of Financial Economics 79 (2006).145-179.
- Dewi, Ni Nyoman K. Dan I Ketut Jati. 2014. Pengaruh Karakteristik Eksekutif, Karakteristik Perusahaan dan Dimensi Tata kelola Perusahaan yang Baik pada Tax Avoidance di Bursa Efek Indonesia. E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana 6.2 (2014) : 249-260.
- Fatharani, Nazhaira. 2012. Pengaruh Karakteristik Kepemilikan,, Reformasi Perpajakan, dan Hubungan Politik terhadap Tindakan Pajak Agresif Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada Tahun 2007-2010. Skripsi. Universitas Indonesia
- Hanlon, M., & Heitzman, S. 2010. *A review of tax research*. Journal of accounting and Economics 50, 127-178.
- Logan, David S. 2011. Three Differences Between Tax and Book Accounting that Legislator Need To Know. Tax Foundation Fiscal Fact No.277.
- Maharani, I.G.A. Cahya., Ketut Alit S. 2014. Pengaruh Corporate Governance, Profitabilitas dan Karakteristik Eksekutif pada Tax Avoidance Perusahaan Manufaktur. E-jurnal Akuntansi Universitas Udayana 9.2., 525-539.
- Mulyani, Sri., Darminto, M.G. Wi Endang N.P. 2014. Pengaruh Karakteristik Perusahaan, Koneksi Politik dan Reformasi Perpajakan Terhadap Penghindaran Pajak (Studi Pada Perusahaan manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek tahun 2008-2012). Diunduh dari portalgaruda.org. pada 4 pebruari 2015.
- Prakosa, Kesit Bambang. 2014. Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan Corporate Governance terhadap Penghindaran Pajak Di Indonesia. Simposium nasional Akuntansi 17 Mataram, Lombok.
- Rahayu, Ning. 2010. Evaluasi regulasi atas Praktik Penghindaran Pajak Penanaman Modal Asing. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia. Juni 2010. Vol.7 No.1 Hal 61-78.
- Rahayu, Siti Kurnia. 2009. Perpajakan Indonesia Konsep & Aspek Formal. Graha Ilmu. Bandung
- Surbakti, Theresa Adelina Victoria. 2012. Pengaruh Karakteristik Perusahaan dan Reformasi Perpajakan terhadap Penghindaran Pajak di Perusahaan Industri manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2008-2010. Skripsi. Universitas Indonesia.
- Sumantri, Bambang., Amir Hasan, & Gusnardi. 2014. Analisis Perbandingan Penerimaan Pajak Penghasilan Sebelum dan Sesudah Penerapan Tarif Tunggal dan Pengaruhnya Terhadap Pajak Penghasilan Terutang (Studi Empiris Pada Perusahaan Perkebunan Kelapa Sawit di Bursa Efek Indonesia). Jurnal Tepak Manajemen Bisnis. Vo.VI. No.1 Januari 2014.