



Ensuring a Balanced Tax System

Tax Law Design and Policy Series

No 0814, Juni 2014

**TAX EXPENDITURE ATAS
PAJAK PENGHASILAN:
REKOMENDASI BAGI INDONESIA**

Darussalam dan B. Bawono Kristiaji

ISSN: 2354-5941



TAX EXPENDITURE ATAS PAJAK PENGHASILAN: REKOMENDASI BAGI INDONESIA

Darussalam dan B. Bawono Kristiaji¹

Tax expenditure merupakan suatu ketentuan khusus dari sistem perpajakan yang berlaku secara umum di suatu negara. Ketentuan khusus tersebut berdampak pada berkurangnya penerimaan pajak yang seharusnya bisa diperoleh suatu negara.

Tren untuk mempertimbangkan transparansi serta pelaporan *tax expenditure* dalam kerangka anggaran pemerintah semakin banyak didiskusikan dan telah diterapkan di beberapa negara maju. Di sisi lain, negara-negara berkembang masih menghadapi persoalan yang lebih mendasar, yakni mendefinisikan *tax expenditure*.

Di Indonesia, kajian mengenai *tax expenditure* belum menjadi perhatian baik dari pemerintah maupun publik. Melalui tulisan ini, pemahaman mengenai *tax expenditure* dalam konteks Pajak Penghasilan (PPh) dilakukan dengan komparasi di beberapa negara serta menekankan betapa pentingnya sinergi dalam kerangka anggaran sebagai sebuah rekomendasi.

¹ Darussalam adalah *Managing Partner* di DANNY DARUSSALAM Tax Center, dan B. Bawono Kristiaji adalah *Partner, Research and Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center. Tulisan ini dipresentasikan pada FGD yang diadakan oleh kerjasama antara Badan Kebijakan Fiskal (BKF) dan *Australian Government Partnership Fund*, di Bogor 19 Juni 2014. Penulis mengucapkan terima kasih atas dukungan penelitian dan input dari Romy Affandi, Toni Febriyanto, dan Dienda Khairani.

Disclaimer:

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date received or that it will continue to be accurate in the future. The author's views expressed in this Working Paper do not necessarily reflect of the views of DANNY DARUSSLAM Tax Center. Working Papers describe research in progress by the authors and are published to elicit comments and to further debate.

DAFTAR ISI

1. Latar Belakang ...	3
2. Konsep dan Prinsip Tax Expenditure	3
3. Komparasi Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan	6
4. Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan di Indonesia	10
5. Penutup	12

1. Latar Belakang

Dalam menjalankan kebijakan dan administrasi perpajakan, seringkali pemerintah memberlakukan suatu ketentuan khusus yang merupakan deviasi dari sistem perpajakan yang berlaku secara umum. Sebagai contoh, kredit pajak atas sumbangan ataupun donasi sosial, natura bagi karyawan sebagai pengurang pajak, keringanan pajak untuk investasi oleh badan usaha, dan sebagainya. Ketentuan-ketentuan khusus tersebut berdampak pada berkurangnya penerimaan pajak yang seharusnya bisa diperoleh. Hal tersebut diistilahkan sebagai *tax expenditure*.

Terminologi *tax expenditure* bukanlah sesuatu yang baru. Kata '*expenditure*' yang melekat pada istilah tersebut menyiratkan bahwa pada dasarnya terdapat aktivitas belanja pemerintah secara tidak langsung lewat ketentuan-ketentuan khusus perpajakan. Oleh karena itu, *tax expenditure* sering disebut juga sebagai *hidden subsidy*, karena menjadi kebijakan alternatif, misalkan pada saat memberikan hibah.² Selain itu, *tax expenditure* juga bukanlah sesuatu yang secara eksplisit dapat ditelusuri dalam laporan anggaran, sehingga seringkali jarang mendapatkan perhatian dan telaah dari publik.

Terdapat beberapa jenis *tax expenditure* yang sering ditemui: (i) *allowances* (keringanan pajak); (ii) *exemptions* (pengecualian); (iii) *rate relief* (pengurangan tarif pajak); (iv) *tax deferral* (penangguhan atau penundaan); serta (v) *credits* (kredit pajak).³ Dengan kriteria dan cakupan tersebut, maka dapat dipastikan praktik *tax expenditure* menyebar hampir ke seluruh negara di dunia. Karena berpotensi menggerus penerimaan pajak, banyak negara telah membatasi segala macam insentif dalam reformasi pajak pada kurun waktu 1980-an, seperti: Argentina, Brazil, Kolombia, Jamaika, dan Meksiko.⁴

Dewasa ini, tren untuk mempertimbangkan transparansi serta pelaporan *tax expenditure* dalam kerangka anggaran pemerintah semakin banyak didiskusikan. Hal tersebut dipicu oleh keinginan untuk mengontrol dan mengevaluasi anggaran secara keseluruhan demi jargon keberlanjutan fiskal. Sebagian besar negara-negara maju yang tergabung dalam OECD telah menciptakan

mekanisme pelaporan berkala *tax expenditure* yang terhubung dengan laporan anggaran. Hal ini berangkat dari keperluan untuk mengetahui lebih banyak tentang *tax expenditures* dan dampaknya terhadap distribusi pendapatan dan kesejahteraan masyarakat.⁵

Di sisi lain, negara-negara berkembang masih menghadapi persoalan yang lebih mendasar, yaitu mendefinisikan *tax expenditure*. Memang betul bahwa *tax expenditure* secara sederhana dapat disebut sebagai ketentuan khusus yang berbeda dari sistem pajak secara umum (*benchmark tax system*). Namun, penting untuk dicatat bahwa apa yang dianggap sebagai *benchmark tax system* juga merupakan definisi yang berbeda-beda setiap negara. Misalkan, apakah kriteria tarif progresif atau penghasilan tidak kena pajak atas adanya tanggungan anak merupakan bagian dari *benchmark tax system* atau merupakan ketentuan khusus? Masih belum selesainya persoalan definisi juga membuat banyak negara berkembang tidak mampu mengestimasi besaran *tax expenditure* setiap tahunnya.

Di Indonesia, kajian mengenai *tax expenditure* belum menjadi perhatian baik pemerintah maupun publik. Padahal, dengan banyaknya ketentuan khusus, terutama dalam konteks pajak penghasilan, terdapat kemungkinan akan masifnya apa yang dapat disebut sebagai *tax expenditure*. Hingga saat ini, belum ada definisi dan cakupan yang jelas mengenai apa yang disebut sebagai *tax expenditure* di Indonesia. Tidak adanya definisi juga membuat upaya untuk mengukur dan melaporkan *tax expenditure* secara tepat menjadi sesuatu hal yang sulit. Evaluasi kebijakan mengenai efektivitas dan efisiensi biaya dari *tax expenditure* masih menjadi angan-angan belaka.

Di tengah kekosongan tersebut, tulisan ini bertujuan untuk mendalami *tax expenditure* dalam konteks Pajak Penghasilan (PPH) di Indonesia. Dalam membangun pemahaman tersebut, kami melakukan perbandingan dengan negara lain serta telaah perkembangan secara global.

2. Konsep dan Prinsip *Tax Expenditure*

Ide dan diskusi mengenai *tax expenditure* diperkenalkan oleh Stanley Surrey pada 1967. Dalam pandangan Surrey, sistem pajak penghasilan federal di Amerika Serikat mengandung dua bagian utama: yaitu ketentuan yang bersifat struktural dan *tax expenditure*.⁶ Argumen utama

2 Thomas L. Hungerford, "Tax Expenditures: Trends and Critiques", *CRS Report for Congress*, (13 September 2006): 1.

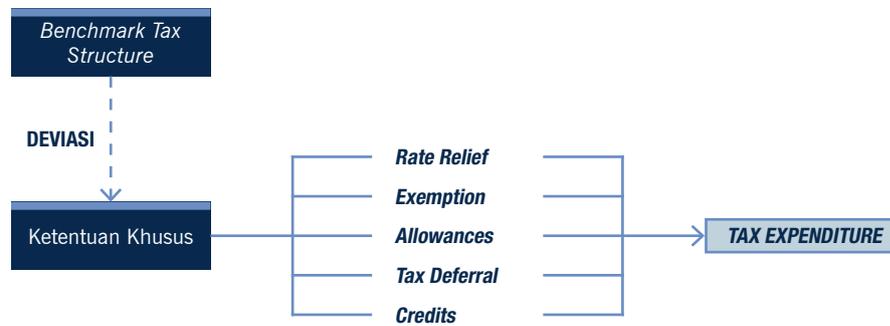
3 OECD, *Tax Expenditure in OECD Countries*, (Paris: OECD Publishing, 2010), 12.

4 Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Brixi, dan Christian Valencuc, "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practice" dalam *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through Tax System*, ed. Hana Polackova Brixi, Christian M.A. Valencuc, dan Zhicheng Li Swift, (Washington D.C.: The World Bank, 2004), 5.

5 Linda Sugin, "Tax Expenditures, Reform, and Distributive Justice", *Columbia Journal of Tax Law* Vol. 3, No. 1 (2011): 17 – 18.

6 Surrey menyatakan bahwa "The federal income tax system consists really of two parts: one part comprises the structural provisions

Gambar 1 - Tax Expenditure dan Benchmark Tax Structure



diperkenalkannya *tax expenditure* dimaksudkan agar Kongres dapat memiliki *expenditure control* (kontrol belanja) yang lebih baik lewat perhitungan belanja pemerintah yang lebih lengkap apapun bentuk atau formal dari belanja. Lebih lanjut lagi, *tax expenditure* dipercaya telah menodai konsensus mengenai kesetaraan (*equity*), efisiensi, serta *simplicity* (kesederhanaan).⁷

Tax expenditure didefinisikan sebagai transfer atas sumber daya publik yang dicapai dengan mengurangi kewajiban pajak yang mengacu pada *benchmark tax*, dan bukan dengan belanja pemerintah secara langsung.⁸ Konsep dan definisi tersebut bervariasi antarnegara, terutama karena konsep *benchmark tax* didefinisikan secara berbeda oleh masing-masing negara.⁹

Oleh OECD, *tax expenditure* paling tidak harus memiliki syarat-syarat sebagai berikut: (i) akan berkontribusi dan memberi manfaat atas sektor industri, aktivitas, atau kelompok pendapatan wajib pajak tertentu; (ii) harus mendukung suatu maksud yang jelas dan tujuan yang dapat dicapai lewat instrumen kebijakan publik lainnya; (iii) harus ada patokan umum yang memadai sebagai pembeda (*benchmark tax*) dari ketentuan khusus tersebut; (iv) perubahan ketentuan pajak dimungkinkan jika sewaktu-waktu ingin menghilangkan *tax*

expenditure; (v) harus ada ketentuan lain dalam sistem pajak yang dapat mengimbangi dampak yang diperoleh dari *tax expenditure*.¹⁰

