

MERANCANG KEBIJAKAN INSENTIF PAJAK YANG EFEKTIF

Rakhmindyarto¹ dan Dwi Rahmawati¹

¹ Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak, Badan Pendidikan dan Pelatihan Keuangan

Email Korespondensi: rakhmindyarto@gmail.com

ABSTRAK

Kebijakan insentif pajak di Indonesia dirancang sebagai salah satu strategi utama untuk mendorong pertumbuhan ekonomi dan investasi. Pemberian insentif perpajakan oleh pemerintah dapat memberikan dampak positif sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan, namun, insentif perpajakan yang kebijakannya dirancang secara tidak berhati-hati dapat menjadi kontraproduktif dengan tujuan yang diharapkan. Berbagai penelitian telah dilakukan dalam rangka mengevaluasi efektivitas pelaksanaan kebijakan insentif perpajakan dan dampaknya terhadap perekonomian. Namun belum ada kajian akademik yang meneliti proses pembuatan kebijakan dan tidak mengidentifikasi indikator-indikator yang dapat menentukan efektivitas dan keberhasilan kebijakan insentif perpajakan. Penelitian ini menganalisis proses pembuatan dan karakteristik desain kebijakan insentif perpajakan yang efektif. Tujuannya untuk memahami proses pembuatan kebijakan pemberian insentif pajak, dan mengidentifikasi indikator-indikator kebijakan yang efektif. Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif dengan menggunakan metodologi *grounded theory* dengan teknik pengumpulan data in-depth interview dan *Focused Group Discussion* (FGD). Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa hasil wawancara mendalam terhadap 9 orang partisipan yang berasal dari unsur pembuat kebijakan dan 2 orang partisipan dari unsur profesional yang ahli di bidang kebijakan insentif perpajakan. Penelitian ini menemukan bahwa pemberian insentif bersifat reaktif sebagai respon dari usulan dari luar, belum ada inisiatif yang muncul dari dalam. Penelitian ini juga menemukan bahwa terdapat pengaruh kepentingan pengusaha yang cukup besar dalam proses pembuatan kebijakan, Hasil temuan lain yang cukup penting adalah bahwa karakteristik kebijakan insentif fiskal yang efektif adalah: memiliki tujuan yang jelas, mempertimbangkan risiko dan hasil, berorientasi pada pencapaian tujuan, stabil, dan transparan. Temuan-temuan yang dihasilkan dalam penelitian ini memberikan kontribusi signifikan baik bagi literatur maupun praktik pembuatan kebijakan. Bagi literatur, penelitian ini memberikan pengayaan tentang analisis proses kebijakan di Indonesia secara kualitatif yang masih jarang dilakukan. Bagi para pembuat kebijakan, hasil penelitian dapat menjadi referensi sebagai dasar membuat kebijakan insentif pajak yang efektif.

Kata kunci: insentif pajak, desain kebijakan, efektivitas kebijakan, transparansi

ABSTRACT

Tax incentive policy in Indonesia is designed as one of the main strategies to encourage economic growth and investment. The provision of tax incentives by the government can have a positive impact in accordance with the established objectives; however, tax incentives whose policies are designed carelessly can be counterproductive to the expected goals. Various studies have been conducted to evaluate the effectiveness of the implementation of tax incentive policies and their impacts on the economy. However, there has not yet been an academic study examining the policy-making process and identifying the indicators that can determine the effectiveness and success of tax incentive policies. This research analyses the policy-making process and the characteristics of effective tax incentive policy design. The aim is to understand the policy-making process for providing tax incentives and to identify indicators of effective policy. The method used in this study is a qualitative method employing grounded theory methodology with data collection techniques including in-depth interviews and Focused Group Discussions (FGD). The data used in this research is primary data from in-depth interviews with 9 participants from policy-making elements and 2 participants from professional elements who are experts in tax incentive policy. This study found that the provision of incentives is reactive as a response to external proposals, with no initiatives emerging from within. The study also found that there is a significant influence from business interests in the policy-making process. Another important finding is that the characteristics of effective fiscal incentive policies are: having clear objectives, considering risks and outcomes, being oriented toward achieving goals, being stable, and being transparent. The findings generated in this research provide a significant contribution to both literature and policy-making practice. For literature, this research enriches the qualitative analysis of the policy process in Indonesia, which is still rarely conducted. For policymakers, the research results can serve as a reference for developing effective tax incentive policies.

Keywords: *tax incentives, policy design, policy effectiveness, transparency*

I. PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Penelitian

Kebijakan pemberian insentif perpajakan merupakan sebuah strategi kebijakan yang populer di hampir setiap negara. Insentif perpajakan adalah fasilitas kemudahan perpajakan yang diberikan oleh pemerintah kepada aktivitas atau industri di sektor dan/atau tempat tertentu (Klemm *et al.*, 2010. Pemberian insentif perpajakan oleh pemerintah dapat memberikan dampak positif sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan, misalnya terjadinya peningkatan investasi asing (Redonda *et al.*, 2019). Diharapkan, dengan berbagai kemudahan yang diberikan, investor asing akan berlomba menanamkan modalnya di negara tersebut.

Dalam menentukan kebijakan insentif perpajakan, pemerintah perlu melakukan berbagai pertimbangan. Sebab, implikasinya bukan hanya

kepada undang-undang perpajakan, tetapi juga peraturan di luar ketentuan perpajakan domestik. Misalnya, kesepakatan perdagangan bebas, undang-undang penanaman modal, perjanjian penghindaran pajak berganda, atau persetujuan internasional seperti *Base Erosion Profit Shifting (BEPS)*.

Insentif perpajakan yang kebijakannya dirancang secara tidak berhati-hati dapat menjadi kontraproduktif dengan tujuan yang diharapkan (Bratic, 2006; Brosio *et al.*, 2017). Oleh karena itu, pemerintah sangat perlu memastikan agar insentif perpajakan yang diberikan dapat memberikan hasil yang maksimal. Pada saat yang bersamaan, potensi risiko fiskal sedapat mungkin harus dihindari.

Oleh karena itu, menjadi penting untuk dilakukan kajian tentang bagaimana merancang kebijakan insentif perpajakan yang efektif namun terhindar dari risiko fiskal yang tinggi. Berbagai penelitian telah dilakukan dalam rangka mengevaluasi efektivitas pelaksanaan kebijakan insentif perpajakan dan dampaknya terhadap perekonomian (Purwoko *et al.*, 2019). Namun penelitian-penelitian tersebut tidak meneliti tentang proses pembuatan kebijakan dan tidak mengidentifikasi indikator-indikator yang dapat menentukan efektivitas dan keberhasilan kebijakan insentif perpajakan. Penelitian ini mengisi knowledge gap tersebut, dengan memfokuskan kepada analisis tentang proses strategi pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan yang efektif. Diharapkan hasil penelitian ini akan memberikan kontribusi yang signifikan kepada ilmu pengetahuan dan para pengambil kebijakan khususnya di Indonesia.

B. Rumusan Masalah

Proses pembuatan kebijakan merupakan aspek dalam siklus kebijakan yang sangat menentukan keberhasilan atau kualitas sebuah kebijakan. Sebab, sebuah kebijakan lahir dari proses kebijakan yang melibatkan banyak pemangku kepentingan (*stakeholder*). Sehingga pembuatan kebijakan harus mengakomodasi berbagai kepentingan yang berbeda untuk mencapai tujuan yang sama. Proses tersebut dipandang peneliti sangat menarik dan penting untuk dilakukan penelitian, untuk mengetahui proses pembuatan kebijakan yang terjadi. Diharapkan dengan mengetahui proses kebijakan yang terjadi di lapangan, peneliti dapat menganalisis dan menemukan kesenjangan dengan apa yang seharusnya terjadi. Dengan demikian, dapat diberikan rekomendasi tentang proses pembuatan kebijakan yang baik dalam rangka meningkatkan kualitas dan efektivitas kebijakan yang dihasilkan. Selain itu, dari perspektif proses kebijakan dan analisis yang dilakukan, diharapkan peneliti dapat memberikan indikator/karakteristik kebijakan insentif pajak yang efektif dan berkualitas. Ruang lingkup permasalahan yang diteliti adalah proses kebijakan pemberian insentif perpajakan di Badan Kebijakan Fiskal (BKF).

Dari rumusan masalah tersebut, peneliti memunculkan dua pertanyaan penelitian, yaitu:

1. Bagaimanakah proses pembuatan kebijakan insentif perpajakan yang selama ini dilakukan?
2. Bagaimanakah karakteristik desain kebijakan insentif perpajakan yang efektif?

C. Ruang Lingkup

Penelitian ini menganalisis data-data yang dikumpulkan dalam kurun waktu 2024 dari pegawai-pegawai di BKF yang terlibat langsung dalam proses pembuatan kebijakan. Lingkup penelitian hanya di BKF sebagai lokasi penelitian dengan partisipan sebanyak 9 orang dan 2 orang profesional. Direncanakan juga dilakukan penelitian lapangan kepada beberapa pelaku usaha penerima insentif.

D. Tujuan

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian dapat dijabarkan menjadi sebagai berikut:

1. Mengetahui proses pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan yang selama ini berjalan.
2. Mengidentifikasi karakteristik rancangan kebijakan insentif perpajakan yang efektif dan sesuai dengan arah dan agenda pembangunan nasional.

E. Manfaat

Penelitian ini diharapkan akan bermanfaat bagi para pembuat kebijakan sebagai panduan secara umum dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan yang efektif dan tepat sasaran sesuai dengan arah kebijakan pembangunan nasional. Di samping itu, hasil penelitian ini juga diharapkan memberikan kontribusi kepada literatur tentang proses pembuatan kebijakan di Indonesia, khususnya kebijakan pemberian insentif perpajakan.

II. TINJAUAN PUSTAKA

A. Konsep Dasar Insentif Pajak

Insentif pajak telah menjadi sebuah pilihan kebijakan fiskal yang cukup populer di negara-negara di dunia, baik negara maju maupun negara berkembang. Dari sisi hukum pajak, insentif pajak dapat diterapkan sebagai bagian dari undang-undang perpajakan. Namun, banyak pula pemerintah yang menerapkan pemberian insentif pajak dengan peraturan khusus di luar undang-undang. Dalam sub bab ini akan dijelaskan secara umum tentang konsep dasar kebijakan insentif pajak yang meliputi terminologi dan definisi insentif fiskal, tujuan diberikannya insentif fiskal, dan jenis-jenis insentif fiskal yang diberikan pemerintah.

1. Terminologi dan Definisi

Insentif pajak sering disebut dengan istilah belanja perpajakan. Surrey mengklaim bahwa dirinya adalah orang yang pertama menggunakan istilah 'belanja perpajakan' pada tahun 1967, saat dia menjadi Asisten Sekretaris Bendahara untuk Kebijakan Pajak Amerika Serikat (Surrey, 2013). Surrey menggunakan terminologi belanja perpajakan untuk menjelaskan bahwa subsidi pemerintah dan insentif pajak adalah dua sisi dari sebuah mata uang. Istilah 'belanja perpajakan' menekankan kesamaan dengan pengeluaran langsung pemerintah. Dalam hal ini, bagi pemerintah, belanja perpajakan menggambarkan kehilangan penerimaan yang mengurangi kemampuan belanja dalam anggaran pemerintah, jadi sama saja dengan belanja langsung. Whitehouse juga mengatakan hal yang

senada bahwa konsep insentif pajak telah berkembang seiring dengan kenyataan bahwa sistem perpajakan juga dapat digunakan untuk mencapai tujuan yang sama dengan belanja pemerintah langsung (Whitehouse, 1999).

