

## REFORMASI PERPAJAKAN INDONESIA DAN SINGAPURA: *LÜDER'S CONTINGENCY MODEL*

Ajeng Eka Farida<sup>1</sup>, Susan Novitasari<sup>2</sup>, Sita Histri Nareswari<sup>3</sup>, Musahadah<sup>4</sup>,  
Indrawati Yuhertiana<sup>5</sup>  
<sup>1,2,3,4,5</sup>Universitas Airlangga  
Email: ajeng.ef@gmail.com

### Abstract

*Reformasi pajak Indonesia dan Singapura dipicu oleh kondisi yang terjadi di masing-masing negara baik secara internal maupun eksternal. Inovasi pajak yang dilakukan oleh Indonesia dan Singapura dimaksudkan untuk memperbaiki kondisi yang ada. Penelitian ini bertujuan untuk membandingkan reformasi pajak dalam hal pajak penghasilan di Indonesia dan Singapura, menggunakan Model Kontinjensi Lüder untuk menentukan rangsangan, penyedia dan pengguna informasi, dan hambatan implementasi. Penelitian menggunakan data sekunder yang diperoleh dari informasi berbasis web pada lembaga keuangan pemerintah di kedua negara. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa ada perbedaan antara Indonesia dan Singapura dalam reformasi pajak. Model Kontinjensi Lüder menunjukkan bahwa reformasi pajak dapat berhasil jika diberi stimulus yang cukup dan meminimalkan hambatan untuk pelaksanaan reformasi pajak. Pendapatan pajak, rasio pajak, iklim investasi, dan tingkat kepercayaan publik yang rendah berkontribusi pada reformasi pajak Indonesia. Sebaliknya, reformasi pajak Singapura dipicu oleh resesi ekonomi, kesediaan untuk meningkatkan keterlibatan investor asing dan beban kerja otoritas pajak.*

### Abstract

*Indonesia and Singapore Tax reform are triggered by conditions that occur in each country both internally and externally. Tax innovation carried out by Indonesia and Singapore are intended to improve the existing conditions. This study aimed to compare the tax reform in terms of income tax in Indonesia and Singapore, using Lüder's Contingency Model to determine the stimuli, providers and users of information, and implementation barriers. We use secondary data obtained from web-based information on government financial institutions in both countries. The research suggests that there are differences between Indonesia and Singapore in tax reform in terms of income tax comprise change stimuli, implementation barriers and user or interested parties who support tax reform. Lüder's Contingency Model suggest that tax reform can succeed if given enough stimulus and minimize barriers to the implementation of tax reform. Tax revenue, tax ratio, investment climate and low level of public's trust contribute to Indonesia's tax reform. On the contrary, Singapore's tax reform is triggered by economic recession, willingness to increase the engagement of foreign investors and workload of tax authorities.*

**Keyword:** *Tax Reform, Lüder's Contingency Model, contextual variables*

## 1. PENDAHULUAN

Negara membutuhkan sumber dana untuk menjalankan roda pemerintahan dan membiayai pengeluaran pembangunan. Salah satu sumber dana bagi penerimaan negara adalah pajak. Menurut Adriani (2005) pajak adalah iuran kepada negara yang dapat dipaksakan, yang terutang oleh wajib pajak dan membayarnya berdasarkan peraturan, dengan tidak mendapatkan prestasi secara langsung, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara guna penyelenggaraan pemerintah.

Pada tahun 2014, penerimaan pemerintah Indonesia dari sektor pajak adalah sebesar Rp1.146 milyar atau sebesar 73,97% dari total penerimaan Negara. Sedangkan untuk Negara Singapura total penerimaan dari sektor pajak adalah sebesar S\$43,4 milyar atau sebesar 88,9% dari total penerimaan negara. Pada tahun yang sama, yaitu 2014 *tax ratio* Indonesia adalah sebesar 11,36% sedangkan untuk Singapura *tax ratio* mencapai 13,4%. Data tersebut menunjukkan perbedaan yang signifikan antara *tax ratio* Indonesia dan Singapura sebesar 2,04%. *Tax ratio* digunakan untuk mengukur dan mengetahui seberapa besar porsi penerimaan pajak dalam perekonomian nasional suatu negara, yang digunakan untuk melihat besarnya (indikator) beban pajak yang ditanggung oleh masyarakat atau yang disebut *tax burden* (Jedrzejowicz *et al.*, 2009).

Selain *tax ratio*, untuk mengukur tingkat keberhasilan atau kinerja penerimaan di bidang perpajakan suatu negara dapat digunakan *tax*

*gap*. IRS (*Internal Revenue Service*) mendefinisikan *tax gap* sebagai selisih antara penerimaan pajak dengan potensi pajak yang dipungut, dengan demikian *tax gap* dapat menunjukkan potensi penerimaan yang belum berhasil dipungut oleh petugas pajak. Berdasarkan laporan kinerja Direktorat Jenderal Pajak (DJP) pada tahun 2014 rasio kepatuhan penyampaian SPT tahunan Pajak Penghasilan (PPH) adalah sebesar 58,87% sedangkan di Singapura tingkat kepatuhan penyampaian SPT berdasarkan laporan tahunan *Inland Revenue Authority of Singapore* (IRAS) sangat tinggi yakni 9 dari 10 wajib pajak mengembalikan SPT atau sebesar 99%.

Reformasi perpajakan di Indonesia ditandai dengan diterapkannya *self assessment system*, di mana wajib pajak diberi wewenang penuh untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak. Sistem ini membuat wajib pajak aktif, sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan besarnya pajak yang terutang seseorang, kecuali wajib pajak melanggar ketentuan yang berlaku (Waluyo, 2010). Reformasi pajak di Indonesia beberapa kali terjadi yaitu pada tahun 1983, 1994, 1997, 2000 dan 2008 dan salah satu sektor yang dilakukan reformasi pajak adalah pada PPh di mana adanya kebijakan penurunan tarif maupun kebijakan penghasilan tidak kena pajak (PTKP).

Tujuan utama dilakukannya reformasi dalam kebijakan fiskal yaitu: (1) Meningkatkan hasil pajak dan (2) Mempromosikan iklim investasi (Brondolo *et al.*, 2008). Salah satu reformasi pajak yang

dilakukan di Indonesia yaitu dengan mengenakan tarif berbeda antara wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Selain itu adanya tarif yang berbeda antara wajib pajak badan juga merupakan salah satu reformasi pajak. Adanya tarif baru ini lebih menguntungkan bagi wajib pajak sehingga harapan pemerintah, kebijakan tarif yang baru akan semakin meningkatkan penerimaan negara (Yanuwanti, 2013). Mulai tanggal 1 Januari 2009, berlaku dua undang-undang pajak baru, yaitu Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, serta Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan juga merupakan perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 17 ayat (1b) diatur bahwa untuk penghasilan kena pajak wajib pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap dikenakan tarif sebesar 28%. Namun pada tahun 2010 terjadi lagi perubahan besaran tarif pajak badan yakni menjadi 25% (Pasal 17 ayat 2a).

Singapura sebagai negara maju di ASEAN pada tahun 1980-an juga melakukan reformasi pajak dengan tujuan untuk menjaga daya saing internasional dalam kebijakan pajak; eksistensi badan regulasi pajak, dan sebagai upaya Singapura untuk mengatasi kendala ukuran wilayah dengan berinvestasi di luar negeri, khususnya di Asia Timur. Reformasi pajak di Singapura salah satunya adalah menambah obyek pajak baru yaitu pajak kendaraan bermotor (*Certificate of Entitlement*) dan pajak atas barang dan jasa (*Goods and Services Tax*) yang merupakan

*value added tax* yang mulai diterapkan pada April 1984 (Asher, 1999). Selain adanya obyek baru dalam pajak, kebijakan tarif pajak juga merupakan salah satu reformasi pajak seperti penurunan tarif PPh badan menjadi 17%.

