

**ANALISIS PERBEDAAN PENGHINDARAN PAJAK (TAX AVOIDANCE)
PADA PERUSAHAAN YANG DIKENAI PAJAK PENGHASILAN FINAL
DAN PERUSAHAAN YANG DIKENAI PAJAK PENGHASILAN TIDAK
FINAL**

Oleh:

Mimi Sartika

Pembimbing : Zulbahridar dan Susilatri

Faculty of Economics Riau University, Pekanbaru, Indonesia

E-mail: mimi.sartika29@gmail.com

*Analyze The Difference Of Tax Avoidance On Companies That Deducted Final Tax
And Companies That Deducted Non Final Tax.*

ABSTRACT

Tax avoidance is an effort by taxpayer to reduce tax expense by not violating the tax laws or other rules in force. However, in fact tax avoidance is something that is not wanted by the government so the government created the rules to prevent it. This study aims to analyze the difference of tax avoidance on companies that deducted final tax and companies that deducted non final tax. Object of study is construction companies, real estate companies, non-construction companies, and non-real estate companies that listed on the Indonesia Stock Exchange period 2009-2013. Determination of the sample is done by using purposive sampling method based on secondary data from financial reports that are available in the Indonesia Stock Exchange Website. The method of analysis used independent sample t-test. The results of this study showed that the companies deducted non final tax tend to do tax avoidance rather than companies that deducted final tax measured by effective tax rate, cash effective tax rate and book tax difference. But, measured by tax planning showed that the companies deducted final tax tend to do tax avoidance rather than companies that deducted non final tax.

Keyword: tax avoidance, final tax, non final tax, effective tax rate, cash effective tax rate, book tax difference, and tax planning.

PENDAHULUAN

Dewasa ini, negara Indonesia sedang berusaha untuk mengencangkan pembangunan nasional dalam rangka meningkatkan kesejahteraan rakyatnya. Untuk dapat menjalankan pembangunan nasional tersebut pemerintah memerlukan dana yang

berasal dari dana APBN. Sumber utama dana APBN adalah dari sektor pajak. Terdapat dua fungsi yang melekat pada pajak itu sendiri yaitu fungsi penerimaan (*budgetair*) dan fungsi mengatur (*regulerend*). Dalam kenyatannya pemungutan pajak

tidaklah selalu sesuai keinginan atau sesuai dengan target yang telah ditetapkan. Hal ini dibuktikan dengan data realisasi penerimaan pajak 5 tahun terakhir ini tidaklah selalu mencapai target. Penerimaan pajak tahun 2009-2012 tidak mencapai target dimana realisasi pajaknya hanya berkisar 94,31% - 97,26% dari target APBN-P. Dengan tidak tercapainya target pajak dalam 4 tahun terakhir ini, dapat diketahui bahwa salah satu penyebabnya dikarenakan tindakan perencanaan pajak (*tax planning*) yang dilakukan oleh perusahaan (*sumber: tribunnnews.com*).

Tax avoidance sedang menjadi *trend* bagi perusahaan berbagai sektor di Indonesia. Modus penghindaran pajak yang digunakan oleh perusahaan manufaktur salah satunya yaitu dengan pembebanan biaya overhead, seperti sewa, jasa, transportasi, promosi, dan bunga, tanpa diimbangi PPh Pasal 23 atau PPh Pasal 4 Ayat 2 (*sumber: kompas.com*). Selain itu perusahaan konstruksi dan *real estate* meskipun telah dikenakan pajak final atas penghasilannya tetap saja melakukan penghindaran pajak dengan salah satu caranya yaitu menutupi biaya eskalasi proyek yang naik (*sumber: pajak.com*).

Terdapat dua jenis pajak yang dikenakan atas penghasilan yaitu pajak yang bersifat final dan tidak final. Untuk penghasilan yang dikenai pajak yang bersifat final atas pemotongan, pemungutan atau pembayaran pajak penghasilan yang dipotong oleh pihak lain maupun yang disetor sendiri bukan merupakan pembayaran pajak dimuka yang dapat digunakan sebagai kredit pajak pada perhitungan Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan (SPT Tahunan) pajak penghasilan pada akhir

tahun fiskal. Sedangkan untuk perusahaan yang atas penghasilannya tidak dikenakan pajak penghasilan final maka dimungkinkan untuk menghindari pajak dengan cara-cara yang diperbolehkan oleh undang-undang yaitu: (i) menahan diri, (ii) lokasi terpencil dan (iii) penghindaran pajak secara yuridis.