Terminologi ‘belanja perpajakan’ terutama digunakan dalam konteks anggaran pemerintah, belanja pemerintah, dan hubungan dengan fungsi *budgetary* pajak. Sedangkan istilah-istilah seperti ‘insentif pajak’, ‘insentif fiskal’, ‘subsidi pajak’, ‘fasilitas pajak’, dan ‘konsesi pajak’, digunakan ketika fokus analisis adalah kepada penerima fasilitas tersebut, tujuan dari kebijakan tersebut, dan fungsi pendukung dari pajak (Hemels, 2017). Namun, makna dari istilah-istilah tersebut adalah sama, meskipun para penulis memberikan istilah yang berbeda-beda. Dalam kajian ini, pilihan istilah yang akan digunakan adalah ‘insentif pajak’, karena fokus dari kajian tersebut adalah memberikan analisis kebijakan insentif pajak yang efektif.

Definisi insentif pajak telah mengalami perkembangan sejak tahun 1970-an (Hemels, 2017). Definisi tersebut berkembang menjadi lebih bersifat umum, misalnya definisi yang diberikan oleh Willis dan Hardwick: insentif pajak adalah sebuah pengecualian dari pengenaan pajak yang menyimpang dari struktur pajak yang utama yang diterapkan kepada jenis pajak tertentu untuk mencapai tujuan tertentu (Willis dan Hardwick, 1978).

2. Dampak Positif dan Negatif Pemberian Insentif Pajak

Kebijakan pemberian insentif pajak seperti di atas dapat memberikan dampak positif atau dampak negatif. Pemberian insentif pajak oleh pemerintah bisa berdampak positif sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan. Misalnya, sebagian besar insentif pajak yang diberikan pemerintah adalah untuk menarik investasi asing (Redonda *et al.*, 2019). Fasilitas tersebut terdiri dari berbagai jenis pajak dan ketentuan khusus di Kawasan Ekonomi Khusus (KEK). Peningkatan investasi tersebut tentunya dapat memberikan efek positif terhadap kesempatan kerja, produktivitas, dan pertumbuhan ekonomi yang inklusif (UNCTAD, 2014). Selain bertujuan untuk meningkatkan investasi, pemerintah juga memberikan insentif pajak untuk mendorong/memengaruhi masyarakat atau pelaku usaha dalam melakukan aktivitas tertentu. Sebagai contoh, kebijakan insentif pajak untuk meningkatkan penggunaan energi baru/terbarukan, atau insentif pajak untuk mendorong kegiatan penelitian dan pengembangan.

Dari sisi jenis pajak, negara maju biasanya memberikan insentif pajak PPh Badan. Misalnya, insentif pajak berupa pengurangan dasar pengenaan pajak, pengurangan tarif, atau insentif untuk pengembangan penelitian dan pengembangan. Sementara itu, negara berkembang lebih cenderung memberikan insentif pajak yang lebih komprehensif, meliputi paket pengurangan tarif dan *tax holiday* untuk PPh Badan, PPN, dan Bea Cukai. Insentif pajak tersebut biasanya disatukan dengan paket fasilitas lain secara terpadu di KEK (IMF dan OECD, 2018).

Di sisi lain, insentif pajak yang diberikan pemerintah dapat berdampak negatif apabila proses perancangan kebijakannya tidak dilakukan dengan

baik (Bratic, 2006; Brosio *et al.*, 2017). Menurut Bratic (2006), fasilitas dalam bentuk insentif pajak mempunyai beberapa karakteristik negatif. Oleh karena itu pemerintah sangat perlu memastikan agar insentif pajak yang digulirkan dapat memberikan hasil positif yang maksimal. Pada saat yang bersamaan, potensi risiko kerugian fiskal sedapat mungkin harus dihindari.

B. Studi Kebijakan Insentif Pajak di Indonesia

Berbagai kajian tentang insentif pajak di Indonesia telah banyak dilakukan oleh para peneliti. Namun sebagian besar dari penelitian tersebut membahas tentang dampak dan efektivitas insentif pajak tertentu. Tidak atau belum ditemukan penelitian yang membahas tentang bagaimana desain dan rancangan kebijakan insentif pajak sebagai dasar pembuatan kebijakan insentif pajak yang efektif di masa depan. Dalam studi pustaka ini akan dibahas beberapa penelitian sebelumnya yang pernah dilakukan sehubungan dengan insentif pajak di Indonesia. Literatur yang ditampilkan di sini hanya yang dianggap paling relevan dengan tujuan penulisan kajian ini.

Hamijaya (2015) melakukan studi tentang pengaruh insentif pajak dan nonpajak terhadap manajemen laba pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI). Penelitian ini menganalisis tentang pengaruh kebijakan penurunan tarif PPh Badan terhadap perusahaan dalam mengendalikan laba. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2008-2010. Metode penelitian yang digunakan adalah kuantitatif dengan alat uji yang digunakan yaitu regresi berganda dan uji beda independent t-test. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kebijakan penurunan tarif Pajak Penghasilan (PPh) Badan direspon oleh perusahaan dengan melakukan manajemen laba pada tahun sebelum terjadi penurunan tarif PPh (Hamijaya, 2015). Artinya, menurut Hamijaya, insentif pajak yang diberikan pemerintah berupa pengurangan tarif PPh Badan memiliki pengaruh terhadap perilaku *business players* dalam mengendalikan transaksi dalam perusahaannya. Hasil penelitian tersebut juga menunjukkan bahwa insentif berupa penurunan tarif PPh Badan pajak memotivasi perusahaan untuk berupaya melakukan pembayaran pajak seminimal mungkin melalui manajemen laba dengan cara melaporkan laba yang lebih rendah daripada yang seharusnya. Di sisi lain, laba yang lebih tinggi akan dilaporkan pada saat kebijakan penurunan tarif PPh efektif diberlakukan. Dalam hal ini telah terjadi *profit shifting*, yaitu perusahaan melakukan upaya sedemikian rupa untuk mengalihkan laba yang diperolehnya pada saat berlakunya regulasi tentang penurunan tarif (Hamijaya, 2015). Penelitian dengan hasil temuan yang senada namun lebih mutakhir dilakukan oleh Ayu (2019). Ayu melakukan penelitian yang bertujuan untuk menguji faktor-faktor yang berpotensi memengaruhi tindakan manajemen laba perusahaan. Sampel yang digunakan adalah 97 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dalam kurun waktu 2013-2017. Menggunakan metode *descriptive statistic* dan *Generalized Method of Moments*, hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa perubahan beban pajak memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perusahaan untuk mengendalikan laba perusahaannya. Artinya, manajemen akan melakukan

pengendalian transaksi demi meminimalkan pembayaran pajaknya dengan cara menurunkan atau menaikkan laba perusahaan dalam laporan keuangannya. Hasil-hasil penelitian lainnya juga menunjukkan kesamaan *trend* bahwa perusahaan cenderung melakukan pengalihan laba (*tax shifting*) pada tahun sebelum terjadi penurunan tarif PPh ke tahun setelah terjadi penurunan tarif PPh (misalnya Isman, 2012; Lim, 2013; Pradana, 2014; Wijaya dan Martani, 2011).

C. Proses Kebijakan dan Keberhasilan Kebijakan

Pada bagian ini dijelaskan tinjauan pustaka mengenai teori proses kebijakan untuk mendiskusikan proses yang terjadi dalam pembuatan kebijakan. Perdebatan akademis yang terjadi dieksplorasi untuk mendapatkan gambaran secara umum tentang berbagai kebijakan dalam konteks sistem politik yang berbeda-beda. Pada bagian ini juga dijelaskan pentingnya peranan para pemangku kepentingan (*stakeholders*) dalam proses kebijakan untuk memahami bagaimana formulasi kebijakan yang efektif seharusnya berjalan.

Terdapat tiga teori proses kebijakan utama yang penulis anggap paling relevan dalam konteks pengambilan kebijakan di Indonesia. Pertama teori siklus kebijakan (*the policy cycle approach*), kedua *the multiple streams framework (MSF)*, dan ketiga *the advocacy coalition framework (ACF)*. Ketiga teori tersebut akan dibahas dengan penekanan kepada interaksi antara *stakeholder* dan pemerintah seperti terjadinya konflik kepentingan, tujuan, dan perilaku.

1. Teori Siklus Kebijakan (*Policy Cycle*)

Teori siklus kebijakan adalah model proses pengambilan kebijakan melalui sebuah tahapan logis yang berurutan (Howlett *et al.*, 2017). Menurut Howlett *et al.*, teori siklus kebijakan adalah model teori proses kebijakan yang pertama kali digunakan dalam analisis kebijakan publik. Dalam studinya, Howlett *et al.* mengatakan bahwa teori siklus kebijakan bertujuan untuk menyederhanakan proses pembuatan kebijakan yang kompleks dengan menerapkan prinsip *cyclical framework*.

Para analis kebijakan menggunakan model yang berbeda-beda untuk menjelaskan siklus kebijakan. Setiap model menggunakan nama, interpretasi, dan urutan tahapan yang berbeda-beda. Namun, secara umum dapat dikatakan bahwa terdapat lima tahapan utama yang telah diidentifikasi oleh para analis kebijakan, yaitu: *agenda setting*, formulasi kebijakan, pengambilan keputusan, implementasi kebijakan, dan evaluasi kebijakan (Buonanno dan Nugent, 2013; Howlett *et al.*, 2017; Weible dan Sabatier, 2017).

Tahapan-tahapan dalam siklus kebijakan telah digunakan secara umum untuk menganalisis proses kebijakan di berbagai negara. Howlett *et al.* (2017) mengatakan bahwa teori siklus kebijakan adalah sebuah *conceptual framework* yang telah paling lama digunakan untuk menganalisis proses pembuatan kebijakan. Mereka berargumentasi bahwa bertahannya teori tersebut disebabkan para analis kebijakan lebih suka menggunakan pendekatan yang logis dalam pembuatan kebijakan dari mulai identifikasi masalah sampai evaluasi kebijakan. Pandangan tersebut

diperkuat oleh Buonanno dan Nugent (2013) yang mengatakan bahwa teori tersebut mampu memecah proses kebijakan yang rumit, dan mengidentifikasi aktivitas pembuatan kebijakan yang berbeda. Althaus *et al.* (2018) juga menggunakan pendekatan siklus kebijakan dalam menjelaskan proses pembuatan kebijakan yang berlangsung di Australia. Dalam bukunya: *The Australian Policy Handbook*, Althaus *et al.* mengatakan bahwa siklus kebijakan mampu menjelaskan aliran ide dan sumber daya dalam proses kebijakan dan tidak berhenti dalam sebuah keputusan, tapi berlanjut ke implementasi dan evaluasi.