Alasan peneliti mengkomparasikan *tax reform* Indonesia dengan Singapura adalah karena keduanya merupakan anggota ASEAN yang terikat pada perjanjian MEA (Masyarakat Ekonomi ASEAN), di mana Indonesia dapat menjadikan Singapura sebagai tolak ukur dalam persaingan perdagangan bebas tersebut. Hal ini dikarenakan Singapura merupakan negara maju di Asia Tenggara yang memiliki tarif pajak paling rendah dibanding negara anggota ASEAN lainnya. Kemudian alasan peneliti menggunakan *Lüder's Contingency Model* karena model ini mampu menjelaskan bahwa perubahan organisasional yang optimal tergantung (kontinjen) pada berbagai macam batasan internal maupun eksternal (Haron *et al.*, 2014a).

Motivasi penelitian ini adalah *pertama*, untuk membandingkan pelaksanaan reformasi perpajakan di Indonesia dengan Singapura yang terkait pungutan Pajak Penghasilan (PPh). Dalam penelitian yang dilakukan oleh Setiyaji and Amir (2005) menyebutkan bahwa reformasi perpajakan di Indonesia masih harus dibenahi, dimana pencapaian ukuran keberhasilan pungutan pajak masih relatif rendah dibandingkan dengan negara-negara tetangga, hal ini disebabkan rendahnya kesadaran masyarakat untuk membayar pajak dan kurangnya kepastian hukum bagi pembayar pajak. Senada dengan penelitian sebelumnya, Carolina and

Martusa (2012) menemukan bahwa keberhasilan reformasi perpajakan di Indonesia sangat ditentukan oleh *tax culture*, karena wajib pajak dan fiskus secara bersama-sama melaksanakan kewajiban masing-masing. Berbeda dengan Indonesia, tingkat keberhasilan reformasi pajak di Singapura cukup berhasil. Penelitian yang dilakukan oleh Leung *et al.* (1999) menyatakan bahwa reformasi perpajakan yang dilakukan pemerintah Singapura adalah dengan cara *reshuffle* tarif pajak (menurunkan tarif pajak). Untuk meningkatkan pendapatan negara, Pemerintah Singapura memperkenalkan pajak baru yaitu pajak perdagangan barang/jasa. Keberhasilan reformasi perpajakan di Singapura dibuktikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Abeysinghe and Jayawickrama (2008) menemukan bahwa Pemerintah Singapura mampu menjaga tarif pajak yang dapat membantu pertumbuhan ekonomi negara sehingga GDP mereka surplus sebesar 13% di tahun 1990-2005.

*Kedua*, Peneliti mencoba menganalisis variabel kontekstual yang mempengaruhi proses *tax reform* PPh di Indonesia dan Singapura dengan menggunakan *Lüder's Contingency Model*, di mana belum ada penelitian sebelumnya mengenai *tax reform* PPh dengan *Lüder's Contingency Model* ini. Kebanyakan penelitian yang menggunakan *Lüder's Contingency Model* menjelaskan mengenai inovasi sistem akuntansi pemerintahan.

Berdasarkan latar belakang permasalahan tersebut, pertanyaan dalam penelitian ini adalah: (1) Apa sajakah yang menjadi stimuli

kebijakan *tax reform* PPh di negara Indonesia dan Singapura?; (2) Siapa sajakah penyedia dan pengguna informasi kebijakan *tax reform* PPh di negara Indonesia dan Singapura?; (3) Apa sajakah yang menjadi hambatan implementasi kebijakan *tax reform* PPh di negara Indonesia dan Singapura?

Tujuan penelitian adalah untuk mengetahui stimuli kebijakan *tax reform* PPh di negara Indonesia dan Singapura, penyedia dan pengguna informasi kebijakan *tax reform* PPh tersebut beserta hambatan implementasinya. Penelitian ini diharapkan mempunyai manfaat bagi para akademisi untuk menambah pengetahuan dalam bidang perpajakan di Indonesia dan Singapura dan dapat menjadi bahan referensi bagi penelitian selanjutnya. Bagi Pemerintah, penelitian ini diharapkan mampu memberikan masukan dalam menentukan kebijakan perpajakan agar Indonesia dapat meningkatkan daya saing dalam menghadapi MEA.

## 2. TINJAUAN TEORI

### Model Kontinjensi Lüder (*Lüder's Contingency Model*)

Lüder (1992) mengembangkan *Contingency Model of Governmental Accounting Innovation* yang menjelaskan transisi sistem akuntansi pemerintahan tradisional menuju sistem akuntansi yang lebih informatif. *Contingency Model* pada awalnya bertujuan untuk menjelaskan mengapa inovasi akuntansi pemerintahan hanya terjadi di beberapa negara saja (Chan, 1994). Perbedaan sistem akuntansi pemerintah satu negara dengan negara lain dapat dijelaskan dengan

melihat lingkungan di mana sistem tersebut berjalan, yang meliputi kondisi perekonomian, politik, administrasi, dan budaya (Saleh, 2007). Inovasi akuntansi pemerintah dapat terjadi apabila didukung stimuli dan faktor lingkungan yang kondusif. Dapat dikatakan bahwa baik proses maupun *outcome* perubahan sistem akuntansi yang terjadi pada setiap negara dapat berbeda-beda tergantung pada berbagai aspek yang dijelaskan oleh *Lüder's Contingency Model*.

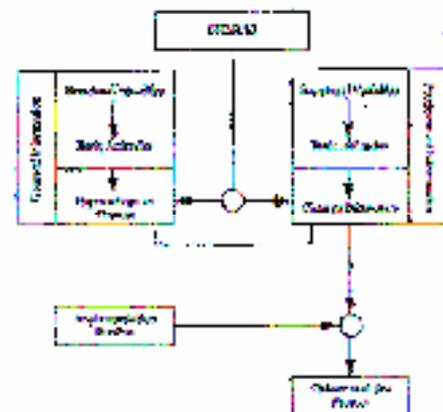
Model ini mengidentifikasi baik variabel kontekstual maupun variabel berperilaku yang berpotensi menjelaskan *outcome* dari proses pembenahan (*reform*) atau inovasi akuntansi pemerintahan (Chan, 1994; Ouda, 2004; Upping & Oliver, 2011). Asumsi dalam model ini adalah bahwa variabel kontekstual akan berpengaruh positif terhadap sikap dan perilaku baik penyedia maupun pengguna informasi keuangan pemerintah (pemangku kepentingan). Kombinasi yang kondusif antara situasi kontekstual dengan sikap/perilaku akan mendukung proses inovasi (Ouda, 2004). Variabel kontekstual meliputi:

- 1) Stimuli  
Merupakan tahapan awal proses inovasi di mana terjadi peningkatan kebutuhan informasi oleh pengguna yang menuntut kesiapan penyedia dalam memberikan informasi. Contoh: tekanan fiskal, skandal finansial, krisis finansial.
- 2) Karakteristik lingkungan sosial (variabel struktural eksternal pemerintah)  
Merupakan lingkungan sosial sektor publik yang mempengaruhi sikap/perilaku

pengguna maupun penyedia informasi terhadap bentuk informasi yang lebih informatif. Contoh: budaya sosial, pasar modal, tekanan kelompok/organisasi tertentu.

- 3) Karakteristik sistem administrasi-politik (variabel struktural internal pemerintah)  
Merupakan sistem administrasi-politik sektor publik yang mempengaruhi sikap/perilaku pengguna maupun penyedia informasi terhadap bentuk informasi yang lebih informatif. Contoh: budaya politik, budaya administratif, sistem informasi SDM.
- 4) Hambatan implementasi  
Merupakan kondisi lingkungan yang menjadi penghalang proses implementasi yang menghambat maupun mencegah terwujudnya sistem akuntansi yang lebih informatif. Contoh: sistem hukum, kualifikasi akuntan.

Gambar 1  
*Lüder's Contingency Model* (1992)



Tujuan *Lüder's Contingency Model* (Upping & Oliver,

2011)menekankan pada dua hal yaitu pertama menyajikan kerangka empiris untuk menginvestigasi perubahan akuntansi pemerintah, serta membantu penelitian yang melakukan komparasi perubahan akuntansi pemerintah. Kedua, model ini bertujuan untuk memicu penelitian lebih lanjut untuk meyakinkan, memperbaiki, maupun menerapkannya.