Didalam penelitian ini digunakan dua jenis perusahaan yang atas penghasilannya dikenakan PPh pasal 4 ayat 2 atau pajak yang bersifat final yaitu perusahaan yang penghasilan utamanya dibidang konstruksi dan *real estate*.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti dan Budiman (2013). Namun dalam penelitian ini penulis mengukur *tax avoidance* menggunakan pengukuran yang digunakan oleh Martani dan Sari (2010) yaitu dengan menggunakan ukuran *effective tax rate* (ETR), *cash effective tax rate* (CETR), *book-tax difference* (BTD), dan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*).

Berdasarkan penjelasan di atas, peneliti ingin melakukan penelitian kembali tentang penghindaran pajak yang disajikan dengan judul: **“Analisis Perbedaan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Pada Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Final Dan Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Tidak Final”**.

Berdasarkan uraian diatas, maka perumusan masalah dalam penelitian ini adalah ”Adakah perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak

penghasilan tidak final diukur dengan *effective tax rate* (ETR), *cash effective tax rate* (CETR), *book-tax difference* (BTD), dan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*)?”

Penelitian ini bertujuan untuk menemukan bukti secara empiris tentang perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *effective tax rate* (ETR), *cash effective tax rate* (CETR), *book-tax difference* (BTD), dan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*).

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS Penghindaran Pajak

Tax avoidance merupakan strategi dan teknik penghindaran pajak dilakukan secara legal dan aman bagi wajib pajak karena tidak bertentangan dengan ketentuan perpajakan (Pohan, 2013:14).

Menurut Sumarsan (2013:116) penghindaran pajak (*tax avoidance*) dilakukan dengan 3 cara, yaitu sebagai berikut:

1. Menahan Diri
2. Lokasi Terpencil
3. Penghindaran Pajak Secara Yuridis

Pajak Penghasilan Final (PPh Final)

Menurut Sumarsan (2013:32), Pajak Penghasilan Final (PPh Final) merupakan pajak yang dikenakan dengan tarif dan dasar pengenaan pajak tertentu atas penghasilan yang diterima atau diperoleh selama tahun berjalan.

Pemotongan atau pemungutan atau pembayaran pajak penghasilan final (PPh Final) yang dipotong pihak lain maupun yang disetor sendiri bukan merupakan pembayaran pajak dimuka yang dapat digunakan sebagai kredit pajak pada penghitungan SPT Tahunan Pajak penghasilan pada akhir tahun fiskal. Akan tetapi, pajak penghasilan final merupakan pelunasan pajak penghasilan yang terutang atas penghasilan tersebut, sehingga wajib pajak dianggap telah melakukan pelunasan kewajiban perpajakannya. Demikian juga biaya-biaya yang digunakan untuk menghasilkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang telah dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final tidak dapat digunakan sebagai pengurang atas penghasilan yang dikenakan pajak penghasilan yang tidak bersifat final.

Perusahaan Konstruksi

Menurut Undang-undang Republik Indonesia No.18 Tahun 1999 Jasa konstruksi adalah layanan jasa konsultasi perencanaan pekerjaan konstruksi, layanan jasa pelaksanaan pekerjaan konstruksi, dan layanan jasa konsultasi pengawasan pekerjaan konstruksi. Bidang usaha jasa konstruksi tersebut mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal dan atau tata lingkungan, masing-masing beserta kelengkapannya.

Menurut Peraturan Pemerintah No. 51 tahun 2008 Tarif Pajak Penghasilan yang bersifat final atas jasa konstruksi adalah sebagai berikut:

1. 2% (dua persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang

- dilakukan oleh Penyedia Jasa dengan kualifikasi usaha kecil;
2. 4% (empat persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha;
 3. 3% (tiga persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa selain Penyedia Jasa sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b;
 4. 4% (empat persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha; dan
 5. 6% (enam persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

Perusahaan Real Estate

Sesuai dengan Peraturan Menteri dalam Negeri (PMDN) No.5 Tahun 1974, perusahaan *real estate* adalah perusahaan properti yang bergerak dalam bidang penyediaan, pengadaan, serta pematangan tanah bagi keperluan usaha-usaha industri, termasuk industri pariwisata.

Besarnya Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah 71 tahun 2008 adalah sebesar 5% (lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, kecuali atas pengalihan hak atas Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenai Pajak Penghasilan

sebesar 1% (satu persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan.

