

## TINDAKAN *TAX AVOIDANCE* SEBELUM DAN SESUDAH PANDEMI *COVID-19* PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR PERIODE 2018-2021

**Nadira Ambarwati**

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Trilogi

Email: [ambar1578993@gmail.com](mailto:ambar1578993@gmail.com)

### **Abstrak**

Penelitian bertujuan untuk mengetahui tindakan tax avoidance sebelum dan sesudah pandemi Covid-19. Penelitian ini merupakan penelitian kuantitatif. Populasi dalam penelitian adalah Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia tahun 2018-2021 dengan masing-masing jumlah sampel ETR sebanyak 75, jumlah sampel CETR sebanyak 61 dan jumlah sampel BTD sebanyak 86 yang diambil menggunakan metode purposive sampling. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan tindakan tax avoidance sebelum dan sesudah pandemi Covid-19, baik ketika diukur menggunakan ETR, CETR maupun BTD.

**Kata Kunci:** *Book Tax Difference, Cash Effective Tax Rate, Effective Tax Rate, Pandemi Covid-19, Penghindaran Pajak*

### **Abstract**

*The research aims to determine tax avoidance actions before and after the Covid-19 pandemic. This research is a quantitative research. The population in this research is Manufacturing Companies listed on the Indonesia Stock Exchange in 2018-2021 with 75 ETR samples, 61 CETR samples and 86 BTD samples taken using a purposive sampling method. The result of this study concluded that there were no differences in tax avoidance before and after the Covid-19 pandemic, both when measured using ETR, CETR and BTD*

**Keywords:** *Book Tax Difference; Cash Effective Tax Rate; Effective Tax Rate; Covid-19 Pandemic; Tax Avoidance*

## PENDAHULUAN

Kini waktu terus berjalan dua tahun Indonesia dilanda pandemi Covid-19. Covid-19 (Coronavirus disease 2019) merupakan jenis penyakit yang disebabkan oleh salah satu varian coronavirus baru yaitu severe acute respiratory syndrome coronavirus 2 (SARS-CoV-2) (Temsah et al., 2020). Data per Selasa 1 Maret 2022 menunjukkan, bahwa akumulasi Virus SARS-CoV-2 telah mencapai 5.589.176 kasus. Pandemi Covid-19 yang sedang berlangsung membawa dampak yang luar biasa (Laffitte, Martin, Parenti, Souillard, & Farid, 2020). Dengan adanya pandemi Covid-19 ini menyebabkan krisis kesehatan, selain itu juga memicu terjadinya krisis ekonomi (Asmara, 2020). Pemerintah juga melakukan upaya untuk meningkatkan ekonomi Negara tidak semakin terpuruk (Nidya, 2020). Salah satu upaya yang dilakukan pemerintah yaitu dengan meningkatkan kegiatan ekonomi berupa program insentif perpajakan kepada pelaku usaha (Kementrian Keuangan RI, 2020). Wajib Pajak memiliki kecenderungan untuk melakukan perlawanan aktif dalam memenuhi kewajiban pajaknya, seperti melakukan tax avoidance dan tax evasion (Rachmawati dan Martani, 2017; Rachmawati dan Martani, 2014; Rachmawati, et al, 2019; Rachmawati, et al, 2020; Rachmawati, et al, 2023; Soraya dan Rachmawati, 2021; Febrina dan Rachmawati, 2023; Lastiati, et al, 2020).

Penghindaran pajak (tax avoidance) adalah cara untuk menghindari pembayaran pajak yang sah oleh wajib pajak dengan mengurangi pembayaran pajak tanpa melanggar undang-undang perpajakan, dengan kata lain mencari kerentanan regulasi. Penghindaran pajak memiliki dampak positif dan negatif. Dampak positif dari penghindaran pajak suatu perusahaan adalah berkurangnya pembayaran pajak yang ditanggung oleh perusahaan, dan dampak negatifnya adalah perusahaan dapat dikenakan sanksi atau merusak reputasi perusahaan itu sendiri.

Fenomena penghindaran pajak adalah tiga perusahaan teknologi raksasa Amerika Serikat yakni Google, Facebook, Microsoft. Ketiga perusahaan teknologi tersebut melakukan praktik penghindaran pajak (tax avoidance) di negara-negara berkembang, salah satunya yakni di Indonesia. Perusahaan-perusahaan tersebut melakukan tindakan penghindaran pajak dengan memanfaatkan celah dari sistem perpajakan global agar dapat menghindari pajak. Nilainya mencapai USD 2,8 miliar, atau setara dengan Rp. 41 triliun per tahun (Inews.id, 2020)