Meskipun teori siklus kebijakan telah umum digunakan sebagai standar normatif dalam menganalisis proses kebijakan, pendekatan tersebut mendapatkan banyak kritikan dari banyak peneliti. Salah satu kritikan yang utama adalah adanya asumsi bahwa proses pembuatan kebijakan adalah berurutan dan rasional. Dalam praktik, formulasi kebijakan adalah sebuah proses yang kompleks dan politis. Menurut Jann dan Wegrich (2007), para pembuat kebijakan membuat keputusan lebih sebagai respon terhadap konflik politik daripada mengarah kepada solusi yang optimal. Interaksi yang terjadi di antara pembuat kebijakan, *stakeholders*, dan institusi dalam prosesnya berkontribusi dalam menentukan arah keputusan yang diambil. Jann dan Wegrich (2007) berpandangan bahwa dalam kehidupan nyata, sangat jarang ditemukan bahwa proses pembuatan kebijakan memiliki siklus yang jelas dan teratur dari awal sampai akhir. Kebijakan selalu mengalami revidi, modifikasi, adaptasi, bahkan terkadang dihentikan.

Berbagai alternatif pendekatan bermunculan untuk memahami kompleksitas pembuatan kebijakan. Beberapa teori proses kebijakan telah digunakan untuk merespon kritik yang dialamatkan kepada model siklus kebijakan. Dua pendekatan utama yang memberikan penekanan kepada interaksi antar-*stakeholder* adalah *multiple stream framework* dan *advocacy coalition framework*. Kedua teori tersebut akan dibahas di bawah ini karena dianggap paling relevan dengan kajian ini.

2. The Multiple Streams Framework

The Multiple Streams Framework (MSF) pertama kali dikembangkan oleh James Kingdon dalam bukunya: *Agendas, Alternatives, and Public Policies* (1984). Kingdon menjelaskan dan mengagas sebuah instrumen untuk menganalisis kebijakan berdasarkan proses sistem politik yang terjadi di Amerika Serikat. Kingdon memunculkan model MSF sebagai respon terhadap kritik siklus kebijakan yang menjelaskan proses kebijakan dengan model sekuensial. Dalam konteks kekinian, permasalahan berkembang sangat kompleks, menciptakan tensi antara para ahli dan pembuat kebijakan (Herweg *et al.*, 2018).

MSF mendefinisikan model berdasarkan tiga tahapan proses dalam pembuatan kebijakan: *problems* (masalah), *policies* (kebijakan), dan *politics* (politik). Ketiga aspek tersebut masing-masing melibatkan *stakeholder* yang berbeda dan independen. Independensi dari masing-masing tahapan merupakan asumsi dasar dari pendekatan MSF. Sebagaimana yang dijelaskan Kingdon, ketiga aspek dalam tahapan kebijakan berlangsung secara independent tanpa terkait satu dengan yang

lain. Ketiga aspek dalam MSF akan dijelaskan berikut ini.

a. Tahap Permasalahan (*problem stream*)

Aspek permasalahan adalah persepsi publik tentang adanya sebuah masalah yang harus dicarikan pemecahannya melalui kebijakan pemerintah (Beland dan Howlett, 2016). Jadi, masalah terdiri dari elemen persepsi dan interpretasi, karena situasi dan kondisi sosial budaya yang ada di masyarakat berbeda satu dengan yang lain (Kingdon, 2011). Sebagai contoh, subsidi BBM telah menjadi perdebatan yang berkelanjutan. Dalam perspektif sosial, subsidi tersebut dapat diterima karena masyarakat dapat membeli BBM dengan harga murah. Namun, dalam perspektif ekonomi, subsidi tidak mendorong masyarakat untuk memakai BBM secara efisien, dan tentunya besaran subsidi menjadi beban bagi APBN. Dari sisi lingkungan, subsidi BBM dapat menjadi masalah karena menghambat kebijakan pengembangan penggunaan energi terbarukan.

Meskipun demikian, tidak setiap persepsi masyarakat dapat menarik perhatian pemerintah. Herweg *et al.* (2018) menjelaskan, terdapat beberapa kondisi yang dapat membawa permasalahan ke dalam agenda pemerintah, yaitu: indikator, kejadian khusus, dan *feedback*. Menurut Herweg *et al.*, banyak indikator yang dapat menjadi sumber informasi bagi pemerintah tentang situasi tertentu, seperti: statistik kecelakaan lalu lintas, kriminalitas, tingkat pengangguran, dan keseimbangan anggaran pemerintah. Indikator-indikator tersebut dapat menjadi *problem* apabila pemangku kepentingan mengangkatnya sebagai masalah.

Dalam MSF, penting untuk dipahami bahwa pemerintah tidak dapat memperhatikan setiap permasalahan yang dimunculkan oleh publik karena keterbatasan waktu dan sumber daya (Herweg *et al.*, 2015; Kingdon, 2011). Dalam situasi seperti ini, *framing* isu untuk menarik perhatian pemerintah menjadi signifikan. Oleh karena itu, peranan *stakeholder* dalam tahap ini menjadi relevan karena mereka dapat membawa bingkai permasalahan dengan cara tertentu ke dalam agenda pemerintah. Knaggard (2015) menyebut pihak-pihak yang melakukan *framing* sebuah situasi dan menjadikannya sebagai masalah ke dalam tahap proses kebijakan sebagai *problem broker*. *Problem broker* Knaggard ialah aktor yang membuat sebuah situasi menjadi masalah.

b. Tahap kebijakan (*policy stream*)

Setelah masalah teridentifikasi dan masuk ke dalam agenda pemerintah, pembuat kebijakan melanjutkan ke tahap berikutnya, yaitu tahap identifikasi pilihan kebijakan (*policy stream*). Di dalam kluster kebijakan, para pembuat kebijakan (*policy communities*) mendiskusikan dan menentukan pilihan kebijakan yang dianggap terbaik. Pembuat kebijakan adalah aktor yang dapat terdiri atas para ahli kebijakan, analis, birokrat, akademisi, konsultan, dan peneliti yang menganalisis masalah dan memberikan rekomendasi kebijakan (Herweg *et al.* 2018).

Anggota dari *policy communities* adalah para pemangku

kepentingan kunci dalam tahapan ini yang memiliki peranan penting dalam formulasi kebijakan setelah berhasil membawa permasalahan ke dalam agenda kebijakan pemerintah. Anggota tersebut membahas berbagai pilihan solusi sampai mendapatkan pilihan-pilihan kebijakan. Kingdon (2011) menjelaskan kriteria yang digunakan untuk menuju kepada pilihan kebijakan yaitu: kelayakan teknis, akseptabilitas nilai kebijakan, penerimaan publik, dan kelayakan finansial. Menurut Kingdon, apabila para ahli kebijakan meragukan efektivitas pelaksanaan kebijakan, atau bertolak belakang dengan *value* anggota komunitas, atau diperkirakan akan menemui perlawanan politik, atau akan memakan biaya yang sangat besar.

c. Tahap politik (*political stream*)

Tahap terakhir dari MSF adalah proses politik yang terdiri dari faktor-faktor yang memengaruhi dinamika politik selama proses pembuatan kebijakan. Misalnya, pergantian anggota parlemen atau menteri, advokasi dari kelompok tertentu atau partai politik, dan pergantian pemerintahan (Zahariadis, 2014). Apabila dalam kluster kebijakan argumentasi didominasi oleh interaksi dan diskusi, maka dalam kluster politik yang terjadi adalah lobi-lobi dan *bargaining*, karena dalam tahap ini dilakukan *assessment* terhadap alternatif kebijakan. Kingdon mengidentifikasi tiga aktor utama yang berperan dalam tahap politik, yaitu: *national mood*, kepentingan kelompok, dan pemerintah (Herweg *et al.*, 2018).

Walaupun teori MSF telah banyak digunakan di banyak negara dan area kebijakan, teori tersebut tak terlepas dari kritik. Teori MSF banyak dikritik karena mendasarkan pada kasus kebijakan yang terjadi di Amerika Serikat. Masalahnya adalah apakah pendekatan tersebut dapat diaplikasikan di tempat lain yang memiliki sistem politik yang berbeda. Oleh karena itu Knaggard (2015) menggagas istilah *policy broker* sebagai pembawa masalah untuk dijadikan agenda oleh pemerintah. Meskipun demikian, *policy broker* hanya berperan di *problem stream*, tanpa menawarkan solusi atau alternatif kebijakan yang dapat dijadikan keputusan.

3. The Advocacy Coalition Framework

The Advocacy Coalition Framework (ACF) merupakan sebuah alternatif dari siklus kebijakan untuk proses pembuatan kebijakan, di samping MSF yang telah diuraikan di atas. ACF adalah sebuah teori proses kebijakan yang menekankan kepada peranan pelaku pembuat kebijakan kunci yang memiliki ideologi dan pandangan yang sama kemudian berkoalisi untuk memengaruhi keputusan. Menurut Weible dan Sabatier (2017), teori siklus kebijakan dikritik karena tidak menjelaskan apa yang memengaruhi kejadian-kejadian dalam setiap tahap dan bagaimana para aktor berinteraksi. ACF adalah sebuah *framework* yang dikembangkan untuk menganalisis permasalahan yang kompleks, melibatkan konflik kepentingan, pertentangan teknis, dan *multi-stakeholder* dari berbagai level pemerintahan dan non-pemerintahan (Weible *et al.*, 2016).

III. METODE PENELITIAN

A. Jenis Penelitian

Jenis penelitian dalam kajian akademis ini adalah penelitian kualitatif dengan menggunakan metodologi *grounded theory* untuk menjawab pertanyaan penelitian. *Grounded theory* memberikan analisis mendalam tentang fenomena sosial yang terjadi berdasarkan dialog dengan partisipan untuk memperoleh data dan informasi dari pengalaman mereka (Charmaz, 2014; Francis, Chapman dan Whitehead, 2016). *Grounded theory* merupakan metodologi penelitian yang mendapatkan hasil penelitian dari data di lapangan, dengan menepikan (*grounded*) teori-teori yang sudah ada. Tujuan dari penggunaan metodologi tersebut adalah untuk menemukan konsep, teori, atau penemuan baru dalam penelitian yang dilakukan (*novelty*). Dengan demikian, tujuan penelitian tersebut bukan bermaksud untuk menguji teori atau hasil penelitian yang sudah ada. *Grounded theory method* dipilih untuk diterapkan dalam penelitian ini dengan argumentasi karena metodologi tersebut memungkinkan dan memberikan ruang yang luas bagi peneliti untuk mengeksplorasi perspektif tentang proses pembuatan kebijakan insentif pajak di Indonesia. Proses kebijakan yang kompleks dapat digali dengan lebih dalam melalui metode tersebut sehingga dapat diketahui secara mendalam informasi tantangan politik, ekonomi, dan institusional dalam proses pembuatan kebijakan. Informasi yang mendalam dan komprehensif tersebut akan menghasilkan temuan penelitian yang belum didapatkan dari hasil penelitian-penelitian sebelumnya.

B. Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah data primer berupa hasil wawancara mendalam terhadap 9 orang partisipan yang berasal dari unsur pembuat kebijakan dan 2 partisipan dari unsur profesional yang ahli di bidang kebijakan insentif perpajakan. Perspektif para pelaku pembuat kebijakan kemudian dieksplorasi dengan melibatkan kompleksitas politik, ekonomi, dan tantangan institusional. Pemahaman tentang kompleksitas pembuatan kebijakan kemudian dianalisis untuk mendapatkan hasil yang dapat menjawab pertanyaan penelitian. Data pendukung lainnya adalah data berupa rekaman hasil wawancara, notula rapat, disposisi surat kedinasan, dan hasil pengamatan langsung di lapangan.

C. Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan metode sebagai berikut:

1. Wawancara Mendalam (*In-depth Interview*)

Wawancara mendalam dilakukan terhadap unsur pembuat kebijakan yang kesemuanya berjumlah 9 (sembilan) orang dan merupakan pegawai Badan Kebijakan Fiskal (BKF). Partisipan tersebut dipilih karena proses pembuatan kebijakan pemberian insentif fiskal sebagian besar dilakukan di BKF dan dalam hal ini BKF juga berperan sentral sebagai pengambil keputusan. Dengan demikian, diharapkan tujuan untuk mengetahui proses kebijakan yang selama ini berlaku dapat dicapai.

2. *Focus Group Discussion (FGD)*

FGD dilakukan untuk mendapatkan perspektif dari berbagai pihak tentang bagaimana merancang sebuah kebijakan insentif perpajakan yang efektif dan berkelanjutan. Dalam proses penelitian ini dilakukan dua kali FGD dengan mengundang nara sumber yang ahli di bidang perpajakan, khususnya terkait dengan insentif perpajakan. Diskusi terfokus yang dilaksanakan kemudian dianalisis untuk mendapatkan hasil penelitian yang lebih valid dan kredibel.

3. *Penelitian Lapangan (Field Research)*

Penelitian lapangan berupa peninjauan ke lokasi dan berdiskusi dengan pihak-pihak terkait untuk mendapatkan data yang dibutuhkan dalam proses analisis.

4. *Metode Analisis Data*

Data yang dikumpulkan dari hasil wawancara akan direkam kemudian ditranskripsikan. Setelah proses transkripsi selesai, data mentah dari hasil interview akan dilakukan analisis melalui proses *coding*. Melalui proses *coding* diharapkan akan ditemukan teori, konsep, atau kemunculan pengetahuan yang baru. Untuk membantu analisis data, penelitian ini menggunakan perangkat lunak NVIVO sebagai alat analisis. NVIVO digunakan untuk membantu analisis data karena cara penggunaannya yang mudah dan mampu membantu menganalisis data dengan efektif dan efisien. Ada tiga tahapan dalam proses *coding*, yaitu *open coding*, *axial coding*, dan *selective coding*.

Dalam tahapan *open coding*. Transkrip hasil interview harus diformat terlebih dahulu untuk dapat dilakukan analisis menggunakan NVIVO. Setelah diformat, teks-teks dalam format transkrip dimasukkan ke dalam NVIVO dan dianalisis dengan memberikan kode-kode tertentu. Pemberian kode-kode dilakukan baik kata-kata, kalimat, atau bahkan paragraf sesuai dengan relevansi dan pengetahuan yang dimiliki oleh peneliti. Dalam tahap ini, tujuan *open coding* adalah membangun kategori konsep awal dalam tahapan analisis.

Tahap operasional kedua dalam proses *coding* adalah *axial coding*. Pada tahapan ini, kategori-kategori yang muncul dalam *open coding* dieksaminasi dan diteliti relevansinya satu sama lain. Kemudian, kode-kode yang sama, mirip, atau seirama dikelompokkan menjadi satu. Tahapan ini bisa jadi menjadi proses tahapan yang paling penting karena dalam tahap inilah potensi kemungkinan kemunculan teori baru. Bahkan, beberapa peneliti menyebut tahapan *axial coding* ini sebagai tahap "*theoretical coding*". Setelah dilakukan pengelompokan ini, akan muncul konsep atau teori untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Tahap akhir dari proses *coding* adalah *selective coding*. Pada tahap tersebut, peneliti menggabungkan semua data pada kategori yang sama, dan kemudian menyeleksi data tersebut sesuai dengan klasifikasi yang spesifik di dalam kategori tersebut. Dari proses seleksi tersebut, akan muncul konsep atau teori yang digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian yang sudah ditetapkan.

IV. ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

A. Analisis

1. Proses Kebijakan Pemberian Insentif Pajak

Untuk menjawab pertanyaan penelitian pertama, pada bagian ini dijelaskan analisis data untuk mengetahui bagaimana proses pembuatan kebijakan pemberian insentif pajak yang telah dilakukan oleh Badan Kebijakan Fiskal. Berdasarkan hasil wawancara mendalam dengan responden, penelitian ini menemukan hasil-hasil yang signifikan terkait dengan proses kebijakan pemberian insentif pajak, yaitu sebagai berikut:

a. Inisiasi Kebijakan Pemberian Insentif Pajak

Dari hasil wawancara dengan responden, ditemukan bahwa pemberian insentif perpajakan di Kementerian Keuangan (dalam hal ini adalah BKF) dilakukan berdasarkan beberapa hal, yaitu:

1) *Trigger* pemberian insentif pajak adalah karena adanya usulan dari kementerian atau lembaga pembina sektor yang berkaitan.

Kementerian yang bertindak selaku pembina sektor mengajukan surat kepada Kepala BKF tentang permintaan insentif pajak yang akan diberikan kepada jenis usaha atau sektor tertentu (Kementerian yang paling banyak mengusulkan adalah Kementerian Perindustrian). Biasanya hal ini terkait dengan adanya calon investor untuk insentif PPh. Dalam konteks PPN, untuk kasus-kasus insentif PPN biasanya usulan juga karena adanya beban PPN yang terlalu berat. Menurut responden, Kementerian pembina sektor yang bersangkutan melayangkan surat permintaan kepada Kepala BKF karena dilatarbelakangi oleh usulan dari pengusaha.

2) Proses inisiasi kebijakan pemberian insentif pajak juga dilakukan dalam rangka melaksanakan keputusan lembaga hukum, yaitu keputusan hukum yang dikeluarkan oleh Mahkamah Agung atau Mahkamah Konstitusi.

Misalnya, pelaksanaan atas Putusan Mahkamah Agung atas gugatan Kamar Dagang dan Industri (KADIN) terhadap PP No. 31 Tahun 2007 tentang Barang-Barang Strategis yang Tidak Dikenakan PPN. Dalam gugatan tersebut, KADIN memohon kepada MA untuk melukan uji materiil terhadap ketentuan dalam peraturan pemerintah tersebut yang memasukkan barang hasil pertanian sebagai salah satu kelompok barang strategis yang dibebaskan dari pengenaan PPN. Dengan dikabulkannya permohonan KADIN atas gugatan tersebut, maka pasal yang menyatakan bahwa barang hasil pertanian dibebaskan atas pengenaan PPN menjadi tidak sah secara hukum dan dinyatakan tidak berlaku. Oleh karena itu, sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan keputusan MA tersebut, pemerintah menerbitkan Peraturan Pemerintah No. 81 Tahun 2015 tentang Impor dan/atau Penyerahan Barang Kena Pajak Tertentu yang Bersifat Strategis yang Dibebaskan dari Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai.

Selanjutnya, sebagai tindak lanjut dari pelaksanaan PP No. 81 Tahun 2015 tersebut, Menteri Keuangan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 89/PMK.010/2020 yang memberikan fasilitas mekanisme Dasar Pengenaan Pajak (DPP) nilai lain untuk

produk pertanian tertentu sebesar 1 persen. Contoh lain adalah pemberian insentif berupa pembebasan pengenaan PPN atas barang kebutuhan pokok melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.010/2020 tentang Kriteria dan/atau Rincian Barang Kebutuhan Pokok yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai. Peraturan Menteri Keuangan tersebut dikeluarkan dalam rangka melaksanakan putusan Mahkamah Agung Nomor 32/HUM/2018.

- 3) Insentif perpajakan bisa juga diberikan karena adanya perintah atau arahan dari pimpinan (*top-down approach*).

Salah seorang responden memberikan contoh proses pemberian fasilitas pembebasan pengenaan PPN atas gula konsumsi. Menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 99/PMK.010/2020 tentang Kriteria dan/atau Rincian Barang Kebutuhan Pokok yang Tidak Dikenai Pajak Pertambahan Nilai, gula konsumsi termasuk ke dalam salah satu jenis barang kebutuhan pokok yang tidak dikenai PPN (Pasal 2 ayat 1 huruf m). Menurut penjelasan dari salah seorang responden, gula konsumsi merupakan salah satu jenis barang kebutuhan pokok yang tidak dikenai PPN yang sebelumnya tidak ada dalam *negative list* Undang-undang PPN 2009 sebagaimana terdapat dalam penjelasan Pasal 4A ayat 2 huruf b.

Dimasukkannya gula konsumsi sebagai salah satu jenis barang kebutuhan pokok yang tidak dikenai PPN ke dalam PMK No. 99/PMK.010/2020 bukan semata-mata dalam rangka melaksanakan putusan Lembaga hukum seperti Mahkamah Agung atau Mahkamah Konstitusi, bukan pula karena usulan dari kementerian atau lembaga. Kebijakan tersebut dilakukan karena adanya perintah langsung dari presiden. Dari penjelasan responden diketahui bahwa Asosiasi Petani Tebu Rakyat Indonesia (APTRI) menemui Presiden Jokowi di Istana Negara dan mengeluhkan kondisi para petani tebu yang kalah bersaing dengan gula impor.

Menurut penjelasan responden, para petani tebu mengatakan bahwa industri pengolahan gula atau pabrik gula lebih memilih mengimpor *raw sugar* untuk diolah menjadi gula konsumsi dibandingkan dengan membeli tebu dari petani. Alasannya, biaya pemrosesan gula dengan mengimpor gula mentah lebih murah dibandingkan dengan memroses gula dengan bahan baku tebu dari petani. Harga pokok pemrosesan gula dengan impor *raw sugar* adalah sebesar Rp6.000 per kilogram, sedangkan harga pokok produksi gula dengan bahan baku tebu adalah Rp8.000-8.500 per kilogram. Sementara itu, Harga eceran Tertinggi (HET) untuk gula konsumsi telah ditentukan oleh pemerintah yaitu sebesar Rp12.500 per kilogram. Terdapat selisih harga pokok produksi sebesar Rp2.000-2.500 per kilogram yang sangat menguntungkan bagi pengusaha gula.

Di sisi lain, selisih biaya produksi tersebut menciptakan penderitaan bagi para petani tebu yang tidak laku karena kalah bersaing dengan gula impor. Dengan melihat kondisi tersebut, APTRI meminta kepada Presiden Jokowi untuk membebaskan PPN

terhadap gula konsumsi demi menolong kondisi yang tidak menguntungkan petani tebu tersebut. Dalam rangka mengakomodasi permintaan para petani tersebut, maka Presiden Jokowi memberikan arahan kepada Menteri Keuangan untuk membebaskan pengenaan PPN atas gula konsumsi.

Menurut penjelasan dari responden, sebagian besar kebijakan insentif pajak yang diberikan berasal dari usulan kementerian atau Lembaga pembina sektor yang bersangkutan. Misalnya, apabila insentif akan diberikan untuk sektor industri, maka yang mengusulkan adalah Kementerian Perindustrian. Sedangkan, apabila yang akan diberikan insentif adalah sektor terkait energi, maka yang mengusulkan adalah Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM). Namun usulan dari Kementerian sektoral bukanlah semata-mata inisiatif dari Kementerian yang bersangkutan. Usulan tersebut dilatarbelakangi karena adanya permintaan dari Asosiasi atau gabungan pengusaha sektor yang terkait karena adanya calon investor.