Pajak Penghasilan Tidak Final (PPh Tidak Final)

Menurut Sumarsan (2013:36): Pajak Penghasilan Tidak Final (PPh Tidak Final) merupakan pajak yang dikenakan dengan tarif dan dasar pengenaan pajak berdasarkan pasal 17 UU No.36 tahun 2008 atas penghasilan yang diterima atau diperoleh selama tahun berjalan.

Adapun strategi mengurangi beban pajak secara legal yang bisa dilakukan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final adalah sebagai berikut:

1. Memanfaatkan penghasilan yang bebas pajak.
2. Memanfaatkan kredit pajak selama tahun berjalan.
3. Menunda (menangguhkan) pembayaran pajak terutang tanpa dikenakan sanksi administrasi (penalti) oleh kantor pajak.
4. Memanfaatkan pengurangan pajak.
5. Memanfaatkan pengurangan PPh pasal 17

Effective Tax Rate (ETR)

Tarif pajak efektif digunakan untuk mengukur dampak perubahan kebijakan perpajakan atas beban pajak perusahaan. Xing dan Shunjun (2007) dalam Hanum (2013), mendefinisikan *effective tax rate* (ETR) sebagai rasio (dalam presentase) dari pajak yang dibayarkan perusahaan berdasarkan total pendapatan sebelum pajak penghasilan akuntansi sehingga dapat mengetahui seberapa besar presentase perubahan membayar pajak

sebenarnya terhadap laba komersial yang diperoleh perusahaan.

Cash Effective Tax Rate (CETR)

CETR dihitung dengan rumus yang dipergunakan Meilinda (2013). Untuk mengestimasi Cash ETR, digunakan jumlah pajak satu tahun dikurangi pajak tangguhan sebagai pembilang dan sebagai penyebut digunakan pendapatan sebelum pajak selama satu tahun. CETR digunakan karena diharapkan dapat mengidentifikasi keagresifan perencanaan pajak suatu perusahaan. Perencanaan pajak yang dimaksud baik menggunakan beda tetap maupun beda waktu.

Book-Tax Difference (BTD)

Book-tax differences merupakan perbedaan jumlah laba yang dihitung berdasarkan akuntansi dengan laba yang dihitung sesuai dengan peraturan perpajakan.

Rata-Rata Penghindaran Pajak Perusahaan (Tax Planning)

Menurut Mohammad Zain (2007) *Tax planning* adalah proses mengorganisasi wajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang pajaknya, baik pajak penghasilan maupun pajak-pajak lainnya, berada dalam posisi yang paling minimal, sepanjang hal ini dimungkinkan baik oleh ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan maupun secara komersial. Lebih lanjut ia juga menyimpulkan bahwa *tax planning* adalah perbuatan yang sifatnya mengurangi beban pajak secara legal dan bukan mengurangi kesanggupan memenuhi kewajiban

perpajakannya melunasi utang-utang pajaknya.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *effective tax rate* (ETR).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti dan Budiman (2013), Perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final memiliki penghindaran pajak (*Tax Avoidance*) lebih kecil dibanding perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final.

Hal ini dikarenakan penghasilan yang dikenakan pajak Final tidak dapat dimasukkan dalam perhitungan SPT PPh masa dan juga atas pajak yang telah dibayarkan ini tidak dapat dijadikan kredit pajak yang dapat mengurangi utang pajak penghasilan nantinya. Berbeda dengan perusahaan yang dikenai pajak penghasilan tidak final, dalam perusahaan jenis ini dimungkinkan untuk melakukan penghindaran pajak dengan cara meninggikan biaya dan merendahkan pendapatan. Dikarenakan atas penghasilannya tidak dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final dan atas pajak yang telah dipotong seperti PPh pasal 22 dan 23 dapat dikreditkan sebagai pajak yang dibayar dimuka.

Dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur dengan *effective tax rate* (ETR) dikarenakan ETR dianggap dapat merefleksikan perbedaan tetap antara perhitungan laba buku dengan laba fiskal. Selain itu ETR dapat mencerminkan persentase kewajiban pajak yang

sebenarnya dengan laba akuntansi yang dihasilkan oleh perusahaan, yaitu, kewajiban pajak bersih / keuangan (buku) laba sebelum pajak.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Utama (2011), Menemukan Penerapan PPh Final atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan pada PT. Baruga Asrinusa Development sudah sesuai dengan peraturan pemerintah nomor 71 tahun 2008 tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Hal ini dikarenakan atas penghasilan yang dikenakan PPh final tersebut telah dianggap selesai pada saat PPh tersebut dipotong atau disetor sendiri oleh perusahaan tersebut, oleh karenanya tidak dimungkinkan untuk melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan penghasilan yang telah dikenakan PPh final tersebut. Berbeda dengan perusahaan yang dikenai PPh tidak final, maka dimungkinkan untuk melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan kredit pajak (pajak dibayar dimuka) sebagai pengurang beban pajak perusahaan.

Dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR) dikarenakan CETR diharapkan dapat mengidentifikasi keagresifan perencanaan pajak suatu perusahaan. Keagresifan perencanaan pajak

perusahaan yang dimaksud baik menggunakan perbedaan tetap maupun perbedaan temporer. Selain itu CETR dapat mencerminkan persentase jumlah dana yang telah dikeluarkan untuk memenuhi kewajiban pajak selama periode waktu tertentu.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *book-tax difference* (BTD).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Zulaika dan Novitasari (2012), menunjukkan bahwa adanya pengenaan tarif final untuk perusahaan jasa konstruksi, jumlah pajak penghasilan terutang menjadi lebih besar secara signifikan dibanding dengan pengenaan tarif tidak final.

Dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur dengan *book-tax difference* (BTD) dikarenakan BTD ada akibat perbedaan antara akuntansi dan pajak baik itu beda tetap maupun beda waktu. Selain itu juga BTD dapat merefleksikan perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan dimana BTD adalah laba menurut akuntansi dikurangi laba menurut fiskal dibagi laba sebelum pajak.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan rata-rata tingkat perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan (*tax planning*).

Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Yohana (2013),

Menemukan data penambahan jumlah Wajib Pajak Jasa Konstruksi terhadap Jumlah Wajib Pajak Jasa Konstruksi terdaftar persentasenya relatif kecil. Dan Tingkat penambahan jumlah WP Jasa Konstruksi yang rendah tidak mempengaruhi kontribusi penerimaan pajak dari PPh Final Atas Jasa Konstruksi.

Dalam penelitian ini penghindaran pajak diukur tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*) dikarenakan *tax planning* dianggap dapat menggambarkan tingkat subsidi pajak yang digunakan didalam perusahaan.

METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang *listing* di Bursa Efek Indonesia periode 2009-2013. Metode pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode *purposive sampling*.

Adapun kriteria yang digunakan adalah sebagai berikut:

1. Perusahaan konstruksi, perusahaan real estat, perusahaan non-konstruksi dan perusahaan non-real estat yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2009-2013 dan selama masa pengamatan perusahaan tersebut tidak *delisting*.
2. Perusahaan konstruksi, perusahaan real estat, perusahaan non-konstruksi dan perusahaan non-real estat tidak mengalami kerugian.
3. Perusahaan konstruksi, perusahaan real estat, perusahaan non-konstruksi dan perusahaan non-real estat memasukkan beban pajak dan beban pajak yang

dibayarkan dalam laporan keuangan.

4. Perusahaan konstruksi, perusahaan real estat, perusahaan non-konstruksi dan perusahaan non-real estat tidak memiliki nilai $CETR > 1$.

Berdasarkan kriteria sampel diatas, maka dipilih 34 perusahaan yang memenuhi kriteria tersebut.

Definisi Operasional Variabel Penelitian

Penghindaran Pajak (X)

Dalam penelitian ini penulis melakukan pengujian perbandingan penghindaran pajak (*tax avoidance*) pada perusahaan yang dikenai pajak penghasilan final dan penghindaran pajak (*tax avoidance*) pada perusahaan yang dikenai pajak penghasilan yang tidak final. Sehingga hanya ada satu variabel yang digunakan dalam penelitian ini berupa variabel independen yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Penelitian ini menggunakan lima ukuran dalam mengukur tindakan penghindaran pajak (*tax avoidance*), yaitu *effective tax rate (ETR)* yang digunakan untuk merefleksikan perbedaan antara perhitungan laba buku dengan laba fiskal (Hidayanti, 2013), *cash effective tax rate (CETR)* digunakan untuk mengidentifikasi keagresifan perencanaan pajak yang dilakukan, *book-tax difference (BTD)* digunakan untuk mendapatkan duagulasi. menurut Desai dan Dharmapala (2006) *book-tax difference* bisa timbul karena adanya aktivitas perencanaan pajak dan manajemen laba, maka nilai residu dari regresi nilai *book-tax difference* dan nilai total akrual diharapkan murni

merupakan cerminan dari akuritas perencanaan pajak. Sedangkan (*tax planning*) TAXPLAN digunakan untuk menggambarkan tingkat subsidi pajak yang digunakan (Hidayanti, 2013).