Pajak merupakan kontribusi yang diberikan oleh wajib pajak kepada Negara tanpa mendapatkan timbal balik untuk kemakmuran rakyat yang bersifat memaksa dan mengumpulkan berdasarkan hukum (Irianto & S.Ak, 2017). Pemerintah belum mampu merealisasikan penerimaan pajak secara maksimal hingga saat ini. Data penerimaan pajak tahun 2020 menurut Tax Justice Network mencatat sebesar Rp. 69,1 triliun yang tidak dapat dipungut akibat tindakan penghindaran pajak di Indonesia. Nominal tersebut setara dengan 4,39% dari total penerimaan pajak Indonesia (Wildan, 2020). Berdasarkan data penerimaan pajak tersebut memungkinkan pihak manajer melakukan tindakan penghindaran pajak dengan cara memanfaatkan celah dari regulasi pajak baru dan insentif pajak. Penyebab utama yang dianggap sebagai salah satu faktor yang menyebabkan tidak tercapainya penerimaan pajak adalah aktivitas penghindaran pajak (Septiawan, Ahmar, & Darminto, 2021). Jutaan pembayar pajak menggunakan beberapa bentuk penghindaran pajak (Sunarto, Widjaja, & Oktaviani, 2021). Menurut pihak internal perusahaan, pajak dianggap sebagai beban dan dapat mengurangi laba yang cukup signifikan. Ada perbedaan tujuan dari pemerintah yang menginginkan penerimaan pajak yang lebih besar dan sangat bertolak belakang dengan tujuan dari perusahaan yang menginginkan untuk membayar pajak seminimal mungkin. Sehingga perusahaan diwajibkan untuk membayarkan pajaknya secara berkala sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal tersebut yang membuat perusahaan melakukan berbagai cara agar dapat mengurangi jumlah pajak atau meminimalkan beban pajak yang dibayarkan. Cara yang dapat digunakan oleh perusahaan yaitu dengan cara menggunakan pengecualian, dan diperbolehkan pemotongan dalam persyaratan, serta memanfaatkan celah dalam undang-undang pajak yang berlaku (Pattiasina, Tammubua, Numberi, Patiran, & Temalagi, 2019).

Perusahaan manufaktur merupakan perusahaan yang melakukan kegiatan usaha yang kompleks serta menyeluruh mulai dari pembelian bahan baku, kemudian diolah menjadi produk setengah jadi, lalu diolah menjadi produk jadi dan juga selanjutnya produk dijual kepada konsumen, sehingga setiap aspek pajak berkaitan besar dengan keputusan bisnisnya (Khumairoh et al., 2017). Pada tahun 2017 industri manufaktur merupakan sektor usaha penyumbang pajak terbesar (Kompas.com, 2018). Karena, pada saat pandemi Covid-19 mengalami kondisi ekonomi menurun, banyak perusahaan terdampak, laba perusahaannya menurun.

Berdasarkan penjelasan latar belakang diatas, maka penulis ingin melakukan penelitian dengan judul “Tindakan Tax Avoidance Sebelum dan Sesudah Pandemi Covid-19

pada Perusahaan Manufaktur periode 2018-2021”. Tujuan dari penelitian ini untuk membuktikan dan membandingkan perusahaan dalam melakukan tindakan penghindaran pajak di masa sebelum dan saat pandemi Covid-19.

## TINJAUAN PUSTAKA

### Teori Agensi (*Agency Theory*)

Teori agensi menjelaskan tentang hubungan antara pemilik kepentingan (*principle*) dengan manajer (*agent*) dalam mengelola perusahaan (Jensen & Meckling, 1976). Manajer menggunakan strategi perusahaan yang kompleks (Chen, Xu, & Jebran, 2021). Kondisi tersebut berarti bahwa agen sebagai pengelola perusahaan dapat bertindak untuk memenuhi kepentingan pribadinya. Hal ini berlawanan dengan kepentingan *principal* yang berusaha untuk memaksimalkan pengembalian atas sumber dayanya, sehingga hubungan ini memicu adanya perbedaan kepentingan antara pemilik perusahaan dengan manajer yang menyebabkan ketidakefisien informasi yang diperoleh keduanya. Perbedaan kepentingan antara *principle* dan *agent* dapat mempengaruhi berbagai hal yang berkaitan dengan kinerja perusahaan, salah satunya adalah kebijakan perusahaan mengenai pajak perusahaan. *Agent* diberikan otoritas dan kewenangan pengambilan keputusan oleh *principle* untuk menjalankan perusahaan.

### Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Penghindaran pajak adalah skema perdagangan yang digunakan wajib pajak untuk mengurangi atau menghilangkan beban pajak dengan memanfaatkan celah kebijakan dan peraturan perpajakan. Menurut (Budianti & Curry, 2018), penghindaran pajak melibatkan penggunaan metode dan metode yang cenderung memanfaatkan kelemahan yang melekat pada peraturan perundang-undangan perpajakan tanpa melanggar peraturan perpajakan yang berlaku, yang merupakan upaya penghindaran pajak yang legal dan aman. Tujuan *Tax Avoidance* (Penghindaran pajak) yakni untuk merekayasa usaha wajib pajak agar beban pajak dapat ditekan serendah mungkin dengan menggunakan peraturan perpajakan yang terdapat buat mengoptimalkan jumlah laba sesudah pajak, sebab dalam perihal ini pajak ialah faktor pengurangan laba. Oleh sebab itu, penghindaran pajak bukan ialah pelanggaran atas perundang-undangan perpajakan ataupun secara etik dikira salah dalam rangka usaha harus pajak buat kurangi, menjauhi, meminimkan, ataupun meringankan beban pajak yang dimungkinkan oleh undang-undang pajak.