### Penelitian Terdahulu

*Lüder's Contingency Model* banyak digunakan untuk menganalisis perubahan sistem akuntansi di antaranya Olorilanto (2008) yang meneliti alasan mengapa Pemerintah Daerah Malagasy tidak mengadopsi akuntansi akrual meskipun telah dikeluarkan regulasinya pada tahun 2005. Dengan menggunakan skema Lüder, penelitian tersebut menghubungkan kegagalan implementasi akuntansi akrual dengan hubungan antar pemerintah pusat, pemerintah daerah, dan institusi akuntansi nasional di Malagasy.

Saleh (2007) menganalisis kontekstual nasional dan orientasi pengguna pada akuntansi pemerintah Malaysia menggunakan skema Kontinjensi Lüder. Hasil analisis menunjukkan bahwa konteks nasional akuntansi dan pelaporan pemerintah Malaysia adalah sistem yang berorientasi pada manajemen. Di samping itu, dalam perubahan besar-besaran tersebut dibutuhkan pengaruh yang kuat dari otoritas profesional, terutama yang memikul tanggung jawab dan pengetahuan terhadap akuntansi sektor swasta.

### 3. HASIL DAN PEMBAHASAN *TAXREFORMDI INDONESIA*

Faktadi lapangan kekecewaan dan ketidakpercayaan yang dirasakanmasyarakat terhadap pajak, mengharuskan Pemerintah berbenah diri.Langkah perbaikan ke arah perubahan tentu harus dilakukan dengancara reformasi perpajakan secara menyeluruh. Ada beberapa manfaat yangbisa diperoleh yaitutercapainya tingkat kepatuhan sukarela yangtinggi, tercapainya kepercayaan masyarakat pada administrasi perpajakan,dan tercapainya produktivitas aparat perpajakan. Tentunya jikareformasi bisa berjalan sesuai rencana, akan mendongkrak penerimaanpajak karena potensi penerimaan pajak di Indonesia masih cukup besar.

Sistem perpajakan di Indonesia telah mengalami beberapa kali perubahan (*tax reform*). Terdapat lima tahap *tax reform* di Indonesia, yaitu:

- a. *Tax reform* pertamatahun 1983-1985
- b. *Tax reform* kedua tahun 1994
- c. *Tax reform* ketiga tahun 1997
- d. *Tax reform* keempat tahun 2000
- e. *Tax reform* kelima tahun 2002-2009

*Tax Reform* di Indonesia terus berjalan hingga saat ini dengan adanya kebijakan-kebijakan dari pemerintah.

Tujuan dari reformasi pajak adalah untuk menegakkan kemandirian negara dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengarahkan potensi dan kemampuan dalam negeri, khususnya dengan cara

meningkatkan penerimaan negara melalui perpajakan dari sumber-sumber di luar minyak bumi dan gas alam.

Pemerintah Indonesia telah melakukan berbagai langkah reformasi sistem perpajakan di Indonesia, yang terdiri dari dua aspek yaitu:

- a. Reformasi di bidang kebijakan perpajakan  
Melalui Perubahan UU PPh, Perubahan UU PPN dan PPn BM, Perubahan UU PBB, Perubahan UU Bea Materai, serta UU Kepabeanan dan UU cukai. Pada intinya Paket Amandemen Undang-Undang Perpajakan ini lebih dititikberatkan pada pemberian rasa keadilan dan kepastian hukum di bidang perpajakan, yang bertujuan untuk mendorong investasi, serta mengoptimalkan penerimaan perpajakan.
- b. Reformasi sistem administrasi perpajakan
  - Penyempurnaan peraturan pelaksanaan undang-undang perpajakan;
  - Pembentukan dan perluasan Kantor Pelayanan Pajak (KPP) khusus wajib pajak (WP) Besar (*Large Tax Payer Office, LTO*), diantaranya meliputi pembentukan organisasi berdasarkan fungsi, pengembangan sistem administrasi perpajakan yang terintegrasi dengan pendekatan fungsi, dan implementasi dari prinsip-prinsip *Good Corporate Governance*;
  - Pembangunan KPP khusus Wajib Pajak menengah, dan KPP khusus WP kecil di

Kanwil VI Direktorat Jenderal Pajak;

- Pengembangan basis data, pembayaran pajak dan penyampaian SPT secara online;
- Perbaikan manajemen pemeriksaan pajak; serta
- Peningkatan efektivitas penerapan kode etik di jajaran Direktorat Jenderal Pajak dan Komisi Ombudsman Nasional.

### **Tax reform PPh pada tahun 1983**

*Tax reform* PPh di Indonesia dimulai tahun 1983 dengan memperkenalkan *prinsip self assessment*, menyederhanakan dan menurunkan tarif PPh. Setelah berjalan 10 tahun, reformasi pajak 1983 ini dilanjutkan dengan reformasi pajak 1994 dan 1997 yang mengubah undang-undang sebelumnya dan membuat undang-undang baru. Dalam reformasi lanjutan ini, tarif PPh kembali diturunkan dan mulai diperkenalkan PPh Final. Pada proses pelaporan pajak secara *self assessment system* WP menghitung dan melaporkan sendiri besarnya PPh yang terutang). Tarif PPh juga diturunkan dari 45% ke 35% dan struktur tarif PPh disederhanakan untuk WP orang pribadi ataupun WP perusahaan. Reformasi pajak 1983 ini dinilai berhasil khususnya dalam meningkatkan penerimaan pajak dan menaikkan perannya dalam APBN. Sayangnya reformasi 1983 ini ditangani konsultan-konsultan asing, meski sebenarnya tenaga-tenaga dalam negeri mampu menanganinya, jika saja diberi kesempatan dan kepercayaan (Bawazier, 2011).

### **Tax reform PPh pada tahun 1994**

*Tax reform* PPh di tahun ini ditandai dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991. *Tax reform* 1994 antara lain dimaksudkan untuk menjaga efektivitas pelaksanaan prinsip *self assessment*, yaitu dengan meminimalkan interaksi aparatur pajak dengan WP. Tarif PPh tertinggi juga kembali diturunkan dari 35% menjadi 30% dan kembali terbukti bahwa penurunan tarif tidak menurunkan penerimaan negara dari sektor perpajakan. Begitu pula dengan *tax ratio* yang tidak menunjukkan angka penurunan. Selain itu, masa kadaluarsa pajak diperpanjang dari 5 tahun menjadi 10 tahun.

PPh Final antara lain diterapkan dalam pemungutan PPh atas penghasilan bunga bank yang diterima masyarakat dari deposito, tabungan atau simpanannya di bank dengan tarif 20%. PPh juga diterapkan pada penghasilan dari penjualan tanah dan rumah dengan tarif 5% dari harga jual atau Nilai Jual Objek Pajak (NJOP). PPh Final juga diterapkan terhadap transaksi penjualan saham di Bursa Efek Indonesia dengan tarif 1/1000 (satu permil) dari harga jual saham. Penerapan PPh Final telah terbukti efektif dan diminati WP karena selain sederhana dan mekanismenya mudah, juga memberikan kepastian hukum dan rasa keadilan bagi WP dengan penghasilan yang sejenis. Sedangkan bagi Direktorat Jenderal Pajak, penerapan PPh Final selain memudahkan dalam perencanaan

besarnya penerimaan pajak, juga karena biaya pemungutannya yang sangat murah, tetapi memberikan peningkatan penerimaan pajak yang signifikan (Bawazier, 2011).

### **Tax reform PPh setelah tahun 1994**

Seperti kita ketahui, Indonesia merupakan salah satu negara yang mengandalkan pajak sebagai sumber penerimaan utama. Karena tuntutan untuk mencapai tujuan negara memerlukan dana yang besar, sedangkan penerimaan pajak di Indonesia masih belum optimal, maka diperlukan suatu perubahan demi mengatasi masalah tersebut. Alasan lain adalah adanya perkembangan globalisasi perekonomian dunia, maka Indonesia sebagai salah satu negara berkembang turut mengimbangi perubahan tersebut dengan melakukan *tax reform* pasca tahun 1994 agar tetap mampu meningkatkan investasi baik dari dalam negeri maupun luar negeri.