Metode Analisis Data

Hipotesis penelitian ini diuji dengan menggunakan uji *independent sample t-test* dan menggunakan bantuan program *Statistical Product and Services Solution* (SPSS) versi 20.0.

Uji Normalitas Data

Untuk menguji apakah sampel penelitian berdistribusi normal maka digunakan pengujian *Kolmogorov-Smirnov goodness of fit test* terhadap variabel penelitian. Jika probabilitas $> 0,05$ maka H_0 diterima yang berarti sampel penelitian berdistribusi normal dan jika probabilitas $< 0,05$ maka H_0 ditolak dan berarti data sampel penelitian berdistribusi normal.

Hasil uji normalitas data yang dilakukan dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 4.1 berikut:

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 4.1. Hasil Normalitas Data
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		ETR	CETR	BTD	TAXPLA N
N		170	170	170	170
Normal Parameters ^a	Mean	,25889	,30738	,01001	,04849
	Std. Deviation	,102718	,168633	,009202	,080806
Most Extreme Differences	Absolute	.141	.135	.161	.281
	Positive	.141	.135	.161	.179
	Negative	-.060	-.090	-.152	-.281
Kolmogorov-Smirnov Z		1.844	1.760	2.101	3.662
Asymp. Sig. (2-tailed)		.002	.004	.000	.000

a. Test distribution is Normal.

Sumber: Output SPSS (Data diolah)

Berdasarkan hasil perhitungan normalitas data sampel penelitian pada gambar 4.1 diatas menunjukkan bahwa nilai Asymp (nilai probabilitas) adalah:

ETR = $0,002 < 0,05$

CETR = $0,004 < 0,05$

BTD = $0,000 < 0,05$

Uji Homogenitas Varian Sampel

Dalam penelitian ini mengetahui kesamaan varian (homogenitas) digunakan uji F (*Levene,s Test*). Uji F

TAXPLAN = $0,000 < 0,05$

Melihat nilai probabilitas diatas bahwa *probability value* $< 0,05$ berarti H_0 ditolak, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa data-data pada variabel penelitian berdistribusi normal.

(*Levene,s Test*) ini dilakukan sebelum adanya uji statistik *independen sample t-test*. Dimana uji kesamaan varian berarti apabila varian sama maka uji

independen sample t-test menggunakan *Equal Variance Assumed* (apabila diasumsikan varian sama) dan apabila varian berbeda menggunakan *Equal Variance Not Assumed* (diasumsikan varian berbeda). Tingkat signifikansi yang digunakan sebesar 5% atau 0,05. Kriteria pengujian yang dilakukan dengan syarat yaitu H_0 diterima

apabila *probability value* > 0,05 dan H_0 ditolak jika *probability value* < 0,05.

Hasil uji F (*Levene,s Test*) yang dilakukan dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 4.2 berikut:

Tabel 4.2
Hasil Uji F (*Levene,s Test*) pengukuran yang digunakan ETR,CETR, BTD dan TAXPLAN

Independent Samples Test										
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
ETR	Equal variances assumed	46.143	.000	2.133	168	.034	.033500	.015702	.002501	.064499
	Equal variances not assumed			2.319	1.319E2	.022	.033500	.014446	.004925	.062075
CETR	Equal variances assumed	8.869	.003	3.041	168	.003	.077359	.025434	.027146	.127571
	Equal variances not assumed			3.058	1.620E2	.003	.077359	.025297	.027403	.127314
BTD	Equal variances assumed	45.801	.000	10.751	168	.000	.011797	.001097	.009631	.013963
	Equal variances not assumed			12.016	1.017E2	.000	.011797	9,817597E-4	.009850	.013745
TAXPLAN	Equal variances assumed	14.468	.000	-6.858	168	.000	-.075883	.011066	-.097728	-.054037
	Equal variances not assumed			-6.095	74.506	.000	-.075883	.012451	-.100689	-.051077

Sumber: Output SPSS (Data diolah)

Berdasarkan tabel 4.2 dapat diketahui bahwa nilai *probability value* (sig) adalah:

ETR = 0,000 < 0,05

CETR = 0,003 < 0,05

BTD = 0,000 < 0,05

TAXPLAN = 0,000 < 0,05

Melihat nilai probabilitas diatas bahwa *probability value* < 0,05 Berarti H_0 ditolak. Hal ini berarti varian keduanya berbeda (*equal variance not assumed*) atau kehomogenan ragam populasinya berbeda. Jadi dapat

disimpulkan bahwa kedua varian berbeda dimana varian penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final tidak sama dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan ETR, CETR, BTD dan TAXPLAN.