Calon investor tersebut tertarik untuk datang ke Indonesia karena hasil dari *roadshow* yang dilakukan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) sebagai *focal point* Indonesia untuk menarik investor dari luar negeri. Untuk menarik investasi ke Indonesia, maka yang ditawarkan kepada calon investor tersebut adalah pemberian fasilitas. Biasanya hal ini terkait dengan pemberian insentif PPh *tax holiday* atau *tax allowance*. Calon investor tersebut dijanjikan berbagai fasilitas asal bersedia untuk menanamkan modalnya ke Indonesia. Sayangnya, karena yang berbicara bukan ahli fasilitas, maka pemberian janji fasilitas pajak diberikan tanpa melihat apakah sektor yang akan diinvestasikan itu sudah masuk ke dalam Kelompok Baku Lapangan Usaha Indonesia (KBLI). Akibatnya, begitu calon investor datang ke Indonesia, Kementerian atau Lembaga sebagai pembina sektor mengusahakan atau mengusulkan pemberian insentif kepada Kementerian Keuangan. Sedangkan dalam konteks PPN, usulan biasanya terkait dengan beban PPN yang tidak bisa dikreditkan sehingga menjadi biaya yang memberatkan bagi pengusaha yang bersangkutan.

Sebagian besar pemberian insentif pajak karena triggernya dari usulan Kementerian atau pembina sektor (NS-01).

Menurut penjelasan dari responden, proses pemberian insentif pajak yang terjadi selama ini lebih bersifat responsif terhadap usulan. Belum atau tidak ada inisiatif dari dalam tentang *grand design* perencanaan kebijakan insentif yang dilakukan secara komprehensif. Misalnya, sektor apa yang layak diberikan, tujuan secara spesifik, atau target yang akan menerima benefit dari insentif pajak tersebut beserta pertimbangan *cost and benefit analysis*. Tidak adanya inisiatif dari dalam tersebut paling tidak disebabkan oleh dua hal:

Pertama, tugas pokok dan fungsi organisasi mengharuskan para pegawai melaksanakan pekerjaan yang bersifat simultan, dari mulai analisis permasalahan atau usulan kebijakan, perumusan

rekomendasi kebijakan, sampai dengan *drafting* atau penyusunan rancangan peraturan terkait dengan kebijakan yang diberikan. Proses dan beban pekerjaan seperti ini menyebabkan tidak cukupnya ruang dan waktu bagi para pegawai untuk berinisiatif karena terbatasnya kapasitas yang mereka miliki. Menurut responden, apabila sebagian tugas mereka dilakukan oleh unit lain, mungkin pemikiran inisiatif seperti yang diharapkan dapat dilakukan, misalnya penyusunan peraturan dilakukan oleh unit lain di luar PKPN.

Kedua, menurut responden, kebijakan pemberian insentif perpajakan adalah jenis kebijakan yang sarat dengan kepentingan pengusaha atau pembina sektor. Salah seorang responden menceritakan, dalam proses pengusulan kebijakan insentif pajak tertentu yang akan diberikan, kementerian terkait sebagai pembina sektor mengusulkan KBLI sebagai sektor yang diusulkan untuk diberikan insentif pajak. Namun sering dijumpai tidak ada argumentasi atau justifikasi yang diberikan oleh pembina sektor, mengapa KBLI sektor tersebut yang harus diberikan insentif. Inisiatif sebenarnya pernah dilakukan dalam hal melakukan kajian sektor-sektor yang perlu mendapatkan insentif, namun ketika terjadi benturan dengan institusi lain, dalam praktiknya inisiatif tersebut tidak dapat dilaksanakan. Tidak adanya inisiatif dari dalam juga disebabkan adanya kecurigaan dari pihak internal sendiri bahwa pegawai yang berinisiatif tersebut memiliki kepentingan tertentu sehubungan dengan inisiatif yang dilakukan.

Ketika ada inisiatif mendesain kebijakan, ada kecurigaan dari internal, anda punya kepentingan dan interest apa? Itu menjadi constraint terbesar (NS-03).

b. Peranan *business stakeholder* dalam proses pembuatan kebijakan

Hasil penelitian yang cukup penting untuk disampaikan adalah tentang bagaimana peranan dari para pelaku usaha dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan. Hal ini mengingat dalam proses formulasi kebijakan yang dilakukan, banyak melibatkan pemangku kepentingan yang memiliki kepentingan yang berbeda satu dengan yang lain. Para *stakeholder* yang terlibat berasal dari kalangan pemerintah maupun swasta. Dalam hal ini, sangat mungkin terjadi dalam proses pembuatan kebijakannya, terdapat pengaruh dari kepentingan pengusaha yang bertolak belakang dengan tujuan dari diberikannya insentif itu sendiri. Oleh karena itu, peneliti menganggap penting untuk mengungkap hasil penelitian terkait dengan isu tersebut. Berdasarkan hasil wawancara dengan responden (sebagaimana telah disebutkan sebelumnya), sebagian besar kebijakan insentif pajak yang diberikan berasal dari usulan kementerian atau lembaga pembina sektor yang bersangkutan. Sebenarnya, usulan tersebut juga bukan murni usulan dari kementerian atau lembaga tersebut. Latar belakang diusulkannya sektor atau KBLI sektor usaha tertentu adalah karena adanya usulan dari asosiasi atau gabungan pengusaha tertentu. Hal tersebut dilakukan biasanya karena adanya investor yang akan berinvestasi di sektor tertentu.

Dalam praktiknya, sering dijumpai kementerian atau pembina sektor mengusulkan KBLI tertentu agar dimasukkan dalam daftar yang diberikan insentif (*tax allowance*). Dalam mengusulkan KBLI yang diberikan insentif tersebut, kementerian atau pembina sektor tersebut tidak memberikan justifikasi yang valid mengapa jenis KBLI tersebut layak atau perlu didorong untuk diberikan insentif pajak. Ketika ditanyakan justifikasi atas diusulkannya KBLI tersebut, biasanya kementerian pembina sektor tersebut meminta kepada calon investor yang bersangkutan untuk membuat kajian kelayakan yang kemudian dijadikan sebagai justifikasi atas diberikannya insentif terhadap sektor tersebut. Jadi studi kelayakan bukan dibuat oleh Kementerian pembina sektor, melainkan oleh calon investor itu sendiri.

Praktik semacam ini tentunya sangat berpotensi terjadinya konflik kepentingan. Dapat dipastikan, karena studi tersebut dilakukan oleh pengusaha yang bersangkutan, maka hasil penelitian yang dihasilkan akan sangat dipengaruhi oleh *business interest* yang menjustifikasi usulan dimasukkannya KBLI calon investor tersebut untuk mendapat insentif pajak. Selanjutnya responden menuturkan, bahwa studi kelayakan semacam itu sebenarnya pernah juga dilakukan oleh BKF. BKF pernah melakukan kajian insentif pajak untuk mendorong industri *intermediate goods* sebagai substitusi impor. Hal ini dilatarbelakangi oleh kenyataan bahwa ekspor Indonesia masih didominasi oleh *raw materials* atau bahan baku mentah. Sedangkan, apabila yang diekspor adalah barang jadi, *input* yang digunakan masih barang impor. Kajian tersebut dilakukan untuk menutup celah atau gap yang terjadi sehingga *intermediate goods* dapat diproduksi dan diproses di dalam negeri. Hasil kajian merekomendasikan bahwa KBLI yang termasuk dalam industri *intermediate goods* perlu didorong dengan diberikan insentif pajak sebagai substitusi impor. Namun, ketika usulan tersebut berbenturan dengan kementerian lain, maka hasil kajian tersebut tidak dilaksanakan. Pembina sektor tetap bersikukuh mengusulkan KBLI calon investor yang tidak termasuk dalam hasil kajian.

Pembina sektor bersikukuh memasukkan KBLI calon investor untuk mendapatkan insentif.... (NS-01).

c. Transparansi dan akuntabilitas

1) Transparansi

Berdasarkan hasil wawancara dengan responden, terdapat isu dalam hal tata kelola pemerintahan yang perlu untuk mendapatkan perhatian. Temuan dalam penelitian ini hanya akan mengungkapkan dua prinsip utama dalam hal tata kelola, yaitu prinsip transparansi dan akuntabilitas. Kedua prinsip tersebut penulis anggap berkaitan langsung dengan proses kebijakan pemberian insentif pajak yang selama ini telah dilakukan.

Menurut keterangan responden, banyak produk kebijakan pemberian insentif pajak yang berasal dari arahan pimpinan. Dalam hal ini, beberapa responden mengakui bahwa terdapat aspek *good governance* yang tidak *clear*. Selanjutnya, responden menerangkan bahwa dalam melaksanakan arahan pimpinan, pada prosesnya para

pelaksana pembuat kebijakan terlalu percaya dalam menanggapi setiap informasi yang diterima. Selama ini, arahan dari pimpinan yang diterima tidak pernah didengar secara langsung, misalnya arahan dari presiden, atau arahan dari Menteri. Jalur informasi yang diterima hanya bersifat verbal dan tidak ada proses klarifikasi untuk memeriksa validitas informasi yang diterima.

Responden mengakui bahwa klarifikasi atas informasi yang bersifat arahan dari pimpinan dalam konteks pemberian insentif tidak dilakukan atau sulit dilakukan. Kesulitan untuk melakukan klarifikasi secara tertulis terhadap arahan pimpinan paling tidak disebabkan oleh dua hal. Pertama, tidak diberikannya akses dari institusi lain tentang informasi yang diperlukan terkait arahan pimpinan. Kedua, faktor kepercayaan dari bawahan kepada pimpinan menyebabkan tidak dilakukannya klarifikasi dan konfirmasi lebih lanjut. Di samping itu, faktor loyalitas kepada pimpinan menyebabkan posisi pelaksana pembuat kebijakan di bawahnya cenderung melaksanakan perintah pimpinan tanpa diiringi dengan pertimbangan apakah kebijakan yang akan dihasilkan dapat dipertanggungjawabkan. Walhasil, analisis dan kajian yang dilakukan bertujuan untuk melakukan justifikasi sesuai dengan arahan pimpinan.

Hasil penelitian tersebut mengindikasikan masih perlunya peningkatan transparansi dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif pajak di Badan Kebijakan Fiskal. Perbaikan aspek transparansi sangat penting karena merupakan prinsip utama dari asas-asas umum tata kelola pemerintahan yang baik. Yang tidak kalah penting, lemahnya transparansi menimbulkan risiko kesalahan dalam penerimaan dan Analisa atas informasi. Akibatnya, proses yang dilakukan menghasilkan kebijakan yang tidak sesuai dengan tujuan yang telah ditetapkan (responden memberikan contoh beberapa jenis kebijakan insentif pajak yang melenceng dari tujuan awal pembuatan, namun peneliti tidak dapat mengungkapkan ke dalam hasil kajian ini karena pertimbangan kode etik penelitian).

Klarifikasi dan konfirmasi informasi tidak dilakukan (NS-04).