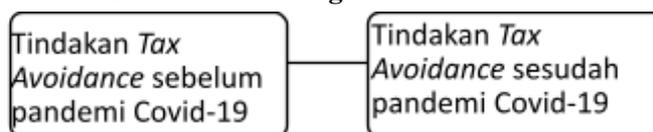
## Pengembangan Hipotesis

### Perbedaan tindakan *Tax Avoidance* sebelum dan sesudah pandemi Covid-19

Selama masa pandemi ini, terjadi perbedaan kondisi perekonomian. Perbedaan tersebut mempengaruhi pembayaran pajak karena adanya penurunan laba yang dihasilkan oleh perusahaan. Pada saat pandemi kondisi ekonomi menurun, banyak perusahaan terdampak, laba perusahaannya menurun, sehingga perusahaan cenderung melakukan *tax avoidance* untuk penurunan beban pajak. Perusahaan cenderung menghadapi kendala keuangan karena perusahaan tersebut memiliki keterbatasan pendanaan internal (Rachmawati *et al.*, 2019). Oleh karena itu pemerintah menerapkan relaksasi pajak berupa insentif pajak dengan cara peralihan pembayaran pajak selama 6 bulan mulai dari bulan April-September 2020 yang dibebankan kepada pemerintah (PDP). Namun dengan adanya insentif pajak yang diberikan oleh pemerintah tersebut, dianggap sebagai celah oleh perusahaan untuk melakukan tindakan *tax avoidance* guna mempertahankan kondisi ekonomi perusahaan dan nilai perusahaan. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh (Suhaidar *et al.*, 2020) yang menyatakan bahwa terdapat perbedaan tindakan *tax avoidance* pada saat pandemi Covid-19, sehingga hipotesis pada penelitian ini dapat dirumuskan:

**H<sub>1</sub>: Terdapat perbedaan Tindakan *Tax Avoidance* sebelum dan sesudah pandemi Covid-19**

Gambar 1. Kerangka Penelitian



## METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang diambil oleh peneliti adalah penelitian kuantitatif. Penelitian kuantitatif adalah metode penelitian dengan desain penelitian dengan spesifikasi sistematis, terencana, dan terstruktur berlandaskan pada filsafat positivisme (Sugiyono 2020:13).

### Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia ([www.idx.co.id](http://www.idx.co.id)) pada tahun 2018-2021. Teknik pengambilan sampel yang digunakan merupakan metode *purposive sampling* yang bertujuan untuk mendapatkan sampel yang sesuai dengan kriteria dan tujuan yang diinginkan oleh peneliti. Kriteria yang ditetapkan dalam pengambilan sampel sebagai berikut:

1. Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2018-2021.
2. Perusahaan yang delisting di tahun penelitian.
3. Perusahaan yang tidak memiliki annual report selama periode 2018-2021.
4. Perusahaan manufaktur yang mengalami kerugian selama periode 2018-2021.
5. Outlier

### Jenis Data dan Sumber Data

Sumber data penelitian ini adalah data sekunder data yang diperoleh dari perusahaan yang tergolong perusahaan Manufaktur yang tercatat di BEI tahun 2018-2021. Menurut (Sugiyono, 2017) data sekunder yaitu data penelitian yang diperoleh tidak berhubungan langsung memberikan data kepada pengumpul data. Variabel yang diteliti tersedia dengan lengkap dalam pelaporan keuangan keuangan tahun 2018-2021.

### Metode Pengumpulan Data

Teknik analisis data pada penelitian ini menggunakan alat analisis uji *paired sampel T-Test* (Uji Beda), karena penelitian ini dilakukan dengan membandingkan sampel penelitian *tax avoidance* sebelum dan sesudah pandemi Covid-19. Penelitian ini menggunakan alat bantu IBM SPSS Statistic 26. Penghindaran Pajak pada penelitian ini menggunakan *Effective Tax Rate* (ETR), *Book Tax Differences* (BTD) dan *Cash Effective Tax Rate* (CETR).

Proksi pertama adalah *Effective Tax Rate* (ETR) proksi ini membandingkan jumlah beban Pajak tahun berjalan dengan jumlah pendapatan sebelum Pajak. Nilai ETR yang rendah dapat mengindikasikan adanya tindakan penghindaran Pajak karena rendahnya nilai ETR dapat diartikan sebagai rendahnya jumlah beban pajak yang ditanggung pada periode tersebut. Jika perusahaan dikatakan melakukan penghindaran pajak ketika beban pajaknya terdapat nilai 20 dengan ETR 20% dapat disimpulkan bahwa semakin rendah nilai ETR, maka semakin tinggi penghindaran pajak. ETR digunakan sebagai proksi untuk mengukur penghindaran pajak mengikuti Suhaidar et al. (2021), Makhfudloh et al. (2018), dan Hidayati & Diyanty (2018) yaitu:

$$ETR = \frac{\text{Beban Pajak Kini}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Keterangan:

ETR: *Effective Tax Rate*

Beban Pajak Kini: Jumlah pajak penghasilan yang terutang (dilunasi) atas laba kena pajak (rugi pajak) untuk satu periode (PSAK 46)

Laba Sebelum Pajak: Laba perusahaan sebelum dikurangi dengan beban pajak penghasilan