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Setelah melakukan uji F (*Levene,s Test*) maka berikutnya

dilakukan uji *independent sample t-test* dengan dasar *equal variance not assumed* sesuai dengan hasil Uji F. Pengujian ini menggunakan uji dua sisi dengan tingkat signifikansi 5%. Kriteria pengujian yang digunakan adalah H_0 diterima apabila *probability*

value > 0,05 dan apabila H_0 ditolak jika *probability value* < 0,05.

Hasil uji *independent sample t-test* yang dilakukan dalam penelitian ini dapat dilihat pada gambar 4.3 dan 4.4 berikut:

Tabel 4.3
Data Statistik
Group Statistics

	PPh	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ETR	FINAL TAX	95	,27367	,127451	,013076
	NONFINAL TAX	75	,24017	,053165	,006139
CETR	FINAL TAX	95	,34151	,167924	,017229
	NONFINAL TAX	75	,26415	,160420	,018524
BTD	FINAL TAX	95	,01521	,009377	9,620916E-4
	NONFINAL TAX	75	,00341	,001693	1,955296E-4
TAXPLAN	FINAL TAX	95	,01501	,007082	7,266322E-4
	NONFINAL TAX	75	,09089	,107644	,012430

Sumber: Data Olahan SPSS

Tabel 4.4
Hasil *Independent Sample T-Test* Pengukuran yang digunakan ETR, CETR, BTD dan TAXPLAN
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
ETR	Equal variances assumed	46.143	.000	2.133	168	.034	,033500	,015702		,002501	,064499
	Equal variances not assumed			2.319	1.319E2	.022	,033500	,014446		,004925	,062075
CETR	Equal variances assumed	8.869	.003	3.041	168	.003	,077359	,025434		,027146	,127571
	Equal variances not assumed			3.058	1.620E2	.003	,077359	,025297		,027403	,127314
BTD	Equal variances assumed	45.801	.000	10.751	168	.000	,011797	,001097		,009631	,013963
	Equal variances not assumed			12.016	1.017E2	.000	,011797	9,817597E-4		,009850	,013745
TAXPLAN	Equal variances assumed	14.468	.000	-6.858	168	.000	-,075883	,011066		-,097728	-,054037
	Equal variances not assumed			-6.095	74.506	.000	-,075883	,012451		-,100689	-,051077

Sumber: Data Olahan SPSS

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *effective tax rate* (ETR).

Berdasarkan hasil perhitungan uji *independent sample t-test* menggunakan SPSS tersebut dapat ditentukan nilai *t* hitung (*equal*

variance not assumed) dalam penelitian ini sebesar 2,319. Hasil dari perhitungan probabilitas adalah *probability value* (sig) 0,022 < 0,05 dan berarti H_0 ditolak. Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan antara penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *effective tax rate* (ETR). Pada tabel 4.3 dapat dilihat

nilai mean dari *effective tax rate* (ETR) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final sebesar 0,273 sementara nilai mean dari *effective tax rate* (ETR) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final sebesar 0,240. Semakin kecil nilai rata *effective tax rate* (ETR) perusahaan maka dapat mencerminkan semakin besar adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *effective tax rate* (ETR).

Penolakan H_0 ini sejalan pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti dan Budiman (2013). Dikarenakan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final pajak atas penghasilannya dianggap telah selesai saat terjadinya pemotongan, pemungutan atau pembayaran. Sehingga pajak penghasilan final ini tidak dapat dijadikan kredit pajak untuk SPT tahunan. Berbeda halnya dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final yang dapat memanfaatkan celah undang-undang untuk melakukan penghindaran pajak.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR).

Berdasarkan hasil perhitungan uji *independent sample t-test* menggunakan SPSS tersebut dapat

ditentukan nilai *t* hitung (*equal variance not assumed*) dalam penelitian ini sebesar 3,058. Hasil dari perhitungan probabilitas adalah *probability value* (sig) $0,003 < 0,05$ dan berarti H_0 ditolak. Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan antara penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR). Pada tabel 4.3 dapat dilihat nilai mean dari *cash effective tax rate* (CETR) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final sebesar 0,341 sementara nilai mean dari *cash effective tax rate* (CETR) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final sebesar 0,264. Semakin kecil nilai rata *cash effective tax rate* (CETR) perusahaan maka dapat mencerminkan semakin besar adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR).