Arahan dari pimpinan tidak benar-benar kami dengar langsung (NS-02)

2) Akuntabilitas

Lemahnya transparansi seperti penjelasan di atas berkaitan erat dengan akuntabilitas proses penyelenggaraan pemerintahan. Sebab, keakuratan informasi yang diterima sangat menentukan kualitas proses kebijakan yang berjalan dan pilihan kebijakan yang diambil oleh pengambil keputusan. Kesalahan analisis dalam proses pembuatan akibat informasi yang salah, tentunya akan menghasilkan kebijakan yang tidak dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya.

Kelemahan transparansi yang berimbas kepada lemahnya akuntabilitas dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif pajak adalah tidak adanya *Standard Operational Procedures (SOP)* yang dapat dijadikan petunjuk dalam proses formulasi kebijakan.

Menurut keterangan dari responden, selama ini proses dan analisis kebijakan dilakukan berdasarkan pengetahuan yang dimiliki oleh masing-masing pegawai yang bersangkutan. Peneliti juga tidak dapat menemukan peraturan atau dokumen yang dapat dijadikan rujukan tentang SOP yang dijadikan standard dan petunjuk operasional dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif pajak di BKF.

Tidak adanya SOP yang tertuang dalam peraturan legal sebagai payung hukum menyebabkan pembuat kebijakan tidak memiliki petunjuk yang jelas mengenai proses bisnis pembuatan kebijakan dari awal sampai akhir. Tidak adanya SOP juga menyebabkan para pelaksana pembuat kebijakan di level teknis tidak mendapat perlindungan secara hukum tentang pertanggungjawaban yang dibebankan apabila terjadi pelanggaran terhadap aturan legal formal. Adanya SOP dapat meminimalkan risiko yang dihadapi apabila terjadi kesalahan teknis dan non teknis di lapangan, misalnya dalam proses *legal drafting*.

Berdasarkan keterangan dari responden, terhadap proses pembuatan kebijakan dari awal sampai akhir seharusnya memiliki SOP termasuk segala risiko yang mungkin timbul dari kebijakan yang dihasilkan. Namun, terdapat temuan yang cukup menarik bahwa tidak semua responden menanggapi positif dengan adanya SOP dalam proses analisis kebijakan. Keberadaan SOP justru dianggap bisa menghambat pekerjaan apabila harus benar-benar dilaksanakan. Hal ini dikarenakan, SOP dibuat dengan sejumlah asumsi ideal dengan aturan yang baku sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Responden khawatir SOP akan membelenggu cara kerja mereka karena cenderung kaku dan kurang fleksibel. Apabila proses kebijakan dilaksanakan sesuai dengan SOP yang ada, besar kemungkinan akan sering berbenturan dengan kondisi praktis yang kompleks di lapangan, baik di lingkungan internal Kementerian Keuangan maupun di luar Kementerian Keuangan. Sebagai contoh, responden mengatakan seandainya aturan yang ada dalam SOP telah dilaksanakan namun bertentangan dengan arahan pimpinan. Benturan antara SOP dan arahan pimpinan yang berbeda menyebabkan pelaksana di bawahnya berada dalam posisi yang sulit. Dalam hal ini, responden mengatakan, sebagai analis kebijakan, mereka tidak diperbolehkan untuk melawan pimpinan, mereka hanya diperbolehkan memberikan pandangan kepada pimpinan.

Bagaimanapun, dalam proses formulasi kebijakan perlu dibuat SOP sebagai payung hukum untuk melindungi pegawai yang terlibat dalam proses pembuatan kebijakan. Adanya SOP akan mengurangi risiko yang dihadapi oleh para pegawai secara hukum dan mengurangi terjadinya kesalahan teknis dan non-teknis. Namun, perlu juga mempertimbangkan ruang yang menyediakan fleksibilitas bagi pelaksana teknis bila menghadapi benturan kepentingan antar *stakeholder*.

Sampai sekarang belum ada SOP, hanya wacana dari dulu (NS-02)
SOP bagus, tapi juga dapat membelenggu pekerjaan kita (NS-05).

2. Karakteristik kebijakan insentif yang efektif

a. Analisis dokumen rujukan

Selain melakukan analisis terhadap hasil wawancara mendalam dengan responden, penulis juga melakukan triangulasi dengan menganalisis dokumen yang digunakan sebagai rujukan dengan metode *content analysis*. Triangulasi adalah sebuah teknik dalam penelitian yang menggunakan beberapa metode penelitian atau teknik analisis data. Tujuannya adalah untuk meningkatkan validitas dan kredibilitas hasil penelitian serta mengurangi adanya bias yang mungkin timbul. Dalam kajian ini, triangulasi dilakukan dengan mengkombinasikan hasil analisis wawancara dan analisis dokumen yang relevan. Metode tersebut terutama penting untuk dapat menjelaskan kriteria atau indikator bagaimana mendesain sebuah kebijakan pemberian insentif pajak yang efektif.

Dokumen yang menjadi bahan analisis data dalam kajian ini terdiri dari: RPJMN 2020-2024, Rencana Strategis Kementerian Keuangan 2020-2024, Rencana Strategis Badan Kebijakan Fiskal 2020-2024, dan Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak 2020-2024. Dari hasil analisis terhadap dokumen-dokumen dimaksud, dapat dijelaskan hasil dari penelitian sebagai berikut:

b. Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJMN) 2020-2024

RPJMN 2020-2024 merupakan tahapan krusial dalam Rencana Pembangunan Jangka Panjang Nasional (RPJPN) 2005-2025, karena keberhasilannya akan sangat berpengaruh terhadap pencapaian target pembangunan RPJPN. Pada periode ini, Indonesia diproyeksikan menjadi negara berpenghasilan menengah atas dengan tingkat pendapatan per kapita yang meningkat, didukung oleh infrastruktur, kualitas SDM, layanan publik, dan kesejahteraan masyarakat yang lebih baik.

Dokumen RPJMN 2020-2024 menetapkan sasaran pembangunan jangka menengah untuk mewujudkan masyarakat Indonesia yang mandiri, maju, adil, dan makmur. Hal ini dilakukan melalui percepatan pembangunan di berbagai sektor, berfokus pada penguatan struktur ekonomi berbasis keunggulan kompetitif wilayah dengan dukungan sumber daya manusia yang unggul. RPJMN 2020-2024 memiliki posisi strategis dalam membangun fondasi menuju Indonesia maju pada tahun 2045. Dengan status Indonesia sebagai negara *upper-middle income* dengan pendapatan per kapita sekitar USD4.546 pada awal periode, targetnya adalah meningkatkan pendapatan per kapita menjadi USD6.305 dalam lima tahun ke depan melalui pertumbuhan ekonomi rata-rata 5,7% hingga 6% per tahun. Untuk mencapainya, fokus pembangunan mencakup transformasi ekonomi melalui infrastruktur, sumber daya manusia, layanan publik, dan peningkatan kesejahteraan. Namun, beberapa tantangan harus diatasi, termasuk pertumbuhan ekonomi yang stagnan di sekitar 5% selama empat tahun terakhir. Berdasarkan studi Bappenas 2018, penyebab stagnasi meliputi regulasi

yang membatasi bisnis, kualitas institusi yang rendah, SDM yang belum optimal, rendahnya penerimaan pajak, dan infrastruktur yang perlu ditingkatkan, khususnya konektivitas.

Rendahnya penerimaan pajak menjadi kendala utama dalam mendorong pertumbuhan ekonomi. Di era revolusi industri 4.0, perkembangan teknologi digital dan otomatisasi memberikan peluang sekaligus tantangan bagi ekonomi Indonesia. Misalnya, aktivitas ekonomi berbasis online belum sepenuhnya termonitor untuk optimalisasi penerimaan negara. Dari sisi penguatan permintaan domestik, investasi diproyeksikan tumbuh 6,6-7% per tahun, didorong oleh deregulasi investasi, harmonisasi regulasi, dan perbaikan peringkat Ease of Doing Business (EoDB) dari posisi 73 di tahun 2019 menjadi peringkat 40 pada 2024. Investasi publik, termasuk oleh BUMN, juga akan difokuskan pada pembangunan infrastruktur. Pemerintah menargetkan rasio pendapatan negara terhadap PDB meningkat menjadi 12,9-14,6% pada 2024, dengan rasio perpajakan sebesar 10,7-12,3%. Hal ini dilakukan melalui pembaruan sistem administrasi perpajakan, perluasan basis pajak, dan reformasi kebijakan cukai. Selain itu, kebijakan perpajakan juga difokuskan untuk mendukung investasi dengan pemberian insentif fiskal.

RPJMN 2020-2024 berupaya mewujudkan masyarakat yang mandiri, maju, adil, dan makmur melalui pembangunan yang tepat sasaran, efisien, dan konsisten dengan kebijakan nasional. Namun, terbatasnya ruang fiskal dan kapasitas pendanaan menjadi hambatan utama dalam mencapai sasaran tersebut. Untuk meningkatkan kapasitas fiskal, diperlukan reformasi perpajakan yang mencakup pembaruan sistem administrasi, optimalisasi penerimaan, dan penyediaan insentif fiskal bagi dunia usaha. Reformasi juga mencakup omnibus law yang menyederhanakan regulasi perpajakan guna meningkatkan kemudahan berusaha. Transformasi ekonomi akan difokuskan pada peningkatan investasi di sektor riil dengan kebijakan yang mendukung nilai tambah ekonomi dan penciptaan lapangan kerja. Pemerintah akan memprioritaskan transformasi ekonomi melalui investasi dan kebijakan perpajakan yang seimbang, antara optimalisasi penerimaan dan pemberian insentif untuk mendukung iklim usaha dan daya saing ekonomi.

c. Rencana strategis Kementerian Keuangan 2020-2024

Rencana Strategis (Renstra) Kementerian Keuangan 2020-2024 adalah dokumen perencanaan jangka menengah yang memandu kegiatan di lingkungan Kementerian Keuangan. Dokumen ini merinci visi, misi, dan program prioritas presiden serta wakil presiden untuk periode pemerintahan 2020-2024. Selain itu, Renstra berperan sebagai pedoman dalam pengambilan kebijakan strategis pada tingkat menengah. Penyusunan Renstra Kementerian Keuangan 2020-2024 mengacu pada Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional (RPJMN) 2020-2024 yang ditetapkan melalui Peraturan Presiden Nomor 18 Tahun 2020.

Pada tahun 2020, dunia dihadapkan pada pandemi Covid-19, yang

memengaruhi perlambatan ekonomi global, termasuk di Indonesia. Dampaknya terhadap perekonomian diperkirakan akan berlangsung selama beberapa tahun. Oleh sebab itu, Renstra Kementerian Keuangan mencantumkan strategi khusus untuk merespons dampak pandemi terhadap pengelolaan fiskal dan ekonomi, serta langkah-langkah pemulihan ekonomi nasional hingga tahun 2024.

Dalam Agenda Pembangunan 1 RPJMN 2020-2024, Kementerian Keuangan diamanatkan untuk mendukung kebijakan pembangunan nasional, di antaranya:

- 1) Meningkatkan akses dan pemanfaatan energi baru terbarukan (EBT).
- 2) Memperkuat kewirausahaan, UMKM, dan koperasi.
- 3) Mendorong nilai tambah ekonomi, lapangan kerja, investasi di sektor riil, serta industrialisasi.
- 4) Meningkatkan ekspor dengan nilai tambah tinggi dan penggunaan Tingkat Komponen Dalam Negeri (TKDN).
- 5) Memperkuat pilar pertumbuhan dan daya saing ekonomi.