Selanjutnya proksi yang kedua adalah *Book Tax Differences* (BTD) adalah proksi yang digunakan dalam penelitian ini dikarenakan mencerminkan total perbedaan antara laba akuntansi dan laba fiskal. Jika semakin tinggi nilai BTD, semakin tinggi penghindaran pajak, karena perusahaan memiliki kecenderungan untuk meminimalkan beban pajak melalui meminimalkan laba fiskalnya sehingga akan tercermin dalam *book tax differences*. Perusahaan dikatakan menghindari pajak jika nilai BTD rendah, maka semakin tinggi kecenderungan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak. Untuk menghitung data penelitian biasanya nilai BTD harus diskalakan dengan total asset. Tujuannya untuk mengontrol ukuran perusahaan karena antar perusahaan satu dengan perusahaan yang lain memiliki nilai laba akuntansi yang berbeda. Perhitungan yang digunakan:

$$BTD = \frac{\text{Laba Akuntansi} - \text{Laba Fiskal}}{\text{Total Asset}}$$

Keterangan:

*BTD: Boox Tax Difference*

Dan proksi yang terakhir adalah *Cash Effective Tax Rate* (CETR) adalah proksi yang digunakan dalam penelitian ini dikarenakan rasio pajak yang dibayar oleh perusahaan per rupiah penghasilan yang diterima (Firmansyah & Ardiansyah, 2020). Semakin rendah Cash ETR, semakin tinggi penghindaran pajak perusahaan. Perusahaan dikatakan menghindari pajak jika nilai Cash ETR lebih kecil dari tarif PPh badan yang berlaku pada periode tersebut. Nilai *Cash ETR* dapat mengindikasikan adanya tindakan penghindaran pajak, karena jika semakin rendah nilai *Cash ETR* maka semakin tinggi tindakan penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan.

$$CETR = \frac{\text{Pajak Penghasilan yang Dibayar}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

### Metode Analisis Data

Metode analisis data adalah sebuah teknik atau cara untuk mendapatkan sebuah data menjadi informasi yang lebih mudah untuk dipahami. Metode analisis data juga bermanfaat untuk menemukan solusi permasalahan yang biasanya berguna dalam penulisan penelitian (kumaran.com). Berikut ini penjelasan terperinci mengenai metode analisis yang dilakukan dalam penelitian ini.

### Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif adalah analisis yang dilakukan untuk menilai karakteristik dari sebuah data. Karakteristik pada analisis descriptive statistic yang digunakan oleh peneliti antara lain: nilai *mean*, minimal, maksimum, dan *standard deviation*.

### Analisis Statistik Uji Beda

Analisis perbandingan rata-rata, digunakan untuk membandingkan rata-rata sampel independen ataupun sampel berpasangan dengan menghitung t-test dan menampilkan probabilitas dua arah selisih dua rata-rata. Untuk membandingkan *tax avoidance* sebelum dan sesudah Covid-19, peneliti menggunakan independent sample t-test agar dapat mengetahui perbedaan rata-rata dua kelompok data.

### Pengujian Hipotesis

#### Uji Parsial (T test)

Uji statistik t menunjukkan seberapa jauh variabel independen secara individual menerangkan variasi. Pengujian ini dilakukan dengan menggunakan tingkat signifikansi 5%. Jika nilai signifikansi lebih kecil dari alfa sebesar 0,05 artinya terdapat perbedaan yang signifikan antara satu variabel independen terhadap variabel dependen. Jika nilai signifikansi lebih besar dari alfa sebesar 0,05 artinya tidak terdapat perbedaan antara satu variabel independen terhadap variabel dependen

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Sampel Penelitian

Sampel yang digunakan pada penelitian ini berasal dari populasi seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada periode 2018-2021. Dalam pengambilan sampel yang digunakan oleh penelitian menggunakan metode *purposive sampling*. Kriteria pengambilan sampel telah dibahas pada bab sebelumnya, maka perolehan sampel dengan rincian sebagai berikut:

**Tabel 1**  
**Sampel Kriteria**

Kriteria	ETR	CETR	BTD
Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di BEI periode 2018-2021	170	170	170

Perusahaan yang delisting di tahun penelitian	-21	-21	-21
Perusahaan yang tidak memiliki annual report selama periode 2018-2021	-28	-28	-28
Perusahaan manufaktur yang mengalami kerugian selama periode 2018-2021	-20	-20	-20
Outlier	-26	-40	-15
Total keseluruhan sampel penelitian periode 2018-2021	75	61	86

### Analisis Statistik Deskriptif

#### Statistik Deskriptif *Effective Tax Rate*

Tabel 2 Statistik Deskriptif *Effective Tax Rate*

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Sebelum	75	0,00	0,45	0,18	0,12
Sesudah	75	0,00	0,45	0,17	0,12
Valid N (listwise)	75				

Dari 75 sampel yang diketahui hasil Statistik Deskriptif *Effective Tax Rate* menunjukkan nilai rata-rata sebelum Covid-19 memiliki perbandingan beban pajak dan laba sebelum pajak sebesar 0,18. Dibandingkan dengan tarif PPh badan, sebagaimana diatur dalam undang-undang PPh, nilai rata-rata ETR sampel lebih rendah dari 25%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung melakukan penghindaran pajak. Variabel ETR sebelum Covid-19 dengan nilai rata-rata 0,18 dan standar deviasi 0,12, dimana nilai standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel ETR tidak memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,45 dan nilai minimum sebesar 0,00

Berdasarkan *Descriptive Statistics Effective Tax Rate* menunjukkan hasil rata-rata sesudah Covid-19 memiliki perbandingan beban pajak dan laba sebelum pajak sebesar 0,17. Dibandingkan dengan tarif PPh badan, sebagaimana diatur dalam undang-undang PPh, nilai rata-rata ETR sampel lebih rendah dari 22%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung melakukan penghindaran pajak. Dalam hal tersebut nilai rata-rata sebelum Covid-19 lebih tinggi dari nilai rata-rata sesudah Covid-19. Variabel ETR sesudah Covid-19 dengan nilai rata-rata 0,17 dan standar deviasi 0,12, dimana nilai standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel ETR tidak memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,45 dan nilai minimum sebesar 0,00.