Penolakan H_0 ini sejalan pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti dan Budiman (2013). Dikarenakan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final pajak atas penghasilannya dianggap telah selesai saat terjadinya pemotongan, pemungutan atau pembayaran. Sehingga pajak penghasilan final ini tidak dapat dijadikan kredit pajak untuk SPT tahunan. Berbeda halnya dengan

perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final yang dapat memanfaatkan celah undang-undang untuk melakukan penghindaran pajak.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *book-tax difference* (BTD).

Dari perhitungan menggunakan SPSS tersebut dapat ditentukan nilai *t* hitung (*equal variance not assumed*) dalam penelitian ini sebesar 12,016. Hasil dari perhitungan probabilitas adalah *probability value* (sig) $0,000 < 0,05$ dan berarti H_0 ditolak. Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan antara penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan *book-tax difference* (BTD). Pada tabel 4.9 dapat dilihat nilai mean dari *book-tax difference* (BTD) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final sebesar 0,015 sementara nilai mean dari *book-tax difference* (BTD) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final sebesar 0,003. Semakin kecil nilai rata *book-tax difference* (BTD) perusahaan maka dapat mencerminkan semakin besar adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Dikarenakan *book-tax difference* (BTD) digunakan untuk mencerminkan keagresifan perencanaan pajak perusahaan. Jadi, dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan

perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *book-tax difference* (BTD).

Penolakan H_0 ini sejalan pula dengan penelitian yang dilakukan oleh Wijayanti dan Budiman (2013). Dikarenakan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final pajak atas penghasilannya dianggap telah selesai saat terjadinya pemotongan, pemungutan atau pembayaran. Sehingga pajak penghasilan final ini tidak dapat dijadikan kredit pajak untuk SPT tahunan. Berbeda halnya dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final yang dapat memanfaatkan celah undang-undang untuk melakukan penghindaran pajak.

Perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) antara perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan rata-rata tingkat perencanaan pajak yang dilakukan oleh perusahaan (*tax planning*).

Dari perhitungan menggunakan SPSS tersebut dapat ditentukan nilai *t* hitung (*equal variance not assumed*) dalam penelitian ini sebesar -6.095. Hasil dari perhitungan probabilitas adalah *probability value* (sig) $0,000 < 0,05$ dan berarti H_0 ditolak. Hal ini berarti bahwa terdapat perbedaan antara penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final diukur dengan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*). Pada tabel 4.11 dapat dilihat nilai mean dari rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax*

planning) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final sebesar 0,015 sementara nilai mean dari rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*) untuk perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final sebesar 0,090. Semakin besar nilai rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*) perusahaan maka dapat mencerminkan semakin besar adanya penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*) digunakan untuk menggambarkan tingkat subsidi pajak yang digunakan (Hidayanti, 2013). Jadi, dapat disimpulkan bahwa penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*).

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Hasil penelitian dari pengujian hipotesis yang telah diajukan menghasilkan beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil uji hipotesis pertama disimpulkan sehingga penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *effective tax rate* (ETR).
2. Hasil uji hipotesis kedua, disimpulkan penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih

besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *cash effective tax rate* (CETR).

3. Hasil uji hipotesis ketiga, diperoleh disimpulkan penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan *book-tax difference* (BTD).
4. Hasil uji hipotesis keempat, diperoleh kesimpulan penghindaran pajak pada perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final lebih besar dengan perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan final diukur dengan rata-rata tingkat perencanaan pajak perusahaan (*tax planning*).

Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah dikemukakan diatas, maka penulis menyarankan agar:

1. Bagi Akademisi dan Peneliti
Bagi para peneliti selanjutnya diharapkan memperpanjang rentang periode penelitian dan menambahkan pengukuran yang dapat menggambarkan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan baik yang dikenakan pajak penghasilan final maupun perusahaan yang dikenakan pajak penghasilan tidak final.
2. Bagi Perusahaan
Dengan adanya hasil penelitian diharapkan dapat menumbuhkan kesadaran perusahaan agar tidak lagi melakukan penghindaran

pajak (*tax avoidance*) karena hal tersebut dapat merugikan pendapatan negara dan masyarakat pada umumnya.