Reformasi pajak yang diterapkan di Indonesia, salah satunya adalah reformasi UU Pajak Penghasilan dimana UU Pajak Penghasilan sudah mengalami perubahan sebanyak empat kali. UU PPh yang berlaku saat ini adalah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Pokok-pokok pikiran dalam UU No. 36 Tahun 2008 berlaku efektif per 1 Januari 2009, di mana reformasi pajaknya meliputi:

- a. Penurunan tarif PPh .  
Penurunan tarif PPh ini untuk mengimbangi tarif PPh yang berlaku di negara-negara tetangga yang relatif lebih rendah, meningkatkan

daya saing di dalam negeri, mengurangi beban pajak bagi wajib pajak dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

- b. Adanya insentif bagi Wajib Pajak Badan.

Bagi Wajib Pajak badan yang telah *go public* diberikan pengurangan tarif PPh 5% dari tarif normal dengan kriteria paling sedikit 40% saham dimiliki oleh masyarakat. Insentif tersebut diharapkan dapat mendorong lebih banyak perusahaan yang masuk bursa sehingga akan meningkatkan *good corporate governance* dan mendorong pasar modal sebagai alternatif sumber pembiayaan bagi perusahaan.

Sedangkan bagi Wajib Pajak yang berbentuk badan diberikan insentif pengurangan tarif sebesar 50% dari tarif normal yang berlaku terhadap bagian peredaran bruto sampai dengan Rp 4,8 miliar. Pemberian insentif tersebut dimaksudkan untuk mendorong berkembangnya UMKM yang pada kenyataannya memberikan kontribusi yang signifikan bagi perekonomian di Indonesia. Pemberian insentif juga diharapkan dapat mendorong kepatuhan Wajib Pajak yang bergerak di UMKM.

- c. Bagi Wajib Pajak pemberi jasa yang semula dipotong PPh Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan

neto menjadi 2% dari peredaran bruto. Perubahan tarif tersebut dimaksudkan untuk memberikan keseragaman pemotongan pajak yang sebelumnya ada yang didasarkan pada penghasilan bruto dan sebagian didasarkan pada penghasilan neto. Dengan metode ini, penerapan perpajakan diharapkan dapat lebih sederhana dan tarif relatif lebih rendah sehingga dapat meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

- d. Penurunan tarif bagi wajib pajak penerima dividen.

Semula wajib pajak dikenai tarif PPh progresif dengan tarif tertinggi sampai dengan 35%, menjadi tarif final 10%. Penurunan tarif tersebut dimaksudkan untuk mendorong perusahaan untuk membagikan dividen kepada pemegang saham, mendorong tumbuhnya investasi di Indonesia karena dikenakan tarif lebih rendah dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

- e. Peningkatan nilai Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) untuk diri Wajib Pajak orang pribadi sebesar 20% dari Rp 13,2 juta menjadi Rp 15,84 juta, sedangkan untuk tanggungan istri dan keluarga ditingkatkan sebesar 10% dari Rp 1,2 juta menjadi Rp 1,32 juta dengan paling banyak 3 tanggungan setiap keluarga. Hal ini dimaksudkan untuk menyesuaikan PTKP

- dengan perkembangan ekonomi dan moneter serta mengangkat pengaturannya dari peraturan Menteri Keuangan menjadi undang-undang.
- f. Penerapan tarif pemotongan/pemungutan PPh yang lebih tinggi bagi Wajib Pajak yang tidak memiliki NPWP. Kebijakan ini untuk meningkatkan kesadaran masyarakat untuk turut berperan aktif dalam membayar pajak sehingga meningkatkan penerimaan Negara.
- g. Perluasan biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Dimaksudkan bahwa pemerintah memberikan fasilitas kepada masyarakat yang secara nyata ikut berpartisipasi dalam kepentingan sosial, dengan diperkenalkannya biaya tersebut sebagai pengurang penghasilan bruto.
- h. Penegasan surplus Bank Indonesia sebagai objek pajak. Aturan ini dimaksudkan untuk memberikan penegasan terhadap penafsiran yang berbeda tentang surplus BI. Menurut Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, pengertian penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dengan demikian surplus BI adalah tambahan kemampuan ekonomis yang termasuk objek PPh yang diatur dalam UU PPh.
- i. Peraturan perpajakan untuk industri pertambangan minyak dan gas bumi, bidang usaha panas bumi, bidang usaha pertambangan umum termasuk batubara dan bidang usaha berbasis syariah, diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah.
- j. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, tarif PPh yang dikenakan atas penghasilan kena pajak baik untuk Wajib Pajak Perseorangan (Wajib Pajak OP) maupun Wajib Pajak Badan telah terjadi perubahan. Khusus untuk Wajib Pajak Badan sebelumnya berlaku tarif progresif yaitu 10%, 15% dan 30% [UU No. 17 tahun 2000 pasal 17 ayat (1b)], sedangkan berdasarkan Pasal 17 ayat (1b) UU No. 36 tahun 2008 dikenakan tarif tunggal sebesar 28%. Kemudian, dalam ayat 2a diatur lebih lanjut bahwa mulai tahun pajak 2010 tarif yang berlaku diturunkan lagi menjadi 25%.

### **STIMULI TAX REFORM PPh DI INDONESIA**

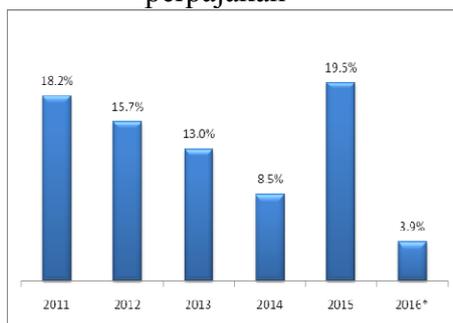
*Tax reform* PPh di Indonesia dari tahun ke tahun mengalami perubahan baik dalam hal kebijakan maupun dari administratif, hal ini disesuaikan dengan kondisi negara terutama kondisi perekonomian

Indonesia serta perekonomian dunia. Stimuli yang memacu timbulnya *tax reform* sesuai dengan konsep *Lüder's Contingency Model* adalah sebagai berikut :

- a) Penerimaan pajak rendah yaitu tidak tercapainya target penerimaan pajak atau target penerimaan tercapai namun sebenarnya penerimaan Negara tersebut masih bisa dimaksimalkan lagi.

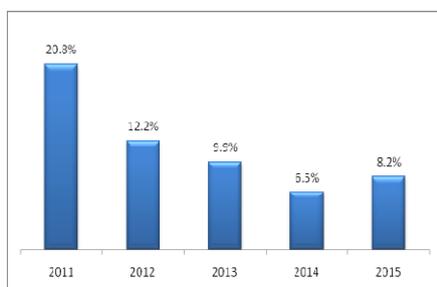
Analisa pertumbuhan penerimaan pajak dan pertumbuhan target pendapatan di Indonesia dalam lima tahun terakhir dapat dilihat pada Grafik 1 dan Grafik 2 berikut.

Grafik 1  
Pertumbuhan penerimaan perpajakan



Sumber: LKPP (data diolah)

Grafik 2  
Pertumbuhan Target Pendapatan



Sumber: LKPP (data diolah)

Grafik 1 dan Grafik 2 menunjukkan pertumbuhan penerimaan perpajakan dari tahun 2011 ke tahun 2014 yang semakin menurun. Hanya pada tahun 2015 saja ada pergerakan angka sedikit meningkat. Hal ini sesuai dengan pertumbuhan target penerimaan yang semakin menurun mulai tahun 2011 sampai tahun 2014. Pada tahun 2015 terjadi kenaikan target yang tinggi, yaitu 19,5 persen. Namun kenaikan tersebut tidak diimbangi dengan realisasinya. Sehingga pertumbuhan target tahun 2016 diturunkan hanya 3,9 persen.