Secara umum, karakteristik ETR sebelum dan sesudah pandemi Covid-19 relatif sama, karena pemerintah memberikan insentif pajak berupa pengurangan angsuran PPh pasal 25 bagi perusahaan yang terdampak pandemi. Dengan demikian, meskipun pada saat pandemi Covid-19 banyak perusahaan mengalami kendala keuangan dan menurut A'alia & Rachmawati (2022) lebih berpotensi agresivitas pajak namun berdasarkan penelitian ini tidak terjadi.

**Statistik Deskriptif Cash Effective Tax Rate**

**Tabel 3 Statistik Deskriptif Cash Effective Tax Rate**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Sebelum	61	0,00	0,43	0,19	0,12
Sesudah	61	0,00	0,44	0,16	0,11
Valid N (listwise)	61				

Dari 61 sampel yang diketahui hasil Statistik Deskriptif *Cash Effective Tax Rate* menunjukkan nilai rata-rata sebelum Covid-19 memiliki perbandingan beban pajak dan laba sebelum pajak sebesar 0,19. Dibandingkan dengan tarif PPh badan, sebagaimana diatur dalam undang-undang PPh, nilai rata-rata variabel CETR sampel lebih rendah 25%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung melakukan penghindaran pajak. Variabel CETR sebelum Covid-19 dengan nilai rata-rata 0,19 dan standar deviasi 0,12, dimana nilai standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel CETR tidak memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,43 dan nilai minimum sebesar 0,00.

Berdasarkan Statistik Deskriptif *Cash Effective Tax Rate* menunjukkan hasil rata-rata sesudah Covid-19 memiliki perbandingan beban pajak dan laba sebelum pajak sebesar 0,16. Dibandingkan dengan tarif PPh badan, sebagaimana diatur dalam undang-undang PPh, nilai rata-rata variabel CETR sampel lebih rendah 22%. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung melakukan penghindaran pajak. Dalam hal tersebut nilai rata-rata sebelum Covid-19 lebih tinggi dari nilai rata-rata sesudah Covid-19. Variabel CETR sesudah Covid-19 dengan nilai rata-rata 0,16 dan standar deviasi 0,11, dimana nilai standar deviasi lebih rendah dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel CETR tidak memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,44 dan nilai minimum sebesar 0,00.

Hasil ini sesuai dengan variabel ETR, karena pemerintah memberikan insentif pajak berupa pengurangan angsuran PPh pasal 25 bagi perusahaan yang terdampak pandemi. Dengan demikian, meskipun pada saat pandemi Covid-19 banyak perusahaan mengalami kendala keuangan.

### Statistik Deskriptif *Book Tax Difference*

Tabel 4 Statistik Deskriptif *Book Tax Difference*

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Sebelum	86	-3,17	0,60	-0,04	0,38
Sesudah	86	-2,02	0,45	-0,06	0,32
Valid N (listwise)	86				

Dari 86 sampel yang diketahui hasil Statistik Deskriptif *Book Tax Difference* sebelum Covid-19 menunjukkan selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal setelah dibagi dengan total aset menunjukkan nilai rata-rata sebesar -0,04. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung tidak melakukan penghindaran pajak. Variabel BTM sebelum Covid-19 dengan nilai rata-rata -0,04 dan standar deviasi 0,38, dimana nilai standar deviasi lebih tinggi dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel BTM memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,60 dan nilai minimum sebesar -3,17.

Hasil Statistik Deskriptif *Book Tax Difference* sesudah Covid-19 menunjukkan selisih antara laba akuntansi dan laba fiskal setelah dibagi dengan total aset menunjukkan nilai rata-rata sebesar -0,06. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan sampel cenderung tidak melakukan penghindaran pajak. Variabel BTM sesudah Covid-19 dengan nilai rata-rata -0,06

dan standar deviasi 0,32, dimana nilai standar deviasi lebih tinggi dari nilai rata-rata yang menunjukkan bahwa variabel *BTD* memiliki observasi yang bervariasi. Sedangkan nilai maksimum sebesar 0,45 dan nilai minimum sebesar -2,02.

Hasil statistik deskriptif *BTD* berbeda dengan variable *ETR* dan variable *CETR*, hal ini terjadi karena, jumlah sampel berbeda dan variasi data yang berbeda.

## Analisis Uji Beda

### *Paired Samples Statistics Effective Tax Rate*

**Table 5 Paired Samples Statistics Effective Tax Rate**

		Mean	N	Sig. (2-tailed)
Pair 1	Sebelum	0,18	75	0,48
	Sesudah	0,17	75	

Berdasarkan tabel 5 nilai rata-rata *ETR* sebelum Covid-19 lebih besar dari sesudah Covid-19. Hal ini terjadi karena, tarif PPh sebelum Covid-19 lebih besar daripada tarif PPh sesudah Covid-19. Dalam hal ini tarif PPh sebelum Covid-19 sebesar 25% dan tarif PPh sesudah Covid-19 sebesar 22%. Selain itu, kondisi ekonomi sebelum Covid-19 lebih stabil dibandingkan dengan kondisi ekonomi sesudah Covid-19. Hal ini menyebabkan, kinerja perusahaan termasuk laba perusahaan di saat sebelum pandemi Covid-19 lebih baik dibandingkan sesudah pandemi Covid-19. Sehingga akhirnya, beban pajak yang di tanggung oleh perusahaan pada sebelum Covid-19 lebih besar daripada beban pajak sesudah Covid-19.