Lalu apakah yang dimaksud dengan *benchmark tax system*? Konsep *benchmark tax* diperkenalkan pertama-tama, karena adanya perbedaan pandangan mengenai apa yang disebut sebagai basis pajak normatif (*normative tax base*). *Normative tax base* adalah konsep mengenai jenis kekayaan apakah yang harus dipajaki, apakah atas penghasilan, nilai tambah, laba, penjualan, dan sebagainya. Akibat perbedaan cara pandang yang bervariasi mengenai konsep fundamental tersebut, kategorisasi *tax expenditure* berdasarkan *normative tax base* tidak terlalu berhasil diaplikasikan. Atas berbagai pertimbangan, maka dibuatlah acuan yang lebih netral yaitu *benchmark tax* yang tidak mempertimbangkan *normative tax base*, namun lebih kepada apa yang telah menjadi ketentuan umum di setiap negara.¹¹ *Benchmark tax system* pada umumnya mengacu pada struktur tarif pajak, standar perhitungan, pengurangan atas pembayaran yang sifatnya wajib, ketentuan untuk memfasilitasi administrasi pajak, serta kewajiban untuk patuh terhadap konsensus fiskal internasional.¹²

Hingga kini, paling tidak terdapat 4 tujuan mengapa *tax expenditure* kerap diaplikasikan di banyak negara. Pertama, adanya skala ekonomis dan penghematan biaya. Suatu program belanja pemerintah secara langsung pada dasarnya akan membutuhkan administrasi mulai dari perencanaan, implementasi, pengawasan, dan evaluasi. Dengan adanya *tax expenditure*, pada dasarnya pemerintah tidak direpotkan oleh segala macam hal tersebut, namun menyerahkan pada suatu sistem administrasi pajak. Kedua, berbeda dengan belanja pemerintah secara langsung, misalkan pemberian dana atau *cash transfer*, *tax expenditure* tidak membutuhkan pengajuan oleh

necessary to implement the income tax on individual and corporate net income; the second part comprises a system of tax expenditures under which Governmental financial assistance programs are carried out through special tax provisions rather than through direct Government expenditures. This second system is grafted on to the structure of the income tax proper; it has no basic relation to that structure and is not necessary to its operation. Instead, the system of tax expenditures provides a vast subsidy apparatus that uses the mechanics of the income tax as the method of paying the subsidies". Lihat Stanley S. Surrey, *Paths to Tax Reform*, (Massachusetts: Harvard University Press, 1973), 6.

7 Stanley S. Surrey dan Paul R. McDaniel, *Tax Expenditure*, (Massachusetts: Harvard University Press, 1985), 32 – 37, seperti dikutip oleh Edward D. Kleinbard, "Rethinking Tax Expenditures", presentasi untuk Chicago-Kent College of Law Federal Tax Institute, 1 Mei 2008.

8 Dirk-Jan Kraan, "Off-budget and Tax Expenditures", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 4, No. 1 (2004): 130.

9 Karena sulitnya mencari titik temu yang sama mengenai definisi universal, maka mungkin saja hal itu tidak perlu diperdebatkan. Lihat Michael J. McIntyre, "A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure", *U.C. Davis Law Review* (Vol. 14, No. 1: 1980): 102 - 103.

10 OECD, *Tax Expenditures: Recent Experiences*, (Paris: OECD Publishing, 1996)

11 Dirk-Jan Kraan, *Op.Cit.*, 131.

12 OECD, *Tax Expenditure in OECD Countries*, *Loc.Cit.*

Tabel 1 - Aspek Positif dan Negatif dari Adanya Tax Expenditure

Aspek Positif	Aspek Negatif
Mendorong partisipasi sektor swasta dalam program ekonomi dan sosial di mana pemerintah memainkan peranan penting	Tidak efektif
	Tidakefisien
	Menciptakan kesenjangan
Mendorong mekanisme pembuatan keputusan dari sektor swasta, dan bukan melulu dari sektor pemerintah	Menggerus basis penerimaan pajak
	Tidak adanya kontrol dan batasan atas belanja pemerintah
Mengurangi peran aktif pemerintah dalam pengawasan untuk belanja tertentu	Menambah kompleksitas ketentuan pajak
	Membuat nilai belanja pemerintah sukar diketahui secara pasti

Sumber: Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Brix, dan Christian Valencuc, "Tax Expenditures: General Concept, Measurement, and Overview of Country Practice" dalam *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through Tax System*, ed. Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valencuc, dan Zhicheng Li Swift, (Washington, D.C.: The World Bank, 2004), 5.

individu maupun verifikasi oleh pemerintah. Selain itu, ketersediaan data dalam administrasi pajak dapat meminimalkan terjadinya penyalahgunaan ataupun kecurangan dalam pemberian dana. Ketiga, ada kalanya subsidi atau belanja pemerintah secara langsung diberikan kepada beberapa kelompok atau aktivitas. *Tax expenditure* justru memudahkan pemberian bantuan yang sifatnya berlapis. Terakhir, *tax expenditure* dapat menjadi justifikasi dan penilaian akurat atas penghasilan riil dan kemampuan membayar pajak (*ability to pay tax*).¹³

Penyelenggaraan *tax expenditure* sering dianggap mengandung beberapa aspek negatif seperti: dianggap tidak efektif dan justru menggerus basis penerimaan pajak. Namun, hal tersebut juga diimbangi oleh adanya aspek positif.¹⁴ Detail mengenai aspek positif dan negatif dari *tax expenditure* dapat dilihat pada Tabel 1.

Sebagai suatu bentuk dari *hidden subsidy*, pada dasarnya *tax expenditure* merupakan bagian dari kebijakan belanja negara yang dilakukan melalui sistem pajak; oleh karena itu banyak negara yang kini mulai melakukan manajemen *tax expenditure*. Manajemen *tax expenditure* haruslah mencakup hal-hal berikut.¹⁵

- i. Definisi atas *benchmark tax law* dan *tax expenditure* yang jelas.
- ii. Identifikasi yang komprehensif atas seluruh jenis dan komponen *tax expenditure*.
- iii. Metode untuk estimasi penerimaan pajak yang tidak dapat diperoleh dengan adanya *tax expenditure*. Metode yang digunakan haruslah kredibel dan dapat memberikan hasil yang akurat. Terdapat 3 cara yang biasa dipergunakan dalam mengukur besaran *tax*

expenditure:¹⁶ (a) *revenue forgone method (initial revenue loss)*, yaitu besaran nilai penerimaan pajak yang berkurang sebagai akibat dari adanya ketentuan mengenai *tax expenditure*, berdasarkan suatu asumsi bahwa perilaku wajib pajak tidak berubah serta penerimaan dari pajak lainnya tidak berubah. Ini merupakan metode yang paling mudah, karena tidak mempertimbangkan perubahan yang akan terjadi; (b) *final revenue loss method*, yaitu besaran penerimaan pajak yang berkurang sebagai akibat dari adanya ketentuan mengenai *tax expenditure*, dengan mempertimbangkan adanya perubahan perilaku wajib pajak dan dampak terhadap penerimaan dari jenis pajak lainnya sebagai respon atas *tax expenditure*; (c) *outlay equivalence method*, yaitu besaran belanja langsung yang dibutuhkan untuk mencapai tingkat kesejahteraan wajib pajak dengan adanya kebijakan *tax expenditure*.

- iv. Upaya pelaporan seluruh *tax expenditures*, di mana: (a) harus dikelompokkan atas setiap sektor (kesehatan, tunjangan sosial, lingkungan, dan sebagainya) dan perlu disajikan baik secara terpisah maupun secara agregat; (b) data antarwaktu harus disajikan; (c) harus disajikan dalam tiap tingkat pemerintah (pusat, daerah, lokal) maupun secara agregat.
- v. Informasi laporan atas tiap *tax expenditure* haruslah mencakup: (a) keandalan perhitungan dan kualitas data yang dipergunakan; (b) sumber ketentuan *tax expenditure* baik berasal dari hukum pajak yang berlaku, praktik otoritas, ataupun *tax treaty*; (c) durasi berlakunya *tax expenditure*; (d) tipe *tax expenditure* (pengurangan, keringanan pajak, insentif, dan sebagainya); (e) argumen kebijakan; (f) implikasinya terhadap distribusi pendapatan; (g) untuk *tax expenditure* yang besar atau utama, harus disertakan keterangan kapan terakhir kali dilakukan penilaian atas *tax expenditure* tersebut.

Langkah riil dari manajemen *tax expenditure*

¹³ OECD, *Tax Expenditure in OECD Countries*, Op.Cit., 24 – 25.

¹⁴ Justin Tyson, "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?", *IMF Working Paper WP/14/7* (2014): 4

¹⁵ Miranda Stewart, "The Tax Expenditure Concept Globally", dalam *The Proper Tax Base: Structural Fairness from an International and Comparative Perspective – Essays in Honor of Paul McDaniel*, ed. Yavir Brauner dan Martin J. McMahon, Jr (The Netherlands: Kluwer Law International, 2012), 78

¹⁶ Dirk-Jan Kraan, Op.Cit., 136 – 137.

terletak pada pelaporan dan evaluasi atasnya. Pelaporan *tax expenditure* dimaksudkan untuk memberikan informasi berharga atas belanja pemerintah via sistem perpajakan.¹⁷ Selain itu, pelaporan juga bertujuan untuk membangun kebijakan pajak yang baik¹⁸ dan mengurangi tergerusnya penerimaan pajak.

Oleh karena *tax expenditure* merupakan suatu program belanja pemerintah yang dilakukan secara tidak langsung, maka perlu untuk dilakukan evaluasi. Hasil evaluasi tersebut nantinya akan dijadikan pertimbangan untuk terus mempertahankan, memperbaiki, hingga menghentikan ketentuan khusus yang sudah dijalankan. Persoalannya, berbeda dengan pos-pos pengeluaran dalam anggaran yang setiap tahunnya dievaluasi dan dirancang dengan baik, *tax expenditure* seringkali menginduk pada ketentuan peraturan perpajakan yang mana tidak dievaluasi secara berkala. Dalam mengevaluasi *tax expenditure*, paling tidak ada beberapa hal yang bisa dikaji:¹⁹ (i) prinsip kemampuan membayar dan efek redistribusi; (ii) analisis dampak terhadap aktivitas ekonomi yang dilakukan wajib pajak; (iii) perbandingan antara *direct expenditure* dengan *tax expenditure*; dan (iv) efisiensi dari *tax expenditure*.

Cara lain yang sering dipergunakan untuk mengevaluasi *tax expenditure* adalah dengan adanya *sunset dates*, atau jangka waktu berlakunya suatu ketentuan khusus dalam sistem perpajakan.²⁰ Suatu *tax expenditure* yang akan habis masa berlakunya, dapat 'memaksa' pengambil kebijakan untuk mengevaluasi secara menyeluruh tentang implementasi dan rencana aksi selanjutnya. Walau demikian, *sunset dates* belum tentu juga menciptakan mekanisme evaluasi. Dalam konteks minimnya proses evaluasi *tax expenditure*, *sunset dates* juga dapat menjadi cara otomatis untuk menghentikan suatu ketentuan. Sehingga, *tax expenditure* yang sudah tidak efektif ataupun menyasar ke kelompok yang salah akan berhenti dengan sendirinya tanpa harus dievaluasi. Ini jauh lebih baik, daripada membiarkan kerugian yang ditimbulkan oleh *tax expenditure* selama bertahun-tahun.