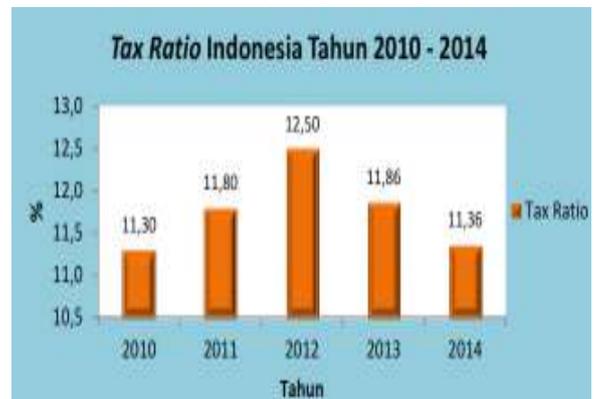
- b) Iklim investasi rendah. Selain untuk meningkatkan penerimaan pajak, *tax reform* yang dilakukan di Indonesia juga bertujuan untuk meningkatkan iklim investasi, yaitu mendorong penanaman modal asing dan penanaman modal dalam negeri. Pemerintah melakukan serangkaian stimulus fiskal, seperti insentif perpajakan (*tax allowance* dan *tax holiday*), penurunan tarif pajak, kebijakan fasilitas PPh untuk penanaman modal di bidang-bidang usaha pionir. Untuk kebijakan insentif PPh sendiri, Pemerintah menerbitkan PMK Nomor 130/PMK.011/2011 sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 192/PMK.011/2014 tentang Pemberian Fasilitas Pembebasan atau Pengurangan Pajak Penghasilan Badan. PMK tersebut pada dasarnya merupakan paket kebijakan pemberian insentif berupa *tax holiday* bagi industri pionir.

Fasilitas PPh Badan yang diberikan dalam PMK dimaksud berupa pembebasan PPh Badan sebesar 100% dari PPh Badan yang terutang selama 5 s.d. 10 tahun dan setelah periode tersebut berakhir, diberikan pengurangan PPh Badan sebesar 50% selama 2 tahun. Dalam rangka meningkatkan investasi, khususnya pada industri pionir, Pemerintah tetap mempertahankan kebijakan pemberian *tax holiday*, dengan melakukan perubahan ketentuan yang bertujuan untuk relaksasi dan penyederhanaan pemberian fasilitas, sebagaimana tertuang dalam PMK Nomor 159/PMK.010/2015.

c) Rendahnya *tax ratio* di Indonesia

*Tax ratio* Indonesia masih berada di bawah beberapa negara ASEAN yang lain. Menurut Direktur Jenderal Pajak Sigit Priadi Pramudito (www.kemenkeu.go.id), Indonesia termasuk dalam salah satu negara dengan *tax ratio* yang rendah di banding negara tetangga, seperti Filipina, Malaysia, dan Singapura. *Tax Ratio* Indonesia yang hanya sebesar 11% (Filipina 12%, Malaysia 16%, dan Singapura 22%) menggambarkan kurangnya kesadaran masyarakat Indonesia akan pentingnya pajak, terutama untuk mendukung pembangunan. *Tax Ratio* di Indonesia dapat dilihat pada Grafik 3.

Grafik3  
*Tax Ratio* Indonesia dari tahun 2010-2014



Sumber: LKPP (data diolah)

Berdasarkan Grafik3, dapat dilihat bahwa *tax ratio* yang merupakan realisasi penerimaan pajak terhadap PDB di Indonesia rata-rata sebesar 11 persen, hanya di tahun 2012 mencapai 12,5 persen. Persentase ini meningkat jika dibandingkan tahun 2011 sebesar 11,80 persen. Namun di tahun 2013 dan 2014 mengalami penurunan kembali. Pertumbuhan penerimaan pajak dan angka *tax ratio* yang rendah menunjukkan kurang berhasilnya upaya pajak yang dilakukan dan dukungan masyarakat yang rendah dalam perpajakan di Indonesia.

d) Tingkat kepercayaan masyarakat terhadap Pemerintah rendah  
Masih tingginya korupsi di Indonesia juga menjadi salah satu stimuli *tax reform* di sektor PPh. Sifat atau perilaku petugas pemungut pajak di negara maju umumnya lebih disiplin dan bersih dibandingkan dengan pegawai pajak di negara berkembang yang umumnya justru aktif mencari peluang memperkaya diri dengan menyalahgunakan

kewenangannya (Bawazier, 2011). Dengan menyadari perilaku aparat pajak yang umumnya belum terpuji (kurang jujur) itu, maka diterapkannya prinsip *self assessment*, yakni WP menghitung sendiri besarnya pajak yang terutang. Selain itu tingginya korupsi pada Aparatur Negara juga mengurangi kepercayaan masyarakat sehingga timbul keengganan untuk memenuhi kewajiban wajib pajak membayar PPh karena stigma masyarakat bahwa APBN atau APBD tidak digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat melainkan sebagai *lading* korupsi.

e) Perkembangan Globalisasi dan Perekonomian Dunia

Adanya MEA ini merupakan salah satu perkembangan globalisasi yang harus diantisipasi bagi pemerintah Indonesia terutama bagi perkembangan perekonomian negara. Indonesia merupakan salah satu negara berkembang di Asia Tenggara yang juga merupakan anggota dari ASEAN yang ikut menyepakati suatu perjanjian MEA. MEA mengintegrasikan ekonomi ASEAN dengan membentuk sistem perdagangan bebas antara negara-negara anggota ASEAN. Karena itu Indonesia harus memiliki strategi agar mampu bersaing dengan negara anggota yang lain.

Sistem perpajakan yang ada saat juga harus disesuaikan dengan perekonomian Indonesia yang makin modern, sebelum tahun 1983 sistem tersebut sangat rumit dan sukar

dipahami oleh fiskus maupun oleh wajib pajak. Sehingga tuntutan akan pelayanan yang cepat dan tepat dari pemerintah menjadi salah satu tuntutan masyarakat Indonesia.

### PIHAK-PIHAK YANG BERKEPENTINGAN

Pihak-pihak yang berkepentingan dalam *tax reforms* sesuai dengan *Lüder's Contingency Model*, terdiri atas penyedia informasi dan pengguna informasi.

1. Penyedia informasi adalah pemerintah dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan. Dirjen Pajak harus memberikan informasi yang mudah diakses oleh wajib pajak sebagai pengguna informasi. Peran teknologi informasi sebagai wujud reformasi perpajakan sangat berguna baik untuk pihak internal (Dirjen Pajak) maupun pihak eksternal (wajib pajak).
2. Pengguna informasi adalah wajib pajak (orang pribadi dan badan), fiskus dan investor (dalam dan luar negeri). Penggunaan teknologi informasi dalam pengadministrasian dan pembayaran pajak baik untuk perseorangan maupun perusahaan dengan memanfaatkan teknologi elektronik maupun internet sangat memudahkan para penggunanya. Investor menggunakan informasi yang disediakan oleh pemerintah dalam bentuk laporan keuangan di mana salah satu

pertimbangan yang dilihat adalah dari segi perpajakan, yang meliputi penerimaan pajak, tarif pajak, kemudahan dalam membayar atau kemudahan administrasi pajak, dan kebijakan pajak lainnya seperti insentif pajak (*tax holiday* maupun *tax allowance*). Jika reformasi pajak di Indonesia memudahkan para investor, maka iklim investasi di Indonesia akan meningkat.

### **HAMBATAN IMPLEMENTASI (BARRIERS)**

Dalam implementasi *tax reform* ditemukan kendala-kendala sebagai *implementation barriers* sesuai dengan *Lüder's Contingency Model*. Peningkatan penerimaan pajak tidak mudah dicapai, salah satunya dikarenakan kurangnya kepatuhan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Wajib pajak melakukan perlawanan baik pasif maupun aktif. Perlawanan pasif terjadi karena kurangnya pemahaman mengenai peraturan perundang-undangan perpajakan oleh masyarakat dan wajib pajak.

Perlawanan pasif, bukan inisiatif dari wajib pajak sendiri tetapi terjadi karena keadaan di sekitar wajib pajak seperti struktur ekonomi, perkembangan moral, intelektual penduduk, serta teknik pemungutan pajak itu sendiri. Sedangkan perlawanan aktif merupakan upaya yang dilakukan wajib pajak dengan sengaja untuk menghindari atau mengelak dari kewajiban membayar pajak. Perlawanan aktif ini meliputi penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*).