Namun apabila dilihat dari nilai signifikansinya, rata-rata *ETR* sebelum Covid-19 dan sesudah Covid-19 tidak berbeda signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi yang sebesar 0,48. Nilai ini lebih besar dari alfa sebesar 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa  $H_1$  ditolak. Artinya, tidak terdapat perbedaan rata-rata *ETR* sebelum pandemi Covid-19 dan sesudah pandemi Covid-19.

Meskipun terdapat penurunan nilai rata-rata *ETR* pada periode sesudah Covid-19, namun kondisi tersebut tidak menunjukkan adanya kenaikan penghindaran pajak pada masa pandemi Covid-19 secara signifikan. Hal ini dipengaruhi oleh adanya pemberian insentif penurunan tarif PPh oleh Pemerintah, karena insentif meningkatkan kepatuhan. Hasil ini sejalan dengan

(Rachmawati & Ramayanti, 2016) yang mengatakan bahwa insentif pajak yang berupa kemudahan penyeteroran PPh terutang sebagaimana diatur dalam PP 46 berpengaruh positif dan signifikan dalam meningkatkan kepatuhan.

**Paired Samples Statistics Cash Effective Tax Rate**

**Table 6 Paired Samples Statistic Cash Effective Tax Rate**

		Mean	N	Sig. (2-tailed)
Pair 1	Sebelum	0,19	61	0,12
	Sesudah	0,16	61	

Berdasarkan tabel 6 nilai rata-rata CETR sebelum Covid-19 lebih besar dari sesudah covid-19. Hal ini terjadi karena, tarif PPh sebelum Covid-19 lebih besar daripada tarif PPh sesudah Covid-19. Dalam hal ini tarif PPh sebelum Covid-19 sebesar 25% dan tarif PPh sesudah Covid-19 sebesar 22%. Selain itu, kondisi ekonomi sebelum Covid-19 lebih stabil dibandingkan dengan kondisi ekonomi sesudah Covid-19. Hal ini menyebabkan, kinerja perusahaan termasuk laba perusahaan di saat sebelum pandemi Covid-19 lebih baik dibandingkan sesudah pandemi Covid-19. Sehingga akhirnya, beban pajak yang di tanggung oleh perusahaan pada sebelum Covid-19 lebih besar daripada beban pajak sesudah Covid-19.

Namun apabila dilihat dari nilai signifikansinya, rata-rata CETR sebelum Covid-19 dan sesudah Covid-19 tidak berbeda signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi yang sebesar 0,12. Nilai ini lebih besar dari alfa sebesar 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa  $H_1$  ditolak. Artinya, tidak terdapat perbedaan rata-rata CETR sebelum pandemi Covid-19 dan sesudah pandemi Covid-19.

Hasil ini dibuktikan dengan nilai CETR yang semakin tinggi, maka semakin rendah pula perusahaan melakukan tindakan penghindaran pajak sebelum dan sesudah pandemi Covid-19. Hasil ini sesuai dengan penelitian (Ardiany, Herfina, & Putri, 2022) yang mengatakan bahwa tidak terdapat perbedaan sebelum pandemi Covid-19 dan sesudah pandemi Covid-19, karena adanya pemberian insentif penurunan tarif PPh oleh Pemerintah. Namun, hasil ini berbeda dengan penelitian (Barid & Wulandari, 2021) yang mengatakan bahwa terdapat perbedaan sebelum dan sesudah pandemi Covid-19.

**Paired Samples Statistics Book Tax Difference**

**Table 7 Paired Samples Statistics Book Tax Difference**

		Mean	N	Sig. (2-tailed)
Pair 1	Sebelum	-0,04	86	0,49
	Sesudah	-0,06	86	

Dari 86 sampel yang diketahui hasil *paired samples statistics Book Tax Difference* sebelum Covid-19 menunjukkan pertumbuhan laba yang diukur dengan kenaikan atau penurunan laba yang dibagi dengan total aset menunjukkan nilai rata-rata sebesar -0,04. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan memiliki kecenderungan untuk meminimalkan beban pajak melalui meminimalkan laba fiskalnya.

Pada tabel 7 hasil *paired samples statistics Book Tax Difference* sesudah Covid-19 menunjukkan pertumbuhan laba yang diukur dengan kenaikan atau penurunan laba yang dibagi dengan total aset menunjukkan nilai rata-rata sebesar -0,06. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan memiliki kecenderungan untuk meminimalkan beban pajak melalui meminimalkan laba fiskalnya.

Namun apabila dilihat dari nilai signifikansinya, rata-rata BTD sebelum Covid-19 dan sesudah covid-19 tidak signifikan. Hal ini ditunjukkan dengan nilai signifikansi yang sebesar 0,49. Nilai ini lebih besar dari alfa sebesar 0,05. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa  $H_1$  ditolak. Artinya, tidak terdapat perbedaan rata-rata BTD sebelum pandemi Covid-19 dan sesudah pandemi Covid-19.