3. Bagi Pemerintah

Bagi pemerintah sebagai penegak dan pembuat regulasi diharapkan dapat meningkatkan regulasi yang ada dalam hal mencegah penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan baik yang dikenakan pajak penghasilan final maupun yang dikenakan pajak penghasilan tidak final agar dapat memenuhi tujuan undang-undang perpajakan yang sebenarnya yaitu sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

Agoes, Sukrisno dan Estralita Trisnawati, 2013. *Akuntansi Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.

Desai Dharmapala, Dhammika und Hines Jr., James R. 2006. *Which Countries Become Tax Havens?*

Hanum, H.R dan Zulaikha. 2013. Pengaruh Karakteristik *Corporate Governance* Terhadap *Effective Tax Rate*. *Diponegoro Journal of Accounting Volume 3 Nomor*.

Hidayanti, Alfiyani Nur. 2013. Pengaruh Antara Kepemilikan Keluarga dan *Corporate Governance* Terhadap Tindakan Pajak Agresif “Studi empiris pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di

bursa efek indonesia tahun 2008-2011.” *Skripsi*, Fakultas Ekonomika Dan Bisnis, Universitas Diponegoro.

Meilinda, Maria. 2013. Pengaruh *Corporate Governance* Terhadap Manajemen Pajak. *Skripsi*, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro.

Pohan, Chairil Anwar. 2013. *Manajemen Perpajakan Strategi perencanaan Pajak dan Bisnis*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama.

Santoso, Iman dan Ning Rahayu, 2013. *Corporate Tax Management mengulas upaya pengelolaan pajak perusahaan secara konseptual-praktikal*. Jakarta: *Observation and Research of Taxation (ortax)*.

Sari, Dewi Kartika dan Dwi Martani. 2010. Karakteristik Kepemilikan Perusahaan, *Corporate Governance*, dan Tindakan Pajak Agresif. *Symposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*.

Sugiyono. 2012. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta.

Sumarsan, Thomas. 2013. *Tax Review dan Strategi Perencanaan Pajak*. Jakarta: Indeks.

Utama, Muhammad Rachmat Putra. 2011. Analisis Pengaruh Pemungutan PPh Final atas Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan pada aspek

- Keuangan Perusahaan Real Estate PT. Baruga Asrinusa Development. *Skripsi*, Fakultas Ekonomi, Universitas Hasanuddin.
- Waluyo. 2011. *Perpajakan Indonesia*. Jakarta: Salemba Empat.
- Wijayanti, Provita dan Judi Budiman. 2013. Analisis Perbedaan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Pada Perusahaan yang dikenai Pajak Penghasilan Final dan Perusahaan yang dikenai Pajak Penghasilan Tidak Final. *Prosiding Simposium Nasional Perpajakan 4*.
- Yohana, Febrita. 2013. Analisa Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi Di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Palembang Ilir Timur. *Skripsi*, Fakultas Ekonomi, Universitas Tridinanti.
- Zain, Mohammad. 2007. *Manajemen Perpajakan*, edisi 3. Jakarta: Salemba Empat.
- Zulaikha dan R.A Annisa Novitasari. 2012. Analisis Pengenaan Pajak Final Perusahaan Jasa Konstruksi. *Diponegoro Journal of Accounting Vol.2, No.2*.
- Undang-Undang RI Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi.
- Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak penghasilan.
- Republik Indonesia. 1974. PMDN No.5 Tahun 1974 tentang Ketentuan Ketentuan Mengenai Penyediaan Dan Pemberian Tanah Untuk Keperluan Perusahaan.
- Republik Indonesia. 2008. PP No. 71 Tahun 2008 Tentang Perubahan Ketiga atas PP No. 48 Tahun 1994 Tentang Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan atau Bangunan.
- Republik Indonesia. 2009 SE DJP Nomor : Se - 80/Pj/2009 Tentang Pelaksanaan PPh yang Bersifat Final atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan yang diterima atau diperoleh WP yang Usaha Pokoknya Melakukan Pengalihan Hak atas Tanah dan Atau Bangunan.
- <http://www.pajak.go.id> (diakses tanggal 15 mei 2013 pukul 12.12 wib).
- <http://bisniskeuangan.kompas.com> (diakses tanggal 15 mei 2013 pukul 12.58 Wib).
- <http://tribunnews.com> (diakses tanggal 19 mei 2013 pukul 22.40 wib).
- <http://id.wikipedia.org> (diakses tanggal 20 mei 2013 pukul 17.00 wib).
- www.idx.co.id