Kajian dan evaluasi atas *tax expenditure* tidak

17 Miranda Stewart, *Op.Cit.*, 74 – 75.

18 Julie Rolin, "Truth in Government: Beyond the Tax Expenditure Budget", *Hastings Law Journal* Vol. 54, No 603 (2003): 607.

19 Datta dan P. G. Grasso, *Evaluating Tax Expenditures: Tools and Techniques for Assessing Outcomes* (Jossey-Nass Publishers, 1998) dan Christopher Howar, *The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States*, (Princeton: Princeton University Press, 1997), seperti dikutip oleh Toshiyuki Uemura, "An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from the Viewpoint of the Fiscal Transparency", *Government Auditing Review* Volume 16 (2009.3): 6 – 7.

20 Michael J. McIntyre, "A Solution to the Problem of Defining a Tax Expenditure", *U.C. Davis Law Review* (Vol. 14, No. 1: 1980): 90 – 92.

sebatas pada dimungkinkannya akses oleh publik dan aspek transparansi, namun yang jauh lebih penting adalah digunakannya informasi tersebut pada saat merancang anggaran masing-masing negara.²¹ Adanya analisis ekonomi terutama dengan telaah atas efisiensi biaya, efek penerimaan, serta distribusi manfaat maka akan menjadi input yang esensial bagi reformasi pajak.²²

3. Komparasi *Tax Expenditure* atas Pajak Penghasilan

Guna memahami berbagai prinsip dasar *tax expenditure* atas PPh, maka digunakanlah komparasi dari 10 negara lain. Negara yang dijadikan sebagai studi komparasi adalah: Amerika Serikat, Bangladesh, Jepang, Jerman, Kanada, Korea Selatan, Polandia, Prancis, Spanyol, dan Tiongkok. Selain, karena keterbatasan data, negara-negara tersebut dipilih karena 2 hal: (i) mencakup negara yang manajemen *tax expenditure* nya telah maju maupun belum; dan (ii) berasal dari tingkat pendapatan yang bervariasi.

3.1. Definisi dan Cakupan

Pada umumnya, definisi atas *tax expenditure* di setiap negara hampirlah serupa, yaitu: adanya ketentuan khusus yang menyimpang dari ketentuan pajak secara umum (*benchmark tax system*). Perbedaan hanya terletak pada apa yang dikategorikan sebagai *benchmark tax system*. Sedemikian parahnya perbedaan *benchmark tax* yang dianut oleh masing-masing negara, sehingga sangat tidak tepat untuk membuat suatu komparasi.²³ Berikut merupakan analisis mengenai perbandingan definisi dan cakupan atas *tax expenditure* di 10 negara. Detail mengenai hal ini dapat dilihat pada Lampiran 1.

Definisi

Dari 10 negara tersebut, 4 negara tidak memiliki definisi atas *tax expenditure* yang diatur secara hukum, yaitu: Bangladesh, Jerman, Korea Selatan, dan Spanyol. Walau demikian, secara praktik dan pemahaman umum, hampir seluruh negara tersebut mendefinisikan *tax expenditure* sebagai suatu deviasi dari *benchmark tax system*. Pengecualian terdapat pada Jepang, yang menyatakan *tax expenditure* sebagai suatu *special tax measures* yaitu pengecualian atas prinsip pajak mendasar guna mencapai tujuan kebijakan lainnya.

21 Luiz Villela, Andrea Lemgruber, dan Michael Jorratt, "Tax Expenditure Budgets: Concepts and Challenges for Implementation", *IDB Working Paper Series* No. IDB-WP-131 (2010): 2.

22 James M. Poterba, "Introduction: Economic Analysis of Tax Expenditures", *National Tax Journal*, No 64, Part 2 (2011): 456.

23 Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Brix, dan Christian Valencuc, *Op.Cit.*, 1 – 16.

Beberapa negara juga melengkapi kriteria *tax expenditure* dengan prasyarat lain, terutama dari sisi pernyataan tujuan khusus diadakannya *tax expenditure*. Sebagai contoh, Bangladesh menyatakan *tax expenditure* bertujuan untuk mendorong tabungan individu, mendorong investasi serta memfasilitasi pembangunan infrastruktur. Hal yang serupa juga dapat ditemukan pula di Tiongkok dan Spanyol. Pada dasarnya, kriteria tambahan ini tidak bertentangan dengan ide mengenai *tax expenditure* yang esensinya merupakan belanja pemerintah lewat sistem pajak. Dengan demikian, penjelasan atas tujuan tersebut justru makin menegaskan dan mengunci cakupan atas apa yang disebut sebagai *tax expenditure*.

Lain halnya dengan Prancis. Di negara tersebut, definisi *tax expenditure* justru diterapkan secara meluas (*broad definition*), yaitu segala ketentuan hukum pajak yang pelaksanaannya menyebabkan penerimaan yang lebih rendah bagi negara. Akibatnya, seluruh aspek ketentuan yang mengurangi penerimaan dianggap sebagai *tax expenditure*, termasuk pula ketentuan khusus yang bersifat struktural seperti *allowance* untuk orangtua tunggal (*single parent*). Maka, tidak mengherankan bahwa Prancis memiliki 469 *tax expenditure* (2009).

Perbedaan semakin besar pada saat menelaah apa yang menjadi definisi dari *benchmark tax system*. Sebagian negara mendefinisikan hal ini secara mendetail, namun ada juga yang secara luas. Di Polandia, *benchmark tax system* dipahami sebagai ketentuan pajak secara umum, sehingga segala perbedaan atasnya dapat dianggap sebagai *tax expenditure*. Sebagai contoh, ketentuan mengenai penghasilan tidak kena pajak dianggap sebagai deviasi dari *benchmark tax system*.

Di sisi lain, ada baiknya mencontoh negara-negara yang mendefinisikan *benchmark tax system* secara mendetail. Sebagai contoh, Kanada dan Tiongkok. Kanada mendefinisikan *benchmark tax system* secara mendetail, yaitu: sistem pajak penghasilan bagi badan usaha dan individu yang mencakup pula tarif pajak dan kelompok (*tax brackets*), subjek pajak, kerangka waktu, perlakuan inflasi pada perhitungan penghasilan, dan segala sesuatu yang diatur untuk mengurangi atau mengeliminasi pemajakan berganda.²⁴ Oleh karena itu, perlakuan perhitungan fiskal yang berbeda tidak dianggap sebagai *tax expenditure*. Di Tiongkok, *benchmark tax system* mencakup ketentuan umum atas subjek pajak, termasuk jika organisasi atau individu

tidak dikenakan perlakuan pajak tertentu. Dengan demikian, perlakuan tarif 6% untuk wajib pajak kecil atau anggota militer yang memang tidak memiliki kewajiban pajak, tidak dianggap sebagai *tax expenditure*.

Walau berbeda-beda, pada dasarnya tidak ada suatu acuan bahwa definisi *tax expenditure* dan *benchmark tax* di suatu negara lebih baik dari yang lain.²⁵

Cakupan jenis pajak

Cakupan pada umumnya dilihat lewat jenis pajak dan tingkat pemerintah yang memungutnya. Seluruh negara yang diperbandingkan mengaplikasikan *tax expenditure* pada seluruh jenis pajak mulai dari pajak penghasilan untuk badan usaha maupun individu, pajak pertambahan nilai, bea, cukai, dan sebagainya. Walau demikian, hanya ada 1 negara yang tidak memperkenankan adanya *tax expenditure* untuk jenis pajak di luar pajak penghasilan, yaitu: Amerika Serikat. Sedangkan, di beberapa negara, *tax expenditure* juga mencakup beberapa jenis pajak khusus, seperti pajak pertanian dan hutan (Polandia), pajak minuman keras (Jepang), pajak asuransi (Spanyol), dan sebagainya.

Dari 10 negara studi komparasi tersebut, hanya 3 di antaranya yang mengacu pada *tax expenditure* untuk jenis pajak yang dipungut di tingkat pusat saja. Ketiga negara tersebut adalah: Amerika Serikat (pajak federal), Korea Selatan, dan Spanyol. Selebihnya, *tax expenditure* dapat terdapat pada pajak yang dipungut baik oleh pemerintah pusat maupun daerah.

3.2. Pengukuran dan Pelaporan

Setelah rampung dengan persoalan definisi dan cakupan, maka persoalan berikutnya adalah isu atas pengukuran dan pelaporan atas *tax expenditure*. Komparasi atas pengukuran dan pelaporan dapat dilihat pada Lampiran 2.

Pengukuran

Secara umum, terdapat paling tidak 3 pendekatan dalam mengukur besaran *tax expenditure* yang diaplikasikan oleh suatu negara: *revenue forgone method*, *final revenue loss method*, dan *outlay equivalence method*. Empat dari 10 negara yang dijadikan pembanding tidak memiliki metode estimasi yang jelas, yaitu: Bangladesh, Korea Selatan, Polandia, serta Tiongkok. Bahkan Bangladesh dan Tiongkok tidak pernah melakukan hal tersebut.²⁶ Persoalan yang acapkali ditemui

24 Marc Seguin dan Simon Burr, "Federal Tax Expenditures in Canada" dalam *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through Tax System*, ed. Hana Polackova Bixi, Christian M.A. Valenduc, dan Zhicheng Li Swift, (Washington D.C.: The World Bank, 2004), 99 – 103.

25 OECD, *Tax Expenditure in OECD Countries*, Op.Cit., 18.

26 Yaobin Shi, "Establishing a Tax Expenditure Administrative System that Achieves a Sound Fiscal System in China" dalam *Tax Expenditures*

adalah: ketersediaan data. *Database* yang dimiliki oleh otoritas pajak dan keuangan merupakan sesuatu hal yang berguna dan dapat dijadikan sumber estimasi. Ketiadaan data menyebabkan tidak hanya dimungkinkannya penilaian dan evaluasi atas *tax expenditure* namun juga keterbatasan dalam mempertimbangkan skenario kebijakan alternatif.²⁷

Sedangkan, 6 dari 10 negara yang memiliki metode pengukuran yang jelas ternyata seluruhnya menggunakan *revenue forgone method*, yaitu: Amerika Serikat, Jepang, Jerman, Kanada, Prancis, dan Spanyol. Penting untuk dicatat, bahwa *revenue forgone method* adalah metode sederhana yang berusaha mengukur antara selisih besaran penerimaan pajak akan bertambah jika ketentuan khusus dalam perpajakan dihilangkan dengan besaran penerimaan pajak secara aktual. Walau metode ini lebih lemah jika dibandingkan dengan 2 metode lainnya, namun justru banyak dipergunakan karena tidak perlu mempertimbangkan perubahan pola perilaku wajib pajak dan dampaknya terhadap pajak lainnya, sehingga lebih mudah. Hal ini menyiratkan bahwa *tax expenditure* masih belum dipraktikkan secara serius.