Hal ini membuktikan nilai BTD memiliki kecenderungan untuk meminimalkan beban pajak melalui meminimalkan laba fiskal. *Book tax differences* merupakan perbandingan besaran laba akuntansi ataupun komersial dengan laba fiskal ataupun penghasilan kena pajak (Salsabiila, Pratomo, & Nurbaiti, 2016)

## KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian diatas, maka dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat perbedaan tindakan tax avoidance sebelum dan sesudah pandemi Covid-19, baik ketika diukur menggunakan ETR, Cash ETR maupun BTD. Bagi Regulator, Penelitian ini diharapkan dapat menjadi acuan pertimbangan dalam pemberian insentif penurunan tarif PPh oleh Pemerintah dan dapat dijadikan untuk meningkatkan kepatuhan penghindaran pajak sesuai kondisi yang ada di Indonesia saat ini.

Keterbatasan dalam penelitian ini, hanya membahas mengenai penghindaran pajak pada masa sebelum dan saat pandemi Covid-19 dengan jangka waktu selama 3 tahun yaitu periode 2018-2021. Selain itu, penelitian ini menggunakan proksi *Effective Tax Rate*, *Cash Effective Tax Rate*, dan *Book Tax Difference*. Sehingga, penelitian selanjutnya sebaiknya menggunakan sektor selain perusahaan manufaktur. Saran lain untuk peneliti selanjutnya adalah untuk menggunakan proksi lain seperti *Abnormal Book Tax Difference*, *Normal Book Tax Difference* dan *permanent Differences*

## REFERENSI

Andriana, Y. F., Ramayanti, R., & Rachmawati, N. A. (2023). Processing Purple Sweet Potato Peel as Alternative Material of Textile and Fashion Products with Circular Economic Principles. *Mudra Jurnal Seni Budaya*, 38(3), 277-285.

A'alia, P. S dan Rachmawati, N. A (2022) "Pengaruh Financial Constraint Terhadap Agresivitas Pajak di Masa Pandemi dengan Komisaris Independen sebagai Variabel Moderasi". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 11 No. 1.

Ardiany, Y., Herfina, M dan Putri, S. Y (2022) "Analisis Tax avoidance dan Earnings management Sebelum dan di Masa Pandemi Covid-19". *Jurnal Ecogen*, Vol 5 No 1, Page 144-152.

Barid, F. M dan Wulandari, S (2021) "Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia", *JRAP (Jurnal Riset Akuntansi dan Perpajakan)* (Vol. 8, No. 02), 217-223. DOI:<https://doi.org/10.35838/jrap.2021.008.02.17>

Bisnis, B (2021), diunduh pada tanggal 5 Maret 2022 , <https://kumparan.com/berita-bisnis/metode-analisis-data-kualitatif-dan-kuantitatif-1wZ49vWm7Qd/full>

Febrina, F., & Rachmawati, N. A. (2023). Diversity of Book-Tax Conformity in Asean 4: Philippines, Indonesia, Malaysia, and Singapore. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 23(1).

Firmansyah, A dan Ardiansyah, R (2020) “Bagaimana Praktik Manajemen Laba dan Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid-19 Di Indonesia?” *Jurnal Ilmiah Fakultas Ekonomi Universitas Katolik Parahyangan Vol.24 No.2*. DOI:<https://doi.org/10.26593/be.v24i1.5075.87-106>

Fitria, S. M., & Novita, N. (2020). Six Sigma Sebagai Strategi Bisnis Dalam Upaya Peningkatan Kualitas Produk. *Jati: Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia*, 3(1), 1- 14. <https://doi.org/10.18196/jati.030121>

Keuangan RI, K. 2020b. Pemerintah Berikan Insentif Pajak untuk Dukung Dunia Usaha dan Masyarakat Selama Pandemi COVID-19, diunduh pada tanggal 20 Maret 2022 <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/berita/pemerintah-berikan-insentif-pajak-untuk-dukung-dunia-usaha-dan-masyarakat-selama-pandemi-covid-19/>

Laffitte, S., Martin, J., Parenti, M., Souillard, B dan Toubal, F (2020) "International Corporate Taxation after Covid-19: Minimum Taxation as the New Normal", *CEPII - Policy Brief (No 30)*.

Lastiati, A., Siregar, S. V., & Diyanty, V. (2020). Tax Avoidance and Cost of Debt: Ownership Structure and Corporate Governance. *Pertanika Journal of Social Sciences & Humanities*, 28(1).