*Tax avoidance* adalah suatu skema transaksi yang ditujukan

untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan ketentuan perpajakan suatu negara sehingga ahli pajak menyatakan legal karena tidak melanggar peraturan perpajakan (Brown, 2012). *Tax evasion* adalah suatu skema memperkecil pajak yang terhutang dengan cara melanggar ketentuan perpajakan (ilegal). Jadi penghindaran pajak (*tax avoidance*) berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*), di mana penggelapan pajak terkait dengan penggunaan cara-cara yang melanggar hukum untuk mengurangi atau menghilangkan beban pajak sedangkan *tax avoidance* dilakukan secara "legal" dengan memanfaatkan celah yang terdapat dalam peraturan perpajakan yang ada untuk menghindari pembayaran pajak atau melakukan transaksi yang tidak memiliki tujuan selain untuk menghindari pajak.

Sebagai contoh kasus *Panama Papers*, yang merupakan bukti bahwa sistem perpajakan di Indonesia masih lemah sehingga mengikis kepercayaan publik namun menumbuhkan kapitalisme kroni (Mulyani, 2016). Penghindaran pajak melalui *Panama Papers* oleh kaum elit, menunjukkan bahwa masih terdapat celah hukum dari sistem pajak di Indonesia dan kasus tersebut masih dalam proses penyelidikan apakah *panama papers* termasuk bentuk kesengajaan dalam menghindari kewajiban perpajakan, karena apa yang dilaporkan dalam SPT Tahunan berbeda dengan kekayaan sebenarnya.

Selain hal tersebut, hambatan implementasi dari *tax reform* adalah masih rendahnya tingkat kepercayaan masyarakat kepada Pemerintah mengenai peruntukan

pajak yang mereka bayar. Melihat dari kasus-kasus pajak yang ada sebelumnya, belum sepenuhnya memulihkan kepercayaan masyarakat kepada Pemerintah. Karena itu, Pemerintah harus memperbaiki kelemahan-kelemahan yang ada dengan terus mengupayakan *tax reform* agar mencapai tujuan yang diharapkan.

Reformasi pajak yang dilakukan di Indonesia juga masih belum seluruhnya diketahui oleh para investor. Berbagai fasilitas perpajakan yang ditawarkan, seperti insentif pajak, *tax holiday* masih belum diketahui secara luas. Padahal untuk meningkatkan iklim investasi di Indonesia (mendorong penanaman modal asing dan penanaman modal dalam negeri), Pemerintah melakukan serangkaian stimulus fiskal, seperti insentif perpajakan (*tax allowance* dan *tax holiday*), penurunan tarif pajak, kebijakan fasilitas PPh untuk penanaman modal di bidang-bidang usaha pionir.

### **TAX REFORM DI SINGAPURA**

*Tax reform* di Singapura merupakan proses yang berkelanjutan dan konsisten dengan strategi perekonomian dan karakteristik sosial-politik yang dimilikinya. Proses *tax reform* menekankan pada perencanaan dan investasi sumber daya fisik dan sumber daya manusia untuk meningkatkan kapabilitas administrasi perpajakan (Asher, 1999). Pemerintah juga memberikan peran bagi politisi dengan mengimplementasikan inisiatif pajak baru misalnya GST (*Good and Service Tax*) dan ERP (*Electronic Road Pricing*). Sistem penerimaan negara Singapura disesuaikan dengan

kebutuhan strategi pertumbuhan ekonomi serta tujuan rekayasa sosial. Administrasi perpajakan, permasalahan kepatuhan, serta perencanaan manajemen dan politik merupakan hal-hal yang menjadi pertimbangan bagi pengambil kebijakan. Peningkatan penerimaan negara bukan merupakan hal yang menjadi perhatian khusus dalam menentukan kebijakan perpajakan (Tanzi & Shome, 1992), meskipun begitu Singapura mengalami surplus pada neraca fiskal (Manasan, 1990). Tujuan *tax reform* pada 1980an sebagaimana dinyatakan oleh *Economic Committee* diantaranya (Manasan, 1990):

1. Konsistensi terhadap keunggulan komparatif Singapura
2. Daya saing internasional
3. Mendorong kualitas kerja atau produktivitas tenaga kerja baik lokal maupun asing

Dapat dikatakan bahwa tujuan utama *tax reform* di Singapura adalah menarik investasi asing, mendorong investasi dalam teknologi untuk mengurangi penggunaan tenaga kerja serta biaya produksi.

### **Tax Reform PPh di Singapura**

Undang-undang PPh yang diterapkan pada masa kolonial Inggris adalah menggunakan model teritori kolonial PPh 1922 (*Model Colonial Territories Income Tax Ordinance 1922*), dimana hukum pajak seperti ini juga diterapkan di negara Australia, New Zealand, Afrika Selatan dan Malaysia. Sejak kemerdekaannya pada tahun 1965, Singapura telah menggalakkan kebijakan percepatan industrialisasi dan membangun basis industri

berorientasi ekspor untuk mendorong pertumbuhan dan lapangan kerja. Untuk itu, pada tahun 1967 pemerintah mengeluarkan Undang-Undang Insentif Ekspansi Ekonomi (*The Economic Expansion Incentives Act*) untuk mendorong industri padat karya dengan memberikan insentif pajak. Perusahaan yang mampu meningkatkan ekspor dapat menikmati pembebasan pajak hingga 90% dari peningkatan penghasilan atas ekspor. Selain itu pemerintah juga membebaskan pajak bunga pinjaman luar negeri pada perusahaan industri lokal.

Pertumbuhan sektor jasa mulai meningkat pada tahun 1970-an. Kebijakan perpajakan yang mendukung sektor finansial dikeluarkan pemerintah pada tahun 1973 dengan membebaskan bunga obligasi untuk mata uang dollar Asia. Di samping itu, pemerintah Singapura juga mengeluarkan kebijakan keringanan pajak untuk tujuan sosial salah satunya terhadap *Central Provident Fund* (CPF).

Seiring kemajuan perekonomian pada tahun 1980-an menjadikan Singapura sebagai lahan bisnis yang semakin mahal. Pemerintah mulai mengambil langkah untuk meningkatkan daya saing Singapura sebagai tujuan investasi dengan mempertimbangkan beberapa perubahan kebijakan terkait insentif dan perpajakan. Pada 1982 pemerintah memberlakukan retribusi pada tenaga kerja asing (*Foreign Worker's Levy*) yang dikenakan lebih tinggi pada tenaga kerja tak terdidik. Tujuan kebijakan ini adalah untuk membatasi masuknya tenaga kerja asing tak terdidik ke Singapura, serta meminimalisir gejolak sosial akibat besarnya tenaga kerja asing (Asher, 1999). Program *tax reform* mulai

diberlakukan mulai tahun 1986. Pada tahun 1987 pemerintah menurunkan pajak perusahaan yang semula 40% menjadi 33%.

Pada tahun 1990-an kebijakan perpajakan difokuskan pada pajak tidak langsung, di mana pada tahun 1994 mulai diperkenalkan pajak barang dan jasa yaitu *Goods and Services Tax* (GST). GST merupakan pajak atas konsumsi domestik yang dikenakan terhadap seluruh barang dan jasa yang disediakan di Singapura kecuali jasa keuangan dan properti perumahan. Pada dekade ini juga terjadi percepatan penurunan tarif pajak perseorangan maupun perusahaan. Pada November 1998 pemerintah mengumumkan potongan 10% PPh perusahaan untuk membantu bisnis dalam mengatasi krisis ekonomi (Asher, 1999).