Pada dasarnya, jika data telah tersedia, maka pengukuran secara tepat atas biaya *tax expenditure* tersebut dan sejauh mana *excess burden of taxation* (adanya perubahan perilaku sebagai respon dari perubahan ketentuan pajak) sangat dimungkinkan. Teknik yang biasa dipergunakan dalam mengukur seberapa besar perubahan perilaku adalah dengan menggunakan pendekatan ekonometrika.²⁸

Pelaporan

Pelaporan merupakan isu yang penting dalam manajemen *tax expenditure*. Dari 10 negara yang dijadikan studi komparasi, sebagian besar tidak memiliki keharusan yang diatur secara hukum. Namun, sebagian besar juga telah mempraktikkan pelaporan tersebut baik kepada parlemen sekaligus kepada publik. Pelaporan *tax expenditure* pada umumnya dimasukkan dalam dokumen anggaran, seringkali hanya sebagai lampiran secara tahunan.

Sebagian negara juga sudah memiliki dokumen pelaporan *tax expenditure* secara khusus, misalkan: Korea Selatan dengan *Tax Expenditure Budget Document* yang dirilis setiap tahunnya sejak 1999; atau Spanyol dengan *Budget on Tax Expenditure* yang dilaporkan kepada parlemen

dan dapat diakses oleh publik sejak tahun 1996. Di sebagian negara, pelaporan *tax expenditure* juga telah memiliki format yang detail dan baku. Sebagai contoh, di Amerika Serikat, *U.S. Tax Expenditure Report* berisi tentang penjelasan dan deskripsi atas *tax norms*, estimasi biaya dari *tax expenditure*, ketentuan hukum yang mengatur, penjelasan ketentuan khusus (*special provision*) dan implikasinya pada pajak, rasionalisasi pada saat ditetapkan, penilaian, serta kutipan dari pendapat-pendapat ahli.²⁹

Sayangnya, walaupun isu transparansi anggaran sudah menjadi agenda global lembaga swadaya masyarakat, terutama karena diperlukannya dampak anggaran bagi distribusi pendapatan dan pembangunan untuk mengentaskan kemiskinan³⁰; pelaporan *tax expenditure* sepertinya belum terlalu dipertimbangkan secara serius di negara berkembang maupun transisi. Dari komparasi yang dilakukan, terdapat 3 negara yang tidak memiliki ketentuan dan prosedur pelaporan, dan semuanya bukanlah negara maju (Bangladesh³¹, Polandia, dan Tiongkok).

3.3. Telaah Kebijakan dan Evaluasi

Karena sifatnya yang berpotensi mengurangi penerimaan negara, namun tidak dapat ditinjau secara berkala seperti halnya belanja pemerintah (karena lebih condong kepada ketentuan pajak yang tidak serta merta dapat diubah), maka telaah dan evaluasi atas *tax expenditure* menjadi sesuatu hal yang penting. Jumlah *tax expenditure* seringkali tidak dapat dikontrol karena tersembunyi dan lolos dari pantauan pembuat kebijakan, oleh karena itu, kerangka kebijakan untuk penetapan *tax expenditure* menjadi penting untuk diperhatikan.

Secara umum, tidak ada negara yang secara khusus mengatur tata cara untuk menambah atau mengurangi *tax expenditure*. Sebagian besar *tax expenditure* hanya diikat oleh implikasinya pada defisit anggaran dan batasan atas jumlah belanja negara, seperti di Jerman dan Spanyol. Dengan ketentuan tersebut, akhirnya angka besaran serta perlu atau tidaknya memberlakukan suatu *tax expenditure* dapat saja menjadi pertimbangan.

Pada dasarnya, integrasi dari *tax expenditures* ke dalam sistem manajemen belanja negara akan mampu mendorong pendekatan "*whole-of-government*" atas segala program pemerintah secara keseluruhan dan kemudian dapat menuntun

– *Shedding Light on Government Spending through Tax System*, ed. Hana Polackova Brix, Christian M.A. Valencuc, dan Zhicheng Li Swift, (Washington D.C.: The World Bank, 2004), 173 – 186.

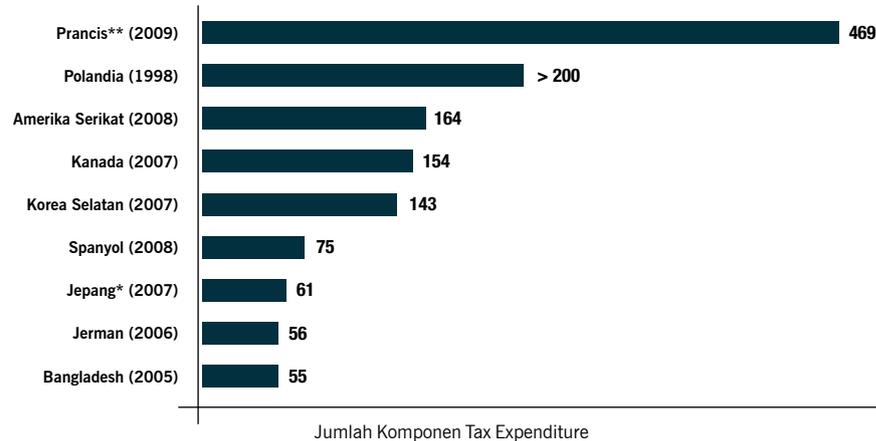
27 Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Brix, dan Christian Valencuc, *Op.,Cit.*, 23 – 24.

28 *Ibid.*, 26 – 27.

29 *Ibid.*, 6.

30 Alta Folscher, Warren Krafchik, dan Isaac Shapiro, *Transparency and Participation in the Budget Process – South Africa: A Country Report*, (IDASA, Desember 2000), 3.

31 M. Golam Mortaza dan Lutfunnahar Begum, "Tax Expenditures in Bangladesh: An Introductory Analysis", *Bangladesh Bank Policy Notes Series* PN 0706 (2006).

Gambar 2 - Jumlah Komponen *Tax Expenditure* atas Pajak Penghasilan di Berbagai Negara

Catatan: *) data *tax expenditure* yang terkait dengan badan usaha saja; **) untuk seluruh jenis *tax expenditure*. Data untuk Tiongkok tidak tersedia
 Sumber: OECD (2010); Brixi, Valenduc, dan Li Swift (2004); dan Mortaza dan Begum (2006)

pada pengambilan kebijakan yang lebih baik. Selain itu, dapat diidentifikasi manakah yang kurang efektif, apakah belanja negara secara langsung (*on budget*) ataukah *tax expenditure*.³²

Hampir seluruh negara yang dijadikan komparasi ternyata tidak memiliki mekanisme evaluasi, atau jikapun ada hanyalah sebatas pada evaluasi biaya yang ditimbulkan oleh *tax expenditure* dan bukan seberapa efisien dan efektivitasnya *tax expenditure* tersebut terhadap apa yang menjadi tujuan kebijakan.³³ Hal ini dapat ditemui misalkan di Polandia dan Prancis. Di beberapa negara, evaluasi *tax expenditure* juga dilakukan dengan adanya mekanisme *sunset dates*, yaitu suatu jangka waktu tertentu diadakannya ketentuan khusus pajak. Biasanya, jika jangka waktu ketentuan khusus tersebut akan habis maka pemerintah akan baru mengkaji secara komprehensif seberapa besar implikasinya. Hal ini seperti terdapat di Amerika Serikat, Jepang, dan Korea Selatan. Korea Selatan bahkan dianggap sukses dalam mengontrol jumlah *tax expenditure* dengan adanya skema *sunset dates*.

Selain itu, contoh buruk atas lemahnya evaluasi dan telaah kebijakan *tax expenditure* dapat ditemui di Polandia. Di negara tersebut, evaluasi hanya dilakukan sebatas 18 komponen *tax expenditure* yang utama dan itupun hanya sebatas biaya semata. Hal ini diperparah dengan tidak adanya mekanisme *sunset dates* serta besarnya kekuasaan bagi otoritas pajak untuk merancang dan memberlakukan program *tax expenditure*.³⁴

3.4. Jumlah dan Biaya

Dalam memperbandingkan jumlah beserta nilai dari *tax expenditure* yang dihasilkan oleh masing-masing negara, terdapat keterbatasan data. Misalkan, beban biaya dari *tax expenditure* tersebut yang mencakup hanya untuk pajak penghasilan saja, data yang sudah tidak update, dan sebagainya. Dengan demikian, data yang dikumpulkan dari negara-negara tersebut bukanlah sesuatu yang dapat diperbandingkan secara *apple-to-apple*.

Ditinjau dari sisi jumlah komponen *tax expenditure* atas pajak penghasilan yang ditawarkan, secara rata-rata tiap negara memiliki > 100 ketentuan khusus. Pada Gambar 2, terlihat bahwa justru negara-negara majulah yang banyak memberikan alokasi belanja lewat sistem pajak, seperti: Prancis, Amerika Serikat dan Kanada. Sedangkan jika ditinjau dari estimasi biaya yang ditimbulkan dari *tax expenditure*, ketiga negara tersebut masih menjadi yang tertinggi dengan rentang antara 4 – 6% dari PDB. Pada Gambar 3, juga ditunjukkan adanya keterkaitan antara jumlah komponen dengan biaya yang ditimbulkan dari *tax expenditure*.

Sebenarnya, kami juga menemukan beberapa estimasi biaya *tax expenditure* yang dialami oleh negara-negara berkembang lainnya. Sebagai contoh, di Chile, *tax expenditure* untuk pajak penghasilan berkisar sebesar 3,5% dari PDB (2009), di mana kontribusi terbesarnya berasal dari perlakuan pengurangan pajak (*deduction*) yang mencapai 0,3% dari PDB. Sedangkan, di Afrika Selatan jumlah *tax expenditures* atas seluruh jenis pajak mencapai 3,4% dari PDB.³⁵ Di Tanzania, *tax exemption* saja diperkirakan berkisar sebesar 5% dari PDB, sedangkan di Burundi, pengecualian beberapa barang impor mengakibatkan biaya

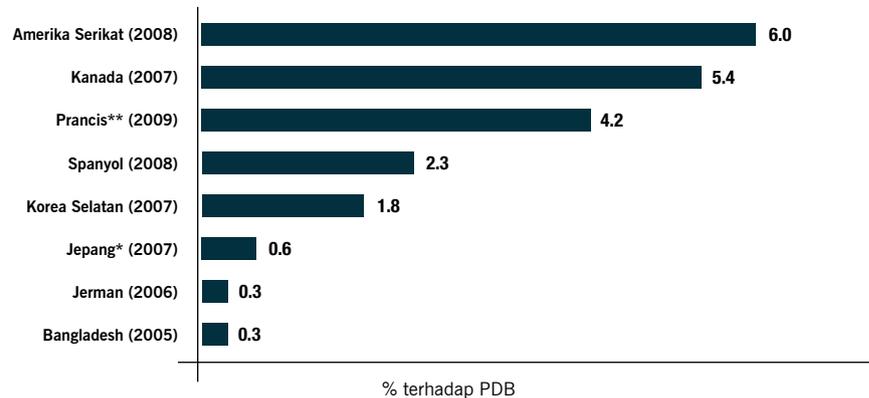
32 John Lester, "Managing Tax Expenditures and Government Program Spending: Proposals for Reform", *SPP Research Papers* Vol. 5, Issue 35 (Desember 2012): 5

33 Lihat Lampiran 3

34 Carlos B. Cavalcanti dan Zhicheng Li Swift, "Poland: Reforming Tax Expenditure Programs", dalam *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending through Tax System*, ed. Hana Polackova Brixi, Christian M.A. Valenduc, dan Zhicheng Li Swift, (Washington D.C.: The World Bank, 2004), 203 – 211.