Maulidian., Puspitawati, Mutiara Dewi., Novita., Ramayanti, Rizka.,Dahlia, Lely., and Purnengsih,Iis. (2024). Green Entrepreneurship Incubation Model for Students at Trilogy University Business Incubator: A Literature Review. *E3S Web of Conferences* 483, 01017, 1-16 <https://doi.org/10.1051/e3sconf/202448301017>

Novita,Novita., & Jannah, Firdatul. (2022), How do fraud diamond and procrastination trigger cheating behavior in online learning during the Covid-19 pandemic?, *The Indonesian Accounting Review*, 12(2), 231 - 246

Rachmawati, N. A., & Ramayanti, R (2016) "Manfaat Pemberian Insentif Pajak Penghasilan dalam Kepatuhan Wajib Pajak UMKM", *Jurnal Akuntansi, Ekonomi dan Manajemen Bisnis*, Vol 4 No 2. DOI:<https://doi.org/10.30871/jaemb.v4i2.75>

- Rachmawati, N. A., & Martani, D. (2017). Book-tax conformity level on the relationship between tax reporting aggressiveness and financial reporting aggressiveness. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(4), 86-101.
- Rachmawati, N. A., & Martani, D. (2014). Pengaruh large positive abnormal book-tax differences terhadap persistensi laba. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 11(2), 1.
- Rachmawati, N. A., Utama, S., Martani, D., & Wardhani, R. (2019). Determinants of the complementary level of financial and tax aggressiveness: a cross-country study. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(2), 145-166.
- Rachmawati, N. A., Utama, S., Martani, D., & Wardhani, R. (2020). Do country characteristics affect the complementary level of financial and tax aggressiveness?. *Asian Academy of Management Journal of Accounting & Finance*, 16(1).
- Rachmawati, N. A., Gani, L., & Rossieta, H. (2017). Loyalitas nasabah dan kinerja perBankan di indonesia. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 21(1), 144-156.
- Rachmawati, N. A., Utama, S., Martani, D., & Wardhani, R. (2023). Complementary level of financial and tax aggressiveness and the impact on cost of debt: A cross-country study. *South African Journal of Accounting Research*, 37(3), 161-176.
- Rachmawati, N. A., Ramayanti, R., & Setiawan, R. (2021). Tingkat Kesadaran dan Kesiapan Pelaku Umkm Dalam Menyusun Laporan Keuangan dan Pajak. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 21(2).
- Rachmawati, N. A., Utama, S., & Siregar, S. V. N. P. (2020). Persistensi Laba Antar Level Kompetisi Industri: Studi Empiris pada Perusahaan Amerika Serikat. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 20(1), 1-16.
- Ramayanti, R., Rachmawati, N. A., Azhar, Z., & Azman, N. H. N. (2023). Exploring intention and actual use in digital payments: A systematic review and roadmap for future research. *Computers in Human Behavior Reports*, 100348.
- Rossa, E (2022) "Fenomena Kekuatan Laba di Masa Covid-19: Suatu Pengujian Keputusan Pembiayaan Utang dan Tindakan Penghindaran Pajak (The Phenomenon of Earnings Power in the Covid-19 Period: A Test of Debt Financing Decisions and Tax Avoidance Measures)",

*Studi Akuntansi, Keuangan, dan Manajemen (Sakman) (Vol. 1, No. 2), 59-69.*  
DOI:<https://doi.org/10.35912/sakman.v1i2.729>

Sahri, N. A., & Novita. (2019). Kaizen Costing Sebagai Perbaikan Berkelanjutan Untuk Meningkatkan Keunggulan Bersaing Pada E-Commerce. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 3(1), 18–43.

S, A. S., Pratomo, D dan Nurbaiti, A (2016) "Pengaruh Book Tax Differences dan Aliran Kas Operasi Terhadap Persistensi Laba", *Jurnal Akuntansi*.  
DOI:<https://doi.org/10.24912/ja.v20i2.61>

Soraya, L. R., & Rachmawati, N. A. (2021). Determinats Of The Amount Of Related Party Transaction: Tax Expense And Institutional Ownership. *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 11(1), 30-39.

Siregar, R dan Widyawati, D (2016) "Pengaruh Karakteristik Perusahaan terhadap Penghindaran Pajak pada Perusahaan Manufaktur di BEI", *Jurnal Ilmu dan Riset Akuntansi, Volume 5, Nomor 2*.

Sugiyono, S. (2017). *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif dan R&D*. Bandung: ALFABETA.

Suhaidar, Rosalina, E dan Pratiwi, A (2021) "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak Dampak Sebelum dan Selama Covid-19 pada Perusahaan Manufaktur", *Conference on Economic and Business Innovation Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Widyagama Malang (Vol. 1, No. 1)*.

Thabroni, G (2021) *Metode Penelitian Deskriptif: Pengertian, Langkah & Macam*, diunduh pada tanggal 28 Februari 2022, <https://serupa.id/metode-penelitian-deskriptif/>

Wahyuni, R. S., & Novita, N. (2021). COSO ERM Framework as the Basis of Strategic Planning in Islamic Banking. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 25(1), 21-35.

Wildan, M (2020) Indonesia Diperkirakan Rugi Rp69 Triliun Akibat Penghindaran Pajak, diunduh pada tanggal 25 Maret 2022, <https://news.ddtc.co.id/indonesia-diperkirakan-rugi-rp69-triliun-akibat-penghindaran-pajak-25729>

Yulawati dan Sutrisno, P (2021) "Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak", *Jurnal Informasi Perpajakan Akuntansi dan Keuangan Publik* (Vol. 16 No. 2).  
DOI:<https://doi.org/10.25105/jipak.v16i2.9125>

Yulawati, Y dan Sutrisno, P (2021) "Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak", *Jurnal Informasi Perpajakan Akuntansi dan Keuangan* (Vol 16, No 2).  
DOI:<http://dx.doi.org/10.25105/jipak.v16i2.9125>

Zamzami, M., & Novita, N. (2021). Apakah Gemba Kaizen Mampu Meningkatkan Kinerja Nonkeuangan Perguruan Tinggi?. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 12(1), 207-220.