Pada tahun 2000-an yang merupakan fase peningkatan inovasi dan kewirausahaan, pemerintah mengeluarkan kebijakan untuk menarik investasi asing dengan menurunkan tingkat pajak hingga 18% untuk perusahaan (menjadi 17% pada tahun 2010), dan 20% untuk perseorangan. Pemerintah juga memperkenalkan sistem pajak perusahaan satu tingkat (*one-tier*) dimana pajak yang dibayar oleh perusahaan atas laba yang diperolehnya tidak memperhitungkan pajak deviden. Dengan menjaga tingkat pajak yang kompetitif, diharapkan Singapura dapat terus menarik investasi asing. Chung-Sim (2016) menyatakan untuk mendorong bisnis dalam menciptakan maupun meningkatkan nilai tambah, pemerintah Singapura mengeluarkan kebijakan untuk merangsang kegiatan yang produktif dan inovatif. Pada 2010 pemerintah meluncurkan program Kredit

Produktivitas dan Inovasi (*The Productivity and Innovation Credit*). Pemerintah memberikan pemotongan pajak atas pengeluaran kegiatan penelitian dan pengembangan (*research and development*) yang memenuhi kualifikasi. Keringanan pajak diberikan pada perolehan hak kekayaan intelektual yang memenuhi kualifikasi.

### **Reformasi Administrasi Perpajakan di Singapura**

Meskipun pemerintah Singapura telah menyediakan berbagai kebijakan insentif dan pembebasan pajak, namun tetap mempertimbangkan permasalahan administrasi perpajakannya. Pemerintah mengeluarkan regulasi yang membatasi penghindaran pajak serta melakukan restrukturisasi administrasi perpajakan dalam rangka memperbaiki efisiensi administrasi dan tingkat kepatuhan.

Restrukturisasi dilakukan pada 1 September 1992 ditandai dengan transformasi otoritas pajak yang sebelumnya disebut sebagai *Inland Revenue Department (IRD)* menjadi *Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS)*. Transformasi tersebut dipicu oleh peningkatan beban kerja yang signifikan sebagai akibat peningkatan wajib pajak sehubungan dengan pertumbuhan tingkat upah dan laba perusahaan yang pesat, sementara sistem yang digunakan adalah *official assessment*. Disamping itu juga disebabkan oleh tingginya tingkat *turnover* dan rendahnya moralitas pegawai IRD.

IRAS dijalankan oleh Dewan Direksi yang diketuai oleh Menteri Keuangan, Direktur Eksekutif IRAS, dan lima anggota lain yang ditunjuk. Imbalan yang diberikan pada

pelayanan IRAS merupakan hasil negosiasi dan ditentukan dengan formula dua tingkat. Tingkat pertama merupakan persentase tetap terhadap pajak yang berhasil dikumpulkan dalam satu tahun yaitu 1,65%. Tingkat kedua adalah berdasarkan kinerja dimana terdapat bonus atau insentif sebesar 2% terhadap selisih antara penerimaan yang ditargetkan dengan realisasi penerimaan apabila realisasi melebihi target yang ditetapkan. Namun jika realisasi berada dibawah target yang ditetapkan akan ada pemotongan imbalan. Akuntabilitas IRAS diukur berdasarkan laporan keuangan serta laporan penilaian dan pengumpulan pajak tahunan yang dipertanggungjawabkan pada parlemen dan diaudit oleh *Auditor General*.

Transformasi otoritas pajak memungkinkan IRAS untuk melakukan beberapa hal berikut:

1. Restrukturisasi proses kerja,
2. Merancang ulang sistem untuk lebih fokus terhadap pelayanan yang diberikan daripada terhadap orientasi pajak dan tugas
3. Mengorganisir ulang struktur pegawai dan sistem manajemen personalia

### **STIMULI TAXREFORM PPhDI SINGAPURA.**

*Tax reform* PPh di Singapura mengalami perubahan diantaranya adalah kebijakan tarif PPh yang semakin menurun. Stimuli yang memacu timbulnya *tax reform* sesuai dengan konsep *Lüder's Contingency Model* adalah sebagai berikut :

- a) Perlambatan ekonomi.

Pada 1985 Singapura mengalami perlambatan ekonomi sebagai dampak

resesi, hal ini memicu pembenahan kebijakan fiskal berupa *tax reform* yang dilaksanakan pada tahun 1986 dan penurunan tarif PPh pada tahun 1987.

- b) Keinginan untuk menarik investasi asing.

Untuk mendorong bisnis dalam menciptakan maupun meningkatkan nilai tambah bagi Singapura, pemerintah mengeluarkan kebijakan menurunkan tarif PPh yang dapat membuat Singapura semakin kompetitif dengan Negara lain dan diminati oleh investor asing.

- c) Peningkatan beban kerja otoritas perpajakan sehingga dilakukan *tax reform* di bidang administrasi perpajakan.

Peningkatan beban kerja yang signifikan sebagai akibat peningkatan wajib pajak sehubungan dengan pertumbuhan tingkat upah dan laba perusahaan yang pesat, sementara sistem yang digunakan adalah *official assessment*. Di samping itu juga disebabkan oleh tingginya tingkat *turnover* dan rendahnya moralitas pegawai IRD.

#### PIHAK-PIHAK YANG BERKEPENTINGAN

Pihak-pihak yang berkepentingan dalam *tax reform* di Singapura sesuai dengan *Lüder's Contingency Model*, diantaranya penyedia informasi dan pengguna informasi.

1. Penyedia informasi adalah pemerintah dalam hal ini

adalah IRAS (*Inland Revenue Authority of Singapore*).

Secara bertahap IRAS menerapkan sistem *self assessment* PPh serta mengoptimalkan komputerisasi dan otomatisasi proses kerja sehingga meningkatkan penggunaan teknologi informasi.

2. Pengguna informasi adalah wajib pajak, pemungut pajak dan investor (domestik dan asing).

Penggunaan teknologi informasi dalam administrasi dan pembayaran pajak dengan memanfaatkan teknologi elektronik sangat memudahkan para penggunanya. Berdasarkan data PWC, IFC, *World Bank's 2011 Paying Taxes Survey* Singapura menempati urutan ke-4 sebagai negara dengan pembayaran pajak termudah.

#### HAMBATAN IMPLEMENTASI (BARRIERS) di Singapura

Singapura melakukan *tax treaty* yaitu perjanjian perpajakan dengan negara lain yang dibuat dalam rangka meminimalisir pengenaan pajak berganda dan berbagai usaha penghindaran pajak. Perjanjian tersebut digunakan untuk menentukan aspek perpajakan yang timbul dari suatu transaksi berdasarkan klausul-klausul yang terdapat dalam *tax treaty* yang bersangkutan sesuai dengan jenis transaksinya. Singapura melakukan *tax treaty* dengan beberapa negara maju maupun negara berkembang. Adanya *tax treaty* ini menimbulkan potensi kehilangan

investor yang melihat *treaty partner* dari Singapura ternyata lebih menguntungkan, sehingga investor tidak melakukan investasi di Singapura.

Komposisi penduduk Singapura didominasi oleh penduduk berusia lebih dari 45 tahun, serta tingkat natalitas yang rendah sehingga berdampak pada penurunan potensi pajak penghasilan dan peningkatan pengeluaran pemerintah terutama belanja sosial dan kesehatan.

### **KOMPARASI INDONESIA DAN SINGAPURA**

Indonesia dan Singapura merupakan negara ASEAN yang

memiliki kerjasama dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yaitu perjanjian internasional di bidang perpajakan antar kedua negara guna menghindari pemajakan ganda agar tidak menghambat perekonomian kedua negara dengan prinsip saling menguntungkan antar kedua negara dan dilaksanakan oleh penduduk antar kedua negara yang terlibat dalam perjanjian tersebut ([www.tarif.depkeu.go.id](http://www.tarif.depkeu.go.id)).