35 Miranda Stewart, *Op.Cit.*, 54.

Gambar 3 - Biaya dari Kebijakan Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan di Berbagai Negara



Catatan: *) data *tax expenditure* yang terkait dengan badan usaha saja; **) untuk seluruh jenis *tax expenditure*. Data untuk Tiongkok dan Polandia tidak tersedia
Sumber: OECD (2010); Brixi, Valencuc, dan Li Swift (2004); dan Mortaza dan Begum (2006)

sebesar 10,7% dari PDB.³⁶

4. Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan di Indonesia

Lalu apa yang dapat kita pelajari bagi Indonesia? Seperti di negara berkembang lainnya, terdapat dua tantangan utama: pendefinisian dari *benchmark tax system* dan *tax expenditure*, serta estimasi dan mengkaji dampak dari adanya *tax expenditure*.³⁷

4.1. Definisi dan Cakupan

Hingga saat ini, belum ada definisi yang jelas mengenai *tax expenditure*. Penjelasan umum yang diterima oleh universal hanyalah deviasi atas *benchmark tax system* yang menyebabkan perbedaan penerimaan pajak. Selain itu, dalam praktiknya setiap negara memiliki definisi yang berbeda-beda, baik atas *tax expenditure* maupun atas definisi *benchmark tax system*.

Dari telaah yang dilakukan oleh kami, untuk PPh paling tidak terdapat 47 jenis ketentuan yang dapat dianggap deviasi dari *benchmark tax system* atau sering disebut sebagai fasilitas pajak.³⁸ Namun, apakah seluruh fasilitas pajak tersebut dapat secara otomatis dianggap sebagai *tax expenditure*? Jawabannya, belum tentu. Terdapat beberapa komponen fasilitas pajak yang sebenarnya kurang tepat diklasifikasikan sebagai *tax expenditure*. Untuk mengkaji lebih lanjut mengenai hal ini, kami menawarkan suatu definisi sempit atas *tax expenditure* PPh di Indonesia:

“Berbagai ketentuan khusus yang berbeda dari sistem pemajakan secara umum

(*benchmark tax*), yang memiliki relevansi tujuan pembangunan yang jelas, menasar pada kelompok atau individu tertentu, dan memengaruhi jumlah penerimaan pajak. Sedangkan, sistem pemajakan secara umum mengacu pada basis pajak, tarif, cara perhitungan, serta mekanisme pemungutan.”

Definisi sempit yang diajukan ini mengacu pada berbagai ketentuan yang ada di negara lain dalam kategorisasi *tax expenditure*. Misalkan: ketentuan khusus yang berada dalam kerangka *structural tax system* tidak dapat dianggap sebagai *tax expenditure* (Jerman); adanya suatu tambahan tentang berkurangnya penerimaan negara akibat belanja via sistem perpajakan yang bukan untuk mencapai target sosial dan ekonomi bukanlah *tax expenditure* (Spanyol); penerapan cara perhitungan merupakan *benchmark tax system* dan bukan *tax expenditure* (Kanada); pihak yang memang tidak menjadi subjek pajak adalah bagian dari *benchmark tax*, sehingga pembebasan pajak untuk kalangan tersebut bukanlah *tax expenditure* (Tiongkok); dan sebagainya.³⁹

Dari definisi tersebut, kami belum melakukan telaah lebih lanjut mengenai seberapa banyak dan ketentuan apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *tax expenditure* dari apa yang disebut sebagai fasilitas pajak.⁴⁰

Selain itu, saat ini belum diketahui apakah *tax expenditure* di Indonesia mencakup seluruh jenis pajak, dan berada baik di tingkat pusat dan daerah. Satu hal yang pasti, ketika membicarakan tentang PPh, maka hanya berada dalam kewenangan pajak pusat (pemerintah pusat).

4.2. Pengukuran

Setelah diketahui definisi dan jumlah *tax expenditure* di Indonesia, maka persoalan

³⁶ *Ibid.*, 53.

³⁷ *Ibid.*, 79.

³⁸ Diambil dari Direktorat Jenderal Pajak, *Fasilitas dan Insentif Pajak Penghasilan Indonesia: Edisi II*, 2013, dengan beberapa penambahan (*update*) atas beberapa ketentuan yang berlaku.

³⁹ Lihat Lampiran 1 untuk detail lebih lanjut.

⁴⁰ Lihat Lampiran 4 untuk detail lebih lanjut.

berikutnya adalah pengukuran. Sebagai permulaan, hal ini dapat dilakukan dengan metode yang paling mudah dahulu yaitu: *revenue forgone method*. Metode ini tidak perlu mempertimbangkan efek dengan tidak adanya *tax expenditure* terhadap perilaku wajib pajak maupun terhadap implikasinya kepada penerimaan jenis pajak lainnya. Metode ini juga populer digunakan di berbagai negara. Pengukuran atau estimasi biaya dari *tax expenditure* sebisa mungkin dilakukan secara terpisah per komponen *tax expenditure* yang diberikan guna mengetahui secara pasti implikasi per masing-masing komponen.

Kesulitan dalam mengestimasi biayanya terletak pada ketersediaan data. Data yang dibutuhkan bisa bersumber dari 2 hal: (i) data *tax return* yang berada dalam kewenangan Ditjen Pajak; dan (ii) data statistik ekonomi individu dan rumah tangga yang di Indonesia terletak dalam Survei Sosial Ekonomi Nasional (Susenas).⁴¹ Perhitungan dengan data *tax return* sifatnya akan lebih andal dan dapat diaplikasikan untuk seluruh *tax expenditure*. Sedangkan perhitungan dengan data Susenas hanya akan berupa estimasi dan terbatas pada *tax expenditure* yang berbasis pada individu/rumah tangga saja. Selain itu, mempertimbangkan rendahnya angka kepatuhan pajak di Indonesia, maka data *tax return* dapat memberikan hasil yang lebih akurat mengenai selisih penerimaan dengan adanya *tax expenditure* yang terbatas pada jumlah wajib pajak yang patuh. Selain itu, kesulitan juga terletak pada investasi yang dibutuhkan oleh sektor pemerintah yang akan melakukan hal ini.⁴²

Walau ukuran biaya *tax expenditure* memang penting, namun tidak cukup sebagai penilaian efisiensi. Ukuran biaya sayangnya tidak dapat memperhitungkan segala aspek penerapan *tax expenditure* dari sisi biaya dan manfaatnya.⁴³

4.3. Pelaporan

Estimasi dan pelaporan *tax expenditure* secara berkala penting untuk dilakukan agar terdapat transparansi atas kebijakan pajak.⁴⁴ Paling tidak terdapat 3 elemen penting mengenai pelaporan *tax expenditure*: pihak yang bertanggungjawab untuk melaporkan, format pelaporannya, serta

bagaimana pelaporan tersebut terkait dengan laporan Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN).

Pertama, untuk penanggungjawab pelaporan. Dari studi komparasi yang dilakukan di 10 negara, tidak ada satupun negara yang menyerahkan tanggung jawab tersebut kepada otoritas pajak. Sebagian besar justru berada dalam ranah Kementerian Keuangan atau yang sejenis. Di Indonesia, tanggung jawab ini dapat diambil oleh Kementerian Keuangan, khususnya Badan Kebijakan Fiskal (BKF) dengan berkoordinasi mengenai ketersediaan data dengan Ditjen Pajak. BKF akan menjadi institusi yang tepat karena selain memiliki kapabilitas, juga dapat menelaah posisi *tax expenditure* dalam kerangka anggaran pemerintah.

Kedua, mengenai format pelaporan *tax expenditure*. Telah disebutkan sebelumnya bahwa format pelaporan *tax expenditure* yang ideal haruslah mencakup banyak hal. Walau demikian, pelaporan di Indonesia dapat dimulai dengan format sederhana yang setidaknya menyatakan tentang: definisi *tax expenditure*, deskripsi masing-masing *tax expenditure*, serta estimasi biaya baik secara terpisah maupun secara agregat.

Terakhir, keterkaitan pelaporan tersebut dengan APBN. *Tax expenditure* bersifat *off budget*, dalam artian nominal belanja pemerintah atas sistem pajak tidak dapat diperhitungkan baik sebagai komponen penerimaan maupun pengeluaran. Di banyak negara, upaya untuk mengikutsertakan komponen *tax expenditure* dilakukan dengan cara melampirkan estimasi biaya *tax expenditure* dalam laporan atau rencana anggaran. Di Indonesia, pelaporan dapat diikutsertakan dalam Nota Keuangan dan RAPBN secara rutin (tahunan). Dengan demikian, DPR maupun publik dapat mengetahui secara transparan mengenai hal ini.

4.4. Kebijakan dan Evaluasi

Terakhir, hal yang paling penting adalah upaya untuk mengevaluasi dan membuat kerangka kebijakan yang baik untuk *tax expenditure*. Sama halnya dengan di beberapa negara lain, Indonesia saat ini tidak memiliki kerangka kebijakan secara khusus atas aspek *tax expenditure*, namun hanya memiliki batasan-batasan dalam hal penganggaran. Anggaran di Indonesia haruslah tunduk atas batasan defisit anggaran sebesar 3% dari PDB,⁴⁵ sehingga dalam kerangka tersebut pemerintah mau tidak mau harus mengevaluasi segala kebijakan penerimaan dan pengeluarannya.

Di Indonesia, kebijakan untuk membatasi

41 Untuk *tax expenditure* jenis pajak pertambahan nilai, data yang bisa dipergunakan untuk estimasi adalah data IO (input-output) Indonesia.

42 Lisa Philipps, "The Globalization of Tax Expenditure Reporting: Transplanting Transparency in India and the Global South", *Osgoode Hall Law School Research Paper No. 43/2012* (2012): 14.

43 Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Bixi, dan Christian Valencuc, *Op.Cit.*, 22.

44 Jens Arnold, "Improving the Tax System in Indonesia", *OECD Economics Department Working Papers No. 998*, OECD Publishing, 2012, 29.