Untuk mendukung kebijakan tersebut, Kementerian Keuangan menerapkan sejumlah strategi kebijakan fiskal, seperti:

- 1) Memberikan insentif fiskal bagi industri energi terbarukan.
- 2) Mendukung wirausaha melalui insentif fiskal yang berorientasi ekspor dan mendorong penciptaan usaha baru.
- 3) Memfasilitasi kemudahan usaha dan investasi dengan pemberian insentif pajak dan bea masuk.
- 4) Memberikan insentif bahan baku untuk mendukung ekspor bernilai tambah tinggi melalui fasilitas KITE.
- 5) Mendorong penelitian dan inovasi melalui insentif fiskal.

Kebijakan perpajakan yang disusun mencakup dua tujuan utama:

- 1) Pengelolaan fiskal yang sehat dan berkelanjutan:
 - a) Mengembangkan kebijakan fiskal yang ekspansif tetapi konsolidatif.
 - b) Memberikan insentif untuk pemulihan ekonomi akibat Covid-19.
 - c) Mengembangkan instrumen fiskal yang mendukung keberlanjutan lingkungan.
 - d) Meningkatkan investasi dan ekspor melalui insentif fiskal.
- 2) Optimalisasi penerimaan negara:
 - a) Memperluas basis pajak, bea, cukai, dan penerimaan negara bukan pajak (PNBP).
 - b) Mengoptimalkan pajak dari transaksi digital melalui Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (PMSE).
 - c) Memodernisasi administrasi perpajakan, kepabeanan, cukai, dan PNBP.
 - d) Meningkatkan kepatuhan pajak dengan pendekatan berbasis segmentasi dan wilayah.

Indikator kinerja yang ditetapkan dalam Renstra, seperti rasio defisit terhadap PDB dan indeks efektivitas kebijakan fiskal, menjadi tolok ukur keberhasilan Kementerian Keuangan. Sebagai contoh, indeks efektivitas kebijakan fiskal ditargetkan mencapai skor minimal 75 setiap tahun. Hal ini mengharuskan setiap kebijakan diukur

efektivitasnya sesuai standar tersebut. Pengukuran ini menjadi bagian dari indikator kinerja institusi di lingkungan Kementerian Keuangan.

d. Rencana Strategis Badan Kebijakan Fiskal (Renstra BKF) 2020-2024

Renstra BKF 2020-2024 merupakan penjabaran dari Renstra Kementerian Keuangan 2020-2024. Dokumen ini menguraikan strategi kebijakan fiskal dan sektor keuangan selama 5 tahun ke depan untuk mencapai pengelolaan fiskal yang sehat dan berkelanjutan. Selain itu, kebijakan ekonomi dan keuangan internasional juga dibahas guna mendukung pembangunan nasional, meningkatkan produktivitas serta daya saing ekonomi, dan memperkuat diplomasi kerja sama internasional.

1) Penurunan Rasio Perpajakan

Renstra BKF 2020-2024 menyoroti tren penurunan rasio perpajakan terhadap PDB selama beberapa tahun terakhir. Pada periode 2015-2019, rasio ini turun dari 10,78% pada 2015 menjadi 9,76% pada 2019. Rata-rata, rasio perpajakan Indonesia selama 2 dekade terakhir hanya berkisar antara 10-11%, lebih rendah dibandingkan dengan negara lain. Hal ini mencerminkan adanya celah dalam kebijakan dan tingkat kepatuhan perpajakan karena tingginya *tax exemption*, pemberian insentif pajak, penghindaran pajak, dan besarnya aktivitas ekonomi informal.

Penurunan rasio perpajakan memerlukan kebijakan komprehensif meliputi regulasi, administrasi, dan institusi. Pada 2020-2024, diharapkan tax ratio dapat meningkat sebesar 0,5-1% per tahun melalui langkah-langkah seperti:

- a) Penyesuaian tarif PPh, PPN, dan Cukai.
- b) Ekstensifikasi penerimaan pajak dengan memperluas basis pajak, menambah objek dan barang kena cukai, serta mengintegrasikan sektor informal ke dalam sistem perpajakan.
- c) Pemberian insentif pajak secara selektif yang tidak menghambat iklim investasi dan pertumbuhan ekonomi.
- d) Monitoring dan evaluasi berkala terhadap efektivitas insentif perpajakan.

2) Strategi Kebijakan Fiskal BKF

BKF mendukung lima strategi kebijakan insentif fiskal sebagaimana tercantum dalam Renstra Kementerian Keuangan, yaitu:

- a) Insentif Fiskal untuk Pemulihan Ekonomi Pascapandemi
BKF berperan dalam merumuskan kebijakan insentif pajak untuk program Pemulihan Ekonomi Nasional (PEN). Insentif ini dirancang untuk sektor strategis guna meningkatkan dampaknya terhadap perekonomian serta membantu *cash flow* perusahaan selama pandemi. Evaluasi berkala dilakukan untuk memastikan efektivitasnya.
- b) Kebijakan Penerimaan Negara yang Mendukung Investasi dan Daya Saing
Kebijakan ini mencakup penurunan tarif PPh badan, pembebasan PPh impor, *tax holiday*, dan *tax allowance*. Strategi ini bertujuan

mendorong investasi, meningkatkan daya saing, dan memperbaiki iklim usaha.

c) Insentif Fiskal untuk Investasi, Ekspor, dan Pengembangan Sektor Tertentu

BKF memfokuskan insentif pada sektor strategis seperti industri padat karya, produk berorientasi ekspor, dan pengembangan kawasan industri baru. Selain itu, insentif *super deduction* diberikan untuk pengembangan kegiatan vokasi, penelitian, dan pengembangan teknologi. Hilirisasi industri juga didorong melalui insentif perpajakan yang lebih terarah.

d) Evaluasi Insentif Perpajakan melalui Laporan Belanja Perpajakan

Laporan belanja perpajakan yang diterbitkan sejak 2018 menunjukkan dampak kebijakan insentif terhadap penerimaan negara. Pada 2018-2020, estimasi belanja perpajakan mencapai Rp192,6 triliun hingga Rp234,8 triliun atau sekitar 1,55%-1,88% dari PDB. Laporan ini digunakan untuk mengevaluasi manfaat dan biaya insentif perpajakan.

Dengan langkah-langkah di atas, diharapkan kebijakan fiskal BKF tidak hanya mendukung pemulihan ekonomi tetapi juga meningkatkan rasio perpajakan, investasi, dan daya saing secara berkelanjutan.

e. Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak 2020-2024 (Renstra DJP 2020-2024)

Rencana Strategis Direktorat Jenderal Pajak (Renstra DJP) 2020-2024 memuat visi, misi, dan strategi yang akan dijalankan DJP selama lima tahun ke depan. Dokumen ini berfungsi sebagai pedoman dalam penyusunan peta strategi, rencana kerja (renja), serta renstra unit Eselon II di lingkungan Kantor Pusat DJP. Selain itu, Renstra DJP juga memberikan panduan bagi para pemangku kepentingan mengenai tujuan, strategi, dan langkah-langkah DJP hingga 2024.

Faktor Penurunan Kinerja Penerimaan Pajak

Renstra DJP 2020-2024 menjelaskan bahwa penurunan kinerja penerimaan pajak dipengaruhi oleh:

- 1) Faktor Eksternal: Kondisi ekonomi global yang belum stabil berdampak pada perekonomian nasional.
- 2) Faktor Internal: Kebijakan pemerintah seperti percepatan restitusi pajak dan penurunan tarif PPh Final atas Wajib Pajak tertentu.
 - Kebijakan percepatan restitusi, sebagaimana diatur dalam PMK No. 39/PMK.03/2018, berlaku sejak 12 April 2018. Meskipun mempercepat pengembalian pajak, kebijakan ini menurunkan pertumbuhan PPh Pasal 22 dan PPN Dalam Negeri.
 - Penurunan tarif PPh Final bagi WP dengan penghasilan bruto tertentu per 1 Juli 2018 meningkatkan jumlah WP yang melakukan pembayaran, namun menyebabkan penurunan pertumbuhan setoran PPh Final.

Sebagai bagian dari Kementerian Keuangan, peran DJP lebih berfokus pada implementasi kebijakan untuk mendukung agenda pembangunan nasional dan pencapaian tujuan strategis kementerian.

Adapun strategi DJP mencakup:

1) Pengelolaan Fiskal yang Sehat dan Berkelanjutan

Penyusunan peraturan pelaksanaan Undang-Undang No. 2/2020 terkait:

- a) Insentif fiskal.
- b) Penyesuaian prosedur pelayanan administrasi perpajakan selama pandemi Covid-19.
- c) Automasi pemberian fasilitas perpajakan guna meningkatkan efisiensi dan transparansi.

2) Optimalisasi Penerimaan Negara

- a) Penyederhanaan dan perpanjangan waktu penyelesaian administrasi perpajakan untuk memberikan kemudahan dan kepastian hukum bagi Wajib Pajak dalam memenuhi kewajibannya.
- b) Penyesuaian prosedur administrasi perpajakan untuk mendukung implementasi UU No. 2 Tahun 2020 dan pelaksanaan insentif fiskal selama pandemi.

Renstra DJP 2020-2024 dirancang untuk menjawab tantangan dalam meningkatkan penerimaan pajak, memperkuat kebijakan fiskal, serta mendorong pemulihan ekonomi nasional melalui pelaksanaan kebijakan yang adaptif dan strategis. Kombinasi kebijakan, automasi, dan penyederhanaan prosedur administrasi diharapkan dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas pelaksanaan fungsi DJP sebagai bagian integral dari pengelolaan keuangan negara.

B. Pembahasan

1. Peranan business stakeholder dalam proses pembuatan kebijakan

Tak dapat dipungkiri bahwa para pelaku usaha berperan penting dalam proses pembuatan kebijakan pemerintah. Hal ini terjadi bukan hanya di negara berkembang, melainkan juga terjadi di negara maju. Gambaran pengaruh bisnis global terhadap pengaruh kebijakan pemerintah salah satunya diberikan oleh Heede (2014). Menurut Heede (2014), sekitar dua per tiga emisi GRK global berasal hanya dari 90 perusahaan besar di dunia, sebagian besar adalah pengusaha sektor energi, khususnya minyak, gas, dan batu bara. Dengan pertumbuhan *energy demand* yang tinggi, sekita 80% permintaan konsumsi energi disediakan oleh energi fosil (IEA, 2015). Konsekuensinya, upaya untuk menurunkan emisi GRK global dengan menurunkan penggunaan energi fosil sangat sulit dilakukan.

Rekomendasi kebijakan yang diusulkan oleh para pembuat kebijakan sering menemui batu sandungan karena mendapatkan resistensi dari para pelaku usaha, terutama industri migas dan batu bara (Downie, 2017). Sebagai contoh, di Amerika Serikat perusahaan raksasa yang bergerak di bidang minyak, gas, dan batu bara telah menjadi pelaku bisnis utama yang selalu menentang setiap kebijakan terkait dengan perubahan iklim dan *clean energy* di Amerika Serikat antara tahun 2012-2017 (Downie, 2018).