Komparasi antar kedua negara disajikan dalam hal kemudahan investasi masing-masing negara sebagai berikut:

Tabel 1  
Perbandingan Peringkat Kemudahan Investasi Indonesia-Singapura

Tahun	Kategori	INA	SIN	Sumber
2010	Kemudahan membayar pajak	130	4	PWC, IFC, World Bank's 2011 Paying Taxes Survey
2016	Kemudahan berbisnis	109	1	World Bank, 2016 Ease of Doing Business Report
2009	Negara dengan beban pajak terendah	19	11	Forbes Tax Misery and Reform Index
2010	Perekonomian terkompetitif	44	3	World Economic Forum, Global Competitiveness Report
2010	Persepsi korupsi terendah	110	1	Transparency International's Corruption Perception Index
2010	Negara terbaik untuk berbisnis	74	5	Forbes' Best Countries for Business Index
2010	Birokrasi terefisien di Asia	9	1	Political & Economy Risk Consultancy Survey
2010	Negara dengan risiko pekerja terendah dunia	67	3	Aon Consultings' People Risk Index

Sesuai dengan *Lüder's Contingency Model* maka variabel kontekstual dalam model tersebut untuk masing-masing Negara disajikan dalam tabel berikut ini :

Tabel 2  
Perbandingan Indonesia – Singapura dalam *Lüder's Contingency Model*

Model Lüder	Indonesia	Singapura
Stimuli perubahan ( <i>tax reform</i> )	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perjanjian Masyarakat Ekonomi ASEAN</li> <li>• Penerimaan pajak</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Perlambatan ekonomi</li> <li>• Keinginan untuk menarik investor asing</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>rendah</li> <li>• Tax Ratio rendah</li> <li>• Iklim investasi rendah</li> <li>• Tingkat kepercayaan masyarakat terhadap Pemerintah rendah</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Peningkatan beban kerja otoritas perpajakan</li> </ul>
Pengguna atau pihak-pihak yang berkepentingan yang mendukung <i>tax reform</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penyedia informasi (<i>producers of information</i>) : Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan</li> <li>• Pengguna informasi (<i>user of informations</i>) : wajib pajak baik perorangan maupun badan, investor baik investor asing maupun investor domestik, fiskus (petugas pajak)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Penyedia informasi (<i>producers of information</i>) : Pemerintah melalui IRAS (<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>)</li> <li>• Pengguna informasi (<i>user of informations</i>) : wajib pajak, pemungut pajak dan investor (domestik dan asing)</li> </ul>
Hambatan Implementasi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• perlawanan pajak pasif</li> <li>• <i>tax avoidance</i></li> <li>• <i>tax evasion</i></li> <li>• Krisis kepercayaan masyarakat</li> <li>• Kurangnya kesadaran wajib pajak</li> <li>• Sistem perpajakan yang lemah</li> <li>• Sosialisasi kebijakan perpajakan kurang</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Potensi kehilangan investor sebagai akibat dari <i>tax treaty</i></li> <li>• Dominasi penduduk berusia lebih dari 45 tahun dan rendahnya tingkat natalitas</li> </ul>

#### 4. SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

*Lüder's Contingency Model* digunakan untuk menilai *tax reform* di Indonesia dan Singapura khususnya Pajak Penghasilan dengan menganalisa variabel kontekstual dalam model tersebut.. Skema ini melihat hubungan antara variabel kontekstual dan orientasi pengguna dari *tax reform* untuk menentukan kemungkinan inovasi dalam reformasi perpajakan.

*Lüder's Contingency Model* menyarankan bahwa *tax reform* dapat berhasil jika diberikan cukup stimulus dan meminimalkan hambatan implementasi dari reformasi perpajakan. Penerimaan pajak, *tax ratio*, iklim investasi, kepercayaan masyarakat yang rendah di Indonesia serta perjanjian perdagangan bebas dengan negara ASEAN merupakan pemicu *tax reform* PPh di Indonesia. Sedangkan Singapura yang merupakan negara maju, tetap melakukan inovasi dalam perpajakan karena dipicu oleh resesi ekonomi, keinginan untuk menarik investor asing, dan peningkatan beban kerja otoritas perpajakan.

Penyedia informasi di kedua negara adalah otoritas perpajakan di masing-masing negara sedangkan pengguna informasi di kedua negara adalah wajib pajak, pemungut pajak, dan investor (domestik dan asing).

*Lüder's Contingency Model* juga menganalisis hambatan dari implementasi *tax reform* PPh di kedua negara. Diharapkan hambatan tersebut dapat diatasi dengan melakukan inovasi perbaikan atau membuat kebijakan untuk mengatasi hambatan tersebut.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan untuk penelitian selanjutnya. Adapun keterbatasan tersebut adalah belum membandingkan *tax reform* di sektor pajak lain misalnya PPN di Indonesia dengan *GST* di Singapura. Keterbatasan lain pada penelitian lain adalah hanya membandingkan kedua negara di ASEAN yaitu Indonesia dan Singapura. Berdasarkan keterbatasan penelitian, maka saran untuk penelitian mendatang adalah memperluas pembahasan meliputi *tax reform* di berbagai sektor pajak dan membandingkan seluruh negara di ASEAN.

Implikasi penelitian ini adalah bahwa sesuai dengan *Lüder's Contingency Model* pemerintah dapat membuat kebijakan untuk mengatasi hambatan dalam implementasi *tax reform* untuk mengoptimalkan *tax reform* PPh.

#### 5. REFERENSI

- Abeysinghe, T., & Jayawickrama, A. 2008. Singapore's recurrent budget surplus: The role of conservative growth forecasts. *Journal of Asian Economics*, 19(2), 117-124. doi: <http://dx.doi.org/10.1016/j.asieco.2008.01.001>
- Adriani, P. J. A. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Jakarta: Gramedia.
- Asher, M. G. 1999. Tax Reform in Singapore 2 3.
- Bawazier, F. 2011. Reformasi Pajak di Indonesia (Tax Reform In Indonesia). *Jurnal Legislasi Indonesia*, 8(1), 1-11.
- Brondolo, J., Silvani, C., Le Borgne, E., & Bosch, F. 2008. Tax administration reform and fiscal adjustment: the case of

- Indonesia (2001-07). *IMF Working Papers*, 1-70.
- Brown, K. B. 2012. *A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance* (Vol. 12): Springer Science & Business Media.
- Carolina, M., & Martusa, R. 2012. Tax Culture: Dasar Pelaksanaan Reformasi Perpajakan Menuju Kepatuhan Sukarela. *Proceeding Simposium Nasional Perpajakan III" Road Map Reformasi Perpajakan Indonesia menuju Good Governance*.
- Chan, J. L. 1994. Accounting and financial management reform in the United States Government: An application of Professor Lüder's contingency model. *Perspectives on performance measurement and public sector accounting*, 17-41.
- Chung-Sim, S. (2016, Feb 23). Singapore tax policies must change with domestic needs, global trends. *The Business Times* Retrieved from.
- Haron, R., Mohamed, N., & Paino, H. 2014. Lüder's Contingency Model As An Antidote For Fraud in Public Sector.
- Jedrzejowicz, T., Kiss, G., & Jirsakova, J. 2009. How to measure tax burden in an internationally comparable way? : National Bank of Poland, Economic Institute.
- Leung, H. M., Low, L., & Toh, M. H. 1999. Tax Reforms in Singapore. *Journal of Policy Modeling*, 21(5), 607-617. doi: [http://dx.doi.org/10.1016/S0161-8938\(98\)00019-2](http://dx.doi.org/10.1016/S0161-8938(98)00019-2)
- Lüder, K. 1992. A contingency model of governmental accounting innovations in the political administrative environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, 7, 99-127.
- Manasan, R. G. 1990. A Review of Fiscal Policy Reforms in ASEAN Countries in the 1980s.
- Oliorilanto, R. H. 2008. Contingency factors affecting the adoption of accrual accounting in Malagasy Municipalities. *International Journal on Governmental Financial Management*, 8(1), 37-50.
- Ouda, H. 2004. Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest*, 4(1), 78-99.
- Saleh, Z. 2007. Malaysian governmental accounting: national context and user orientation. *International Review of Business Research Papers*, 3(2), 376-384.
- Setiyaji, G., & Amir, H. 2005. Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia. *Jurnal Ekonomi*, 10(2), 1-13.
- Tanzi, V., & Shome, P. 1992. The role of taxation in the development of East Asian economies *The Political Economy of Tax Reform, NBER-EASE Volume 1* (pp. 31-65): University of Chicago Press.
- Upping, P., & Oliver, J. 2011. Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Lüder's Model for Developing Countries. *International Review of Business Research Papers*, 7(1), 364-380.
- Waluyo, W. 2010. *Perpajakan Indonesia*.
- Yanuwanti, D. 2013. Analisis Kinerja Perbankan Sebelum dan Sesudah Reformasi Pajak Tahun 2008. *Accounting Analysis Journal*, 2(3).