45 Undang-undang No 17 Tahun 2003 Tentang Keuangan Negara

jumlah *tax expenditure* haruslah diletakkan pada bagaimana relevansinya terhadap perekonomian. Artinya, penambahan atau pengurangan *tax expenditure* bukanlah sesuatu yang harus dinilai dari jumlah dan nilai estimasi biayanya, namun juga harus dievaluasi berdasarkan relevansinya terhadap prioritas kebijakan dan sejauh mana hal tersebut dapat tercapai. Pada dasarnya, untuk mencapai suatu tujuan tertentu, pemerintah dapat saja menggunakan mekanisme pajak dan non-pajak sebagai alat. Dengan demikian, ada baiknya diperlukan studi komparasi yang berisi simulasi mengenai implikasi dari kebijakan pajak (*tax expenditure*) dan non-pajak untuk target ekonomi tertentu.⁴⁶ Hal ini misalkan, sangat relevan dalam konteks pengembangan suatu kawasan ekonomi, apakah betul keringan pajak akan lebih relevan jika dibandingkan misalkan pembangunan infrastruktur di kawasan tersebut.

Sebagai catatan, ada baiknya kebijakan pemberian ketentuan khusus yang berbentuk *tax expenditure* tidak banyak berada dalam diskresi Ditjen Pajak, namun dalam produk hukum yang dibuat oleh lembaga yang lebih tinggi. Hal ini untuk menghindari adanya berbagai *tax expenditure* yang tidak berada dalam kerangka anggaran secara komprehensif. Singkatnya, pemberian *tax expenditure* oleh otoritas pajak haruslah dibatasi.⁴⁷

Pertanyaan berikutnya, bagaimanakah mekanisme evaluasi berbagai skema *tax expenditure* di Indonesia? Cara cerdas yang dapat ditempuh, ialah dengan mencontoh apa yang dilakukan di Korea Selatan. Di negara tersebut, terdapat ketentuan *sunset dates* untuk hampir seluruh *tax expenditure*. Adanya *sunset dates* akan mendorong suatu mekanisme evaluasi secara berkala atau pada saat suatu *tax expenditure* akan habis masa berlakunya.

Sebagai penutup, efektivitas pemberian *tax expenditure* harus dinilai, sehingga menyasar pada aktivitas yang tepat serta secara produktif dapat menggenjot target pembangunan pemerintah. Dalam konteks ini, evaluasi menjadi sangat penting dan sebisa mungkin diserahkan kepada parlemen (DPR).

5. Penutup

Walau konsep mengenai *tax expenditure* baru berkembang pada akhir 1960-an, sesungguhnya hal tersebut sudah 'hidup' sejak lama dalam sistem perpajakan di berbagai negara. Isu ini menjadi semakin penting dengan adanya kesadaran bahwa

anggaran belanja pemerintah juga mengalir via ketentuan pajak. Definisi *tax expenditure* sendiri bukanlah sesuatu yang dapat diterima secara universal. Pada umumnya *tax expenditure* mengacu pada adanya ketentuan khusus atau deviasi dari apa yang disebut *benchmark tax system*. Perbedaan sistem pajak tiap negara telah menciptakan berbagai variasi atas apa yang dapat dikategorikan sebagai *tax expenditure*.

Di berbagai negara maju, terutama OECD, terdapat tren semakin pentingnya peran pelaporan dan evaluasi atas kebijakan *tax expenditure*. Pelaporan adalah wujud dari transparansi, sedangkan dengan adanya transparansi, pemerintah akan memberikan informasi yang lebih baik bagi publik.⁴⁸ Laporan atas *tax expenditure* biasanya tidak berdiri sendiri namun menjadi bagian dari laporan anggaran pemerintah secara periodik. Isi dari laporan yang ideal pada umumnya mencakup tentang definisi dan jenis *tax expenditure*, estimasi biaya dan cara perhitungan, argumentasi rasional diadakannya hal tersebut, hingga kriteria evaluasinya dalam kerangka kebijakan anggaran.

Mencermati betapa pentingnya telaah atas *tax expenditure* dalam proses penganggaran serta menghindari tergerusnya penerimaan pajak untuk sesuatu yang tidak efisien dan efektif; maka, Indonesia harus memulai proses pelaporan dan evaluasi *tax expenditure*. Hal tersebut jelas mensyaratkan jalan yang panjang, dimulai dari pendefinisian serta cakupan dari *tax expenditure* di Indonesia, hingga bagaimana cara pengevaluasiannya.

Menurut kami, definisi *tax expenditure* yang tepat bagi Indonesia adalah: "Berbagai ketentuan khusus yang berbeda dari sistem pemajakan secara umum (*benchmark tax*), yang memiliki relevansi tujuan pembangunan yang jelas, menyasar pada kelompok atau individu tertentu, dan memengaruhi jumlah penerimaan pajak. Sedangkan, sistem pemajakan secara umum mengacu pada basis pajak, tarif, cara perhitungan, serta mekanisme pemungutan". Dari kriteria tersebut, kami belum melakukan telaah lebih lanjut mengenai jumlah dan ketentuan apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *tax expenditure*. Walau demikian, ketentuan PPh hingga saat ini terdapat 47 jenis yang dikategorikan sebagai fasilitas dan insentif di Indonesia. Dibandingkan dengan negara-negara lain yang dijadikan sumber komparasi studi ini, jumlah tersebut jauh lebih sedikit.

Namun demikian, jumlah ataupun seberapa besar biaya *tax expenditure* kita terhadap PDB

46 Zhicheng Li Swift, Hana Polackova Bixi, dan Christian Valencu, *Op.Cit.*, 20.

47 Jens Arnold, *Op.Cit.*, 14

48 Julie Rolin, *Op.Cit.*, 640.

bukanlah hal yang terpenting; namun, justru terletak pada evaluasi dan rasionalisasi di baliknya. Keduanya adalah komponen penting dari format pelaporan. Dengan demikian, pemerintah Indonesia dapat mengidentifikasi siapakah, kelompok manakah, atau sektor ekonomi manakah yang paling diuntungkan dengan adanya kebijakan *tax expenditure*.⁴⁹

Sebagai penutup, memang betul bahwa terdapat pendapat yang menyatakan pentingnya mengeliminasi (*unnecessary*) *tax expenditure*; walau demikian, pemerintah Indonesia hendaknya tidak serta merta menghapus maupun mengurangi berbagai *tax expenditure* yang sudah ada. *Tax expenditure* pada hakikatnya bukanlah kesia-siaan belaka, namun yang paling penting adalah menyatukan (sinergi) hal tersebut dalam kerangka anggaran (*budget framework*).

49 Linda Sugin, *Op.Cit.*

Lampiran 1 - Perbandingan Definisi dan Cakupan *Tax Expenditure*

No.	Negara	Definisi	Jenis pajak
1	Amerika Serikat	<ul style="list-style-type: none"> Penerimaan yang hilang karena ketentuan hukum pajak pemerintahan federal yang memperkenankan adanya pengecualian, pengurangan dari penghasilan bruto, atau adanya kredit pajak khusus, adanya tarif pajak tertentu, serta penangguhan atas kewajiban pajak. Penghasilan didefinisikan sebagai konsumsi ditambah perubahan dari kekayaan bersih (definisi Schanz-Haig-Simons) 	Hanya untuk pajak yang dikelola pemerintahan federal (pusat), dan hanya terbatas untuk pajak penghasilan badan usaha dan individu saja
2	Bangladesh	<ul style="list-style-type: none"> Tidak ada ketentuan hukum yang menyatakan definisi, namun dapat diartikan sebagai adanya perlakuan khusus yang berbeda dari <i>benchmark tax system</i> yang umumnya bertujuan untuk mendorong tabungan individu, mendorong investasi dari badan usaha (lokal dan internasional), serta memfasilitasi berbagai pembangunan sosial dan infrastruktur. Sedangkan, <i>benchmark tax system</i> tidak didefinisikan secara jelas, namun cenderung merujuk pada ketentuan umum belaka. 	Mencakup atas pajak penghasilan badan usaha dan individu, bea dan cukai, serta pajak pertambahan nilai
3	Jepang	<ul style="list-style-type: none"> Secara hukum, disebut sebagai <i>special tax measures</i> yaitu ketentuan yang berupa pengecualian atas prinsip pajak Jepang yang mendasar guna mencapai tujuan kebijakan lainnya. <i>Special tax measures</i> mengacu pada prinsip dasar sistem pemajakan dan bukan secara relatif terhadap <i>benchmark tax system</i>. Untuk pajak penghasilan, komponen yang dipertimbangkan bersifat struktural sehingga bukan <i>tax expenditure</i>, contohnya adalah: <i>employment income deduction</i>, <i>basic exemption</i>; <i>deductions for spouses</i>; <i>special exemption for spouses</i>; <i>exemption for dependents</i>; serta struktur tarif progresif. 	Cakupan atas pajak penghasilan individu, badan usaha, serta jenis pajak lainnya seperti: pajak warisan, pajak hadiah, pajak minuman keras, serta pajak bahan bakar minyak
4	Jerman	<ul style="list-style-type: none"> Tidak ada ketentuan hukum yang menyatakan definisi, namun ketentuan hukum membuat referensi khusus mengenai hal-hal yang membantu beban pajak badan usaha dan sektor bisnis. Ketentuan khusus yang menguntungkan rumah tangga (individu) hanya dikategorikan sebagai <i>tax expenditure</i> jika akan menghasilkan bantuan tidak langsung kepada badan usaha atau sektor bisnis. Tidak ada definisi eksplisit mengenai benchmark. Secara implisit, ketentuan yang bersifat struktural tidak dapat dikategorikan sebagai <i>tax expenditure</i> (contohnya, penghasilan tidak kena pajak maupun tarif progresif). 	Mengacu atas segala jenis pajak, di level pusat ataupun daerah (hingga kota)
5	Kanada	<ul style="list-style-type: none"> Deviasi atas <i>benchmark tax system</i>. <i>Benchmark tax system</i> mengacu pada kelompok dan tarif yang berlaku, objek pajak, tahun fiskal, penerapan tingkat inflasi dalam menghitung penghasilan, dan segala yang dimaksudkan untuk mencegah atau mengurangi pemajakan berganda. 	PPH Badan dan Orang Pribadi, serta <i>goods and service tax</i>
6	Korea Selatan	<ul style="list-style-type: none"> Tidak ada definisi formal yang diatur oleh hukum. Namun MOFE harus menyusun dokumen <i>Tax Expenditure Budget Document</i> yang menyatakan tentang pengurangan pajak dan pengecualian, pengurangan penghasilan, kredit pajak, keringanan tarif, dan penangguhan. Tidak ada definisi jelas mengenai <i>benchmark tax system</i>. 	Seluruh jenis pajak pemerintah pusat
7	Polandia	<ul style="list-style-type: none"> Berkurangnya kewajiban pajak sebagai hasil dari ketentuan khusus dalam sistem pemajakan, termasuk di antaranya: <i>exemption</i> dan <i>exclusion</i> dari pajak, pengurangan, kredit pajak, penangguhan, serta tarif pajak khusus. <i>Benchmark tax system</i> kurang jelas didefinisikan, namun cenderung mengacu pada ketentuan pajak umum. Sehingga <i>tax expenditure</i> mencakup juga ketentuan yang bersifat struktural seperti: penghasilan tidak kena pajak dan sebagainya 	Untuk pajak penghasilan baik badan usaha maupun individu, pajak pertambahan nilai, bea, pajak pertanian, pajak hutan, serta pajak real estate
8	Prancis	<ul style="list-style-type: none"> Ketentuan hukum yang pelaksanaannya menyebabkan penerimaan yang lebih rendah bagi negara jika dibandingkan dengan penerimaan negara yang didapat dengan pengaplikasian <i>benchmark tax</i>. <i>Benchmark tax</i> mencakup seluruh aspek perhitungan pajak, sehingga ketentuan khusus yang bersifat struktural juga termasuk dalam <i>tax expenditure</i> (misal <i>allowances</i> untuk orangtua tunggal termasuk <i>tax expenditure</i>) 	Seluruh jenis pajak: pajak penghasilan badan dan orang pribadi, pajak kekayaan, pajak pertambahan nilai, bea materai dan pajak tidak langsung lainnya