Literatur menunjukkan bahwa para pelaku bisnis memengaruhi proses pembuatan kebijakan di banyak sektor (lihat Heede, 2014; Downie, 2017;

Clapp & Meckling, 2013; Tienharaa *et al.*, 2012; Tienharaa, 2014). Dalam kasus penolakan kebijakan *clean energy* di Amerika seperti yang dicontohkan Downie, para pengusaha membentuk sebuah koalisi yang mengusung pesan bahwa kebijakan *Clean Power Plan* akan meningkatkan biaya produksi yang berdampak pada menurunnya daya saing perusahaan. Dalam teori proses kebijakan, langkah membentuk koalisi seperti ini mengkonfirmasi asumsi ACF yang dikembangkan oleh Jenkins-Smith dan Sabatier (2014).

Pengaruh kepentingan pengusaha dalam pembuatan kebijakan tak terkecuali terjadi di Indonesia. Hal ini disebabkan dari literatur yang ada, pengaruh tersebut terjadi di setiap negara dan hampir di semua sektor kebijakan. Sebagaimana dijelaskan oleh Dryzek (1995), jika kebijakan pemerintah tidak berdampak negatif terhadap bisnis pengusaha, implementasinya kemungkinan besar akan berhasil. Sebaliknya, jika kebijakan tersebut hanya menambah *cost*, mereka akan menentangnya. “*It is not a matter of conspiracy, it happens automatically*” (Dryzek, 1995, p. 5). Falkner (2008) mendukung pernyataan tersebut dengan mengatakan bahwa pelaku industri hanya akan mendukung kebijakan pemerintah sepanjang memberikan benefit kepada mereka.

Pengaruh pelaku usaha dalam proses politik dan kebijakan di Indonesia dijelaskan oleh Fukuoka (2012). Menurut Fukuoka, transformasi struktural yang terjadi paska kejatuhan Orde Baru telah mengubah pola hubungan antara elit pengusaha dan birokrat. Lebih jauh, Fukuoka mengatakan dengan demokrasi yang terbuka kekuatan *business player* semakin menguat di arena politik. Dengan demikian, para pengusaha memperluas perwakilannya di parlemen dan juga eksekutif. Penelitian Robison dan Hadiz (2017) juga memperlihatkan hasil yang seirama dengan Fukuoka. Menurut Robison dan Hadiz, dengan pergantian rezim dari tiran kepada demokrasi, para pengusaha memiliki akses yang lebih besar di bidang politik dan administrasi birokrasi. Situasi dan kondisi seperti ini memberikan kesempatan bagi para pemain bisnis untuk memengaruhi proses pembuatan kebijakan di dalam pemerintahan maupun di parlemen (Robison dan Hadiz, 2017).

Secara keseluruhan, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh kepentingan pengusaha yang cukup besar dalam proses pembuatan kebijakan insentif pajak. Namun, penelitian ini belum sepenuhnya mampu menunjukkan hasil seberapa besar pengaruh tersebut di dalam proses pembuatannya. Di samping itu, dampak dari pengaruh tersebut kepada efektivitas kebijakan yang dihasilkan, masih harus dilakukan pendalaman melalui penelitian lebih lanjut.

2. Transparansi dan akuntabilitas

Transparansi dibangun atas dasar keterbukaan arus informasi. Menurut Krina (2003), transparansi adalah prinsip yang menjamin akses atau kebebasan bagi setiap orang untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yakni informasi tentang kebijakan, proses pembuatan dan pelaksanaannya, serta hasil-hasil yang dicapai. Sedangkan menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2000 tentang Penyelenggaraan

Pemerintahan yang Bersih dan Bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme, transparansi adalah azas untuk membuka diri terhadap hak masyarakat untuk memperoleh informasi yang benar, jujur, dan tidak diskriminatif tentang penyelenggaraan pemerintahan dengan tetap memperhatikan perlindungan atas hak asasi pribadi, golongan, dan rahasia negara. Sementara itu, Widodo (2001) menjelaskan bahwa transparansi lebih mengarah kepada kejelasan mekanisme formulasi dan implementasi kebijakan, program, dan proyek yang dibuat dan dilaksanakan oleh pemerintah.

Dari beberapa definisi di atas dapat dikatakan bahwa transparansi merupakan keterbukaan pemerintah kepada masyarakat untuk mengakses informasi berdasarkan pertimbangan bahwa masyarakat memiliki hak untuk mengetahui secara terbuka dan menyeluruh atas pertanggungjawaban kebijakan pemerintah. Dengan demikian, transparansi merupakan prinsip yang menjamin akses atau kebebasan bagi masyarakat untuk memperoleh informasi tentang penyelenggaraan pemerintahan, yaitu informasi mengenai kebijakan pemerintah, proses pembuatan kebijakannya, pelaksanaannya, dan hasil yang dicapai.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2000 tentang Penyelenggaraan Pemerintahan yang Bersih dan bebas dari Korupsi, Kolusi, dan Nepotisme mendefinisikan akuntabilitas sebagai azas yang menentukan bahwa setiap kegiatan dan hasil akhir dari kegiatan penyelenggaraan negara harus dapat dipertanggungjawabkan kepada masyarakat atau rakyat sebagai pemegang kedaulatan tertinggi negara sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan definisi tersebut, dapat dikatakan bahwa akuntabilitas adalah sebuah prinsip bahwa setiap kebijakan, dari mulai proses pembuatannya, pelaksanaan, dan evaluasinya harus dapat dipertanggungjawabkan kepada publik dan konsisten dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Transparansi dan akuntabilitas merupakan dua prinsip utama dalam asas umum tata kelola yang baik (*good governance*). Menurut *Asian Development Bank*, terdapat konsensus umum yang menerangkan bahwa terdapat empat prinsip utama *good governance*, yaitu (Krina, 2003): *accountability*, *transparency*, *predictability*, dan *participation*. Sedangkan UNDP menyebutkan terdapat 10 prinsip dalam tata kelola pemerintahan yang baik, yaitu: *participation* (partisipasi), *rule of law* (kerangka hukum), *transparency* (transparansi), *equality* (kesetaraan), *responsiveness* (daya tanggap), *strategic vision* (wawasan ke depan), *accountability* (akuntabilitas), *efficiency and effectiveness* (efisiensi dan efektivitas), *professionalism* (profesionalisme), dan *consensus orientation* (berorientasi pada konsensus).

3. Karakteristik kebijakan insentif pajak yang efektif

Pada bagian ini akan dijelaskan hasil penelitian tentang karakteristik kebijakan insentif pajak yang efektif. Sebuah kebijakan insentif pajak memerlukan elemen desain dan karakteristik tertentu. Tentunya kebijakan insentif pajak yang dirancang dipengaruhi oleh kondisi ekonomi dan arah pembangunan yang berbeda di setiap negara. Selain itu, karakteristik yang dimaksudkan oleh penelitian ini bukanlah merupakan petunjuk *step by step*

yang dapat diikuti oleh pembuat kebijakan ketika melakukan proses formulasi kebijakan dari awal mula pengusulannya sampai perumusan peraturan kebijakannya. Karakteristik yang dimaksudkan di sini adalah sebagai panduan secara umum (*best practices*) yang apabila dilaksanakan, dapat mengurangi kesalahan tertentu atau terhindar dari risiko tertentu. Berdasarkan hasil wawancara dengan responden, FGD dengan pakar dan profesional perpajakan, dan triangulasi dengan dokumen rujukan yang dijadikan data analisis, penelitian ini menghasilkan empat karakteristik kebijakan insentif pajak sebagai berikut.

a. Memiliki sebuah tujuan yang jelas

Karakteristik pertama, sebuah kebijakan insentif pajak harus didesain dengan memiliki tujuan yang jelas. Tujuan atau *objective* pemberian insentif berlaku spesifik dan berisi seperangkat kriteria atau indikator yang telah ditetapkan. Kriteria tersebut diberlakukan baik kepada calon investor yang *eligible* maupun sektor-sektor yang memenuhi syarat dan kualifikasi untuk mendapatkan benefit dari insentif tersebut. Di samping itu, pemberian insentif harus dilakukan dengan mempertimbangkan keserasian antara risiko yang ditimbulkan dan hasil yang didapatkan baik bagi sektor swasta maupun pemerintah. Penentuan kriteria tujuan dari pemberian insentif perpajakan harus didesain sesuai dengan arah pembangunan nasional jangka menengah-panjang.

Hasil penelitian ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Klemm (2009) yang mengatakan bahwa apabila kebijakan pemberian insentif pajak didesain sebagai kebijakan jangka pendek, akan berisiko mengancam keberhasilan strategi pembangunan nasional dalam jangka panjang. Hal ini disebabkan, hasil yang diperoleh dari kebijakan dalam periode tertentu sering tidak sesuai dengan prioritas strategi atau agenda pemerintah dalam jangka panjang (Klemm, 2009). Oleh karena itu, kebijakan pemberian insentif harus memiliki *guidelines* yang jelas, dan kesesuaian antara target yang ingin dicapai dan tujuan yang diharapkan, dari proses pembuatan kebijakan sampai tahap pelaksanaannya.

Berdasarkan *content analysis* dokumen yang dijadikan bahan rujukan untuk analisis data, insentif pajak harus diberikan dalam kerangka strategi pembangunan nasional sebagai berikut:

- 1) Mendukung pengembangan potensi energi terbarukan (EBT) melalui pemberian insentif fiskal terhadap industri energi terbarukan;
- 2) Meningkatkan kapasitas usaha dan akses pembiayaan bagi wirausaha, melalui penyediaan insentif fiskal yang berorientasi ekspor dan insentif fiskal untuk mendorong penciptaan peluang usaha dan *start-up*;
- 3) Memperbaiki iklim usaha dan meningkatkan investasi yang mendukung percepatan transformasi ekonomi (industri manufaktur, pariwisata, ekonomi kreatif, dan ekonomi digital).

- 4) Meningkatkan ekspor bernilai tambah tinggi dan TKDN dengan memberikan insentif fiskal terhadap bahan baku melalui Kemudahan Impor Tujuan Ekspor (KITE);
- 5) Meningkatkan dukungan terhadap perekonomian dan dunia usaha melalui dukungan untuk vokasi dan penelitian-pengembangan iptek-inovasi.

Kelima kerangka strategi di atas harus menjadi landasan utama dari setiap kebijakan pemberian insentif pajak dalam menentukan tujuan kebijakan. Masing-masing butir di atas memiliki karakteristik dan permasalahan yang berbeda-beda. Menurut teori, setiap kerangka kebijakan strategis di atas, masing-masing harus dipandang secara terpisah karena kebijakan insentif pajak itu sendiri tidak dapat mengatasi permasalahan yang ada sekaligus (Klemm, 2009). Oleh karena itu, penentuan target yang spesifik dan tepat sasaran harus dilakukan sebagai prasyarat efektifitas kebijakan insentif pajak.

b. Berorientasi kepada efektivitas kebijakan

Karakteristik kebijakan pemberian insentif yang kedua adalah berorientasi kepada efektivitas kebijakan yang dihasilkan. Artinya, sasaran yang diharapkan atau tujuan utama yang ingin dicapai oleh pemberian insentif tersebut harus lebih besar dari potensi risiko yang mungkin terjadi, dampak negatif dari kebijakan tersebut, atau biaya yang ditimbulkan oleh insentif yang diberikan baik langsung maupun tidak langsung. Berikut ini adalah beberapa elemen dasar yang perlu untuk diperhatikan dalam mendesain sebuah kebijakan pemberian insentif