9	Spanyol	<ul style="list-style-type: none"> • Tidak didefinisikan secara hukum, namun untuk keperluan laporan <i>Budget on Tax Expenditures</i>, <i>tax expenditure</i> diartikan sebagai ketentuan khusus yang dapat mengurangi penerimaan pajak. Terdapat 3 komponen utama: (i) berangkat dari acuan struktur pajak (<i>benchmark</i>); (ii) dimaksudkan untuk mencapai target sosial dan ekonomi; serta (iii) ditujukan hanya untuk kelompok atau sektor ekonomi tertentu. • Struktur dasar pajak penghasilan mencakup elemen berikut: (i) dualisme sistem pemajakan antara <i>work</i> dan <i>property income</i> serta <i>saving income tax-base</i>; (ii) pengecualian pajak untuk dividen yang diterima perusahaan Spanyol hingga EUR 1,500; (iii) pengurangan pajak untuk mencegah pemajakan berganda; (iv) keringan pajak untuk individu dan keluarga; (v) <i>withholding tax</i> untuk <i>work</i> and <i>capital income</i>; (vi) <i>advanced tax payments</i>; (vii) tarif umum; (viii) pengurangan pajak atas internal and <i>international double taxation</i>; (ix) amortisasi. 	Hanya untuk pajak yang dikelola pemerintah pusat, seperti: pajak penghasilan badan usaha maupun individu; bea cukai, pajak asuransi, dan central <i>government fees</i>
10	Tiongkok	<ul style="list-style-type: none"> • Mengurangi atau pengecualian suatu organisasi atau individu dari kewajiban pajak yang tertera dalam <i>benchmark tax system</i> dan ditujukan untuk mencapai suatu sasaran kebijakan tertentu. Terdapat 3 elemen: (i) terkait dengan organisasi dan individu yang memiliki kewajiban membayar pajak; (ii) perubahan ketentuan pajak yang berada dalam kerangka <i>tax benchmark</i> dikecualikan dari kategori <i>tax expenditure</i>; dan (iii) memiliki sasaran kebijakan yang jelas sehingga pengecualian dan pengurang pajak tanpa suatu target kebijakan yang jelas dikeluarkan dari <i>tax expenditure</i>. • <i>Benchmark tax system</i> tidak diatur oleh hukum, walau demikian mencakup ketentuan umum atas basis pajak, termasuk jika organisasi atau individu memang tidak dikenakan perlakuan pajak tertentu. Sebagai contoh: untuk PNS serta anggota militer yang memang tidak memiliki beban pajak, tidak diklasifikasikan sebagai <i>tax expenditure</i>. Selain itu, perlakuan tarif 6% untuk wajib pajak kecil bukan pula <i>tax expenditure</i>. • <i>Tax expenditure</i> di Tiongkok dapat diklasifikasikan menjadi 3: (i) <i>tax expenditure</i> untuk pembangunan ekonomi; (ii) pembangunan sosial; (iii) untuk pembangunan di bidang politik, militer, dan hubungan diplomatik. 	Berlaku untuk pajak penghasilan badan dan individu, pajak pertambahan nilai, pajak properti, maupun jenis pajak lain. Berlaku untuk di tingkat pusat maupun daerah

Lampiran 2 - Perbandingan Pengukuran dan Pelaporan *Tax Expenditure*

No	Negara	Pengukuran	Pelaporan
1	Amerika Serikat	<i>Revenue forgone method</i> dengan asumsi tidak ada perubahan perilaku wajib pajak. Dipersiapkan oleh <i>Department of Treasury's Office of Tax Analysis</i> (OTA)	Disajikan dalam laporan anggaran tahunan sebagai lampiran <i>Analytical Perspectives</i> . Disajikan sejak tahun anggaran 1976
2	Bangladesh	Tidak jelas	Tidak ada ketentuan ataupun suatu prosedur untuk melaporkan. Selain itu, implementasinya cenderung tidak transparan
3	Jepang	<i>Revenue estimates</i> dengan menggunakan data dari <i>National Tax Agency</i> (NTA)	Secara formal, estimasi dari <i>Special Tax Measures</i> dilaporkan tiap tahun dalam " <i>Summary of Tax Revision</i> " dan " <i>Explanation of Tax Revenue and Stamp Duties Budget</i> "
4	Jerman	<i>Revenue forgone method on a cash basis</i> dan dianalisis secara terpisah. Sumber data yang digunakan dalam estimasi adalah data statistik.	Estimasi <i>tax expenditure</i> dilaporkan dalam Laporan Subsidi Pemerintah Federal (2x setahun). Sedangkan 20 <i>tax expenditure</i> besar dari pemerintah pusat akan dilampirkan dalam rencana anggaran tahunan.
5	Kanada	<i>Revenue forgone method</i> , dan tiap jenis <i>tax expenditure</i> diukur secara terpisah	Tidak diatur oleh ketentuan hukum, namun laporan disampaikan setiap tahun kalender dan bukan tahun fiskal
6	Korea Selatan	Tidak ada keterangan jelas mengenai metode pengukuran	Laporan disampaikan dalam <i>Tax Expenditure Budget Document</i> yang dibuat oleh <i>Ministry of Finance and Economy</i> (MOFE) setelah laporan tentang anggaran yang dibuat oleh <i>Ministry of Planning and Budget</i> (MPB). Diterbitkan setiap tahun, sejak 1999
7	Polandia	Tidak jelas dan tidak pernah dilakukan	Tidak ada persyaratan untuk pelaporan. Sedangkan persetujuan dari parlemen tidak dibutuhkan
8	Prancis	<i>Revenue forgone method</i> , dengan simulasi atas metode statistik dari sampel wajib pajak	Dilaporkan tiap tahun sebagai lampiran <i>Budget Act</i> dan <i>Finance Bill for Social Security</i>
9	Spanyol	Menggunakan <i>revenue forgone (initial revenue loss) method</i> dengan asumsi tidak adanya perubahan perilaku wajib pajak. Dihitung secara terpisah dan menghindari efek kombinasi dari dua atau lebih <i>tax expenditure</i>	Sejak 1996, terdapat laporan tahunan berupa <i>Budget on Tax Expenditure</i> sebagai bagian dari <i>Budget Law</i> tahunan pemerintah. Dibuat oleh Kementerian Keuangan dan Ekonomi, dapat diakses oleh publik dan selalu dilaporkan kepada parlemen
10	Tiongkok	Tidak jelas dan tidak pernah dilakukan. Data tidak tersedia	Tidak ada sistem penganggaran yang melibatkan manajemen <i>tax expenditure</i> di Tiongkok. Tidak ada transparansi data dan informasi kepada publik

Lampiran 3 - Perbandingan Kebijakan dan Evaluasi *Tax Expenditure*

No	Negara	Kebijakan	Evaluasi
1	Amerika Serikat	Adanya ketentuan <i>pay-as-you-go</i> yang mensyaratkan bahwa segala pengurangan pajak harus diseimbangkan (<i>offset</i>). Sehingga segala rencana <i>tax expenditure</i> baru dibatasi hanya untuk yang dirancang untuk dilakukan <i>offset</i> .	Tidak ada persyaratan untuk evaluasi, namun <i>tax expenditure</i> biasanya menggunakan <i>sunset dates</i> (masa berlaku). Sehingga ketika masa berlaku <i>tax expenditure</i> tersebut akan habis, upaya memperpanjang atau tidaknya harus melalui suatu evaluasi
2	Bangladesh	Banyak kritik dan pertanyaan mengenai produktivitas serta efektivitas <i>tax expenditure</i> atas pajak penghasilan. Sebagai contoh: <i>exemption</i> atas gaji dari teknisi asing yang tidak tepat, <i>tax holiday</i> yang seharusnya dihapus, dan sebagainya	Tidak ada mekanisme evaluasi
3	Jepang	Tidak ada ketentuan yang mengatur serta target kuantitatif untuk <i>Special Tax Measures</i> dalam proses anggaran. Walau demikian, perubahan dalam sistem perpajakan harus sesuai dengan target konsolidasi fiskal (2006)	Dievaluasi secara tahunan oleh staf pajak Kementerian Keuangan, dengan fokus kepada <i>tax expenditure</i> yang akan habis masa berlakunya.
4	Jerman	Adanya batasan penerapan <i>tax expenditure</i> dalam rangka manajemen defisit anggaran. Panduan dari <i>Federal Cabinet</i> (2006) menyatakan bahwa hal-hal semacam ini harus dikategorikan sebagai bantuan keuangan daripada <i>tax expenditure</i> , sehingga harus "dibayarkan".	Evaluasi formal dilakukan terutama untuk 20 jenis <i>tax expenditure</i> besar (mencakup 92% biaya <i>tax expenditure</i>).
5	Kanada	Mengurangi <i>tax expenditure</i> yang masih berlaku	Tidak terdapat mekanisme formal untuk mengevaluasi <i>tax expenditure</i> baik oleh parlemen maupun kabinet
6	Korea Selatan	Tidak ada ketentuan yang mencantumkan hambatan anggaran dalam penerbitan <i>tax expenditure</i> . Walau demikian, ada rencana fiskal jangka menengah (5 tahun) yang mencantumkan besaran batas atas belanja negara. Ada ketentuan <i>sunset requirement</i> sebagai batasan waktu berlakunya <i>tax expenditure</i>	Laporan diberikan kepada <i>National Assembly</i> , namun tidak ada keharusan untuk melakukan evaluasi
7	Polandia	Program pemberlakuan <i>tax expenditure</i> dicantumkan dalam <i>Act on Natural Persons' Income Tax</i> (1991), <i>Act on Legal Persons' Income Tax</i> (1992), dan <i>Act on Goods and Services Tax and Excise Duty</i> (1993). Selain yang disebutkan secara hukum, terdapat diskresi yang diberikan kepada otoritas pajak untuk merancang dan melaksanakan <i>tax expenditure program</i> . Tidak adanya batasan serta <i>sunset dates</i> menyebabkan banyaknya <i>tax expenditure</i> di Polandia	Evaluasi hanya dilakukan atas sebagian <i>tax expenditure</i> utama saja (18 item) dan hanya evaluasi biaya. Evaluasi efektivitas program tidak pernah dilakukan
8	Prancis	Tidak ada ketentuan yang melarang adanya <i>tax expenditure</i> baru	Adanya ketentuan untuk melampirkan laporan tersebut, namun evaluasi hanyalah sebatas biaya dari <i>tax expenditure</i>
9	Spanyol	Tidak ada ketentuan yang mengatur batasan jumlah <i>tax expenditure</i> , walau demikian terdapat batas atas dan prosedur untuk program-program publik dan pertumbuhan defisit anggaran seperti dicantumkan dalam <i>General Stability Budget Law</i> . Setiap terdapat ketentuan pajak yang baru (entah <i>tax expenditure</i> atau bukan), harus didukung oleh acuan hukum dan pemerintah harus menyediakan laporan tentang estimasi biaya kepada parlemen. Selain itu, tidak ada batasan waktu berlakunya <i>tax expenditure</i>	Laporan <i>Budget on Tax Expenditures</i> yang terdapat dalam <i>Budget Law</i> harus diserahkan pada parlemen sebelum 1 Oktober setiap tahunnya, namun tidak ada ketentuan hukum untuk melakukan evaluasi atasnya
10	Tiongkok	Sebagian besar <i>tax expenditure</i> diberikan oleh otoritas pajak, sisanya oleh otoritas ekonomi.	Tidak ada suatu evaluasi atas efektivitas dan keberhasilan pemberlakuan <i>tax expenditure</i>

Lampiran 4- Fasilitas Pajak di Indonesia

No	Tax Expenditure	Acuan Hukum
1	<i>Tax Holiday</i> untuk industri pionir	PP 94/2010, PMK-130/PMK.011/2011, PER-44/PJ/2011, PER-45/PJ/2011
2	<i>Investment allowance</i> untuk penanaman modal bidang usaha tertentu dan/atau di daerah tertentu	Pasal 31A UU PPh, PP 1/2007 s.t.d.t.d. PP 52/2011, PMK-16/PMK.03/2007 s.t.d.d. PMK-144/PMK.011/2012, PER-67/PJ./2007 s.t.d.d. PER-41/PJ.2013, SE-16/PJ/2007
3	Kawasan Ekonomi Khusus (KEK)	UU No. 39 Tahun 2009, PP 2/2011, PP 26/2012, PP 29/2012
4	Fasilitas untuk kegiatan pemanfaatan sumber energi terbarukan	PMK-21/PMK.011/2010
5	Penyederhanaan penghitungan PPh atas penghasilan usaha dengan peredaran bruto tertentu	Pasal 4 ayat (2) huruf e dan Pasal 17 ayat (7) UU PPh, PP 46/2013, PMK-107/PMK.011/2013
6	Penurunan tarif PPh bagi Perseroan Terbuka	Pasal 17 ayat (2b) UU PPh, PP 81/2007, PMK-238/PMK.03/2008, SE-42/PJ/2009
7	Pengurangan 50% tarif PPh bagi WP badan	Pasal 31E UU PPh, SE-66/PJ/2010
8	Pengurangan angsuran PPh Pasal 25 dalam tahun berjalan	Pasal 25 UU PPh, KEP-537/PJ./2000
9	Pengurangan PPh Pasal 25 dan/atau penundaan pembayaran PPh Pasal 29 bagi WP industri tertentu	PMK-124/PMK.011/2013, PerMenperin No. 43/M-IND/PER/8/2013, PER-30/PJ/2013
10	Bantuan, sumbangan, dan hibah yang dikecualikan sebagai objek PPh	Pasal 4 ayat (1) huruf d angka 4 UU PPh, Pasal 4 ayat (3) huruf a angka 2 UU PPh, Pasal 8 PP 94/2010, PMK-245/PMK.03/2008
11	Bantuan/santunan yang dibayarkan BPJS dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (3) huruf n UU PPh, PMK-247/PMK.03/2008
12	Zakat & sumbangan wajib keagamaan dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (3) huruf a angka 1 UU PPh, PP 18/2009
13	Sisa lebih badan/lembaga nirlaba yang dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (3) huruf m UU PPh, PMK-80/PMK.03/2009, PER-44/PJ./2009
14	Beasiswa yang dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (3) huruf l UU PPh, PMK-246/PMK.03/2008 s.t.d.d. PMK-154/PMK.03/2009
15	Penghasilan tertentu dana pensiun yang dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (3) huruf h UU PPh, KMK-51/KMK.04/2001, PMK-234/PMK.03/2009, PER-01/PJ/2013
16	Keuntungan karena pembebasan utang debitur kecil dikecualikan dari objek PPh	Pasal 4 ayat (1) UU PPh, PP 130/2000
17	Pembentukan atau pemupukan dana cadangan yang boleh dibebankan sebagai biaya	Pasal 9 ayat (1) huruf c UU PPh, PMK-81/PMK.03/2009 s.t.d.d. PMK-219/PMK.011/2012, SE-97/PJ/2011
18	Penghapusan piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto	Pasal 6 ayat (1) huruf h UU PPh, PMK-105/PMK.03/2009 s.t.d.d. PMK-57/PMK.03/2010
19	Zakat dan sumbangan wajib keagamaan lainnya sebagai pengurang penghasilan bruto	Pasal 9 ayat (1) huruf g UU PPh, PP 60/2010, PMK 254/PMK.03/2010, PER-6/PJ/2011, PER-33/PJ/2011 s.t.d.d. PER-15/PJ/2012
20	Sumbangan yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto	PP 93/2010, PMK-76/PMK.03/2011
21	Pemberian natura bagi pegawai yang dapat dibebankan sebagai biaya	Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh, PMK-83/PMK.03/2009, PER-51/PJ/2009
22	Biaya telepon seluler dan kendaraan perusahaan yang boleh dibebankan sebagai biaya	PMK-96/PMK.03/2009, KEP-220/PJ./2002, SE-09/PJ.42/2002
23	Fasilitas dalam rangka merger atau pemekaran usaha	Pasal 10 ayat (3) UU PPh, PMK-43/PMK.03/2008, PER-28/PJ/2008, SE-45/PJ/2008
24	Fasilitas PPh atas revaluasi aktiva tetap dan angsuran pembayarannya	Pasal 19 UU PPh, PMK-79/PMK.03/2008, PER-12/PJ./2009
25	Penangguhan saat mulai penyusutan untuk biaya perolehan harta berwujud bidang usaha tertentu	Pasal 11 ayat (7) UU PPh, PMK-249/PMK.03/2008 s.t.d.d. PMK-126/PMK.011/2012
26	Fasilitas PPh berupa saat pengakuan penghasilan dari pengalihan harta/agunan berupa tanah dan/atau bangunan bagi WP tertentu	KEP-141/PJ/1999, SE-27/PJ.42/1999
27	Fasilitas PPh atas penghasilan bunga kredit non-performing oleh bank	KEP-184/PJ./2002, SE-08/PJ.42/2002

28	Fasilitas PPh terkait saat pengakuan penghasilan berupa keuntungan karena pembebasan utang yang diperoleh debitur tertentu	KEP-563/PJ./2001
29	Organisasi internasional yang tidak termasuk subjek PPh	Pasal 3 ayat (1) huruf c UU PPh, UU Nomor 37 Tahun 1999, PMK-215/PMK.03/2008 s.t.d.t.d. PMK-142/PMK.03/2010
30	Fasilitas PPh ditanggung pemerintah atas hibah dan pinjaman luar negeri	PP 42/1995 s.t.d.t.d. PP 25/2001, KMK-239/KMK.01/1996 s.t.d.t.d. KMK-486/KMK.04/2000, KEP-526/PJ./2000, SE-05/PJ.42/2001
31	Fasilitas PPh atas sumbangan bencana alam Provinsi NAD dan Sumut	PMK-609/PMK.03/2004, PMK-14/PMK.03/2005
32	Fasilitas PPh untuk percepatan penanganan bencana alam di Provinsi NADA dan Kepulauan Nias, Sumut	PP 32/2007 (hanya berlaku hingga 2009)
33	Fasilitas PPh atas bantuan bencana alam gempa bumi di Provinsi DIY dan sebagian Provinsi Jawa Tengah serta gempa bumi dan tsunami di pesisir pantai selatan Pulau Jawa	PMK-93/PMK.03/2006
34	WP tertentu tidak wajib lapor SPT	Pasal 3 ayat (8) UU KUP, PMK-183/PMK.03/2007
35	Fasilitas perpajakan di Kawasan Pengembangan Ekonomi Terpadu (KAPET)	PP No 20/2000 s.t.d.d. PP 147/2000, KMK-200/KMK.04/2000 s.t.d.d. KMK-11/KMK.04/2001, KEP-229/PJ./2001
36	PPh Pasal 21 yang ditanggung pemerintah bagi pejabat negara, PNS, anggota ABRI, dan para pensiunan	PP 80/2010, PMK-262/PMK.03/2010
37	Pengenaan PPh Pasal 21 dengan tarif yang lebih rendah dan bersifat final	PP 68/2009, PMK-16/PMK.03/2010
38	PPh Pasal 21 pegawai harian, mingguan, dan pegawai tidak tetap lainnya	PMK-254/PMK.03/2008
39	Kantor perwakilan negara asing dan organisasi internasional yang tidak berkewajiban memotong PPh Pasal 21/26	Pasal 21 ayat (2) UU PPh, KMK-649/KMK.04/1994, PMK-215/PMK.03/2008 s.t.d.t.d. PMK-142/PMK.03/2010
40	Pengecualian pemungutan PPh Pasal 22 atas impor dan kegiatan lain	PMK-154/PMK.03/2010, PER-57/PJ/2010 s.t.d.d. PER-15/PJ/2011
41	Pengecualian pengenaan PPh Pasal 26 ayat (4) (<i>branch profit tax</i>)	Pasal 26 ayat (4) UU PPh, PMK 14/PMK.03/2011, PER-16/PJ/2011
42	Pengecualian pemotongan PPh atas bunga deposito dan tabungan serta diskonto Sertifikat Bank Indonesia	PP 131 Tahun 2000, KMK 51/KMK.04/2001, PER-01/PJ/2013
43	Pengecualian dari pemotongan dan/atau pemungutan PPh oleh pihak lain	PP 94/2010, PER -1/PJ/2011
44	Pengecualian dari pemotongan dan/atau pemungutan PPh bagi WP dengan peredaran bruto tertentu	PER - 32/PJ/2013
45	Penyesuaian besarnya Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP)	Pasal 7 UU PPh, PMK-162/PMK.011/2012
46	PPh atas penghasilan berupa bunga obligasi dikenakan pemotongan yang bersifat final	PP 100/2013
47	Pemberian fasilitas dan insentif usaha hortikultura	PP 25/2014



Ensuring a Balanced Tax System

Menara Satu Sentra Kelapa Gading
6th Floor Unit #0601 - #0602 - #0606
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1
Summarecon, Kelapa Gading
Jakarta Utara 14240 Indonesia
Phone: +62 21 2938 5758
Fax: +62 21 2938 5759
www.ddtc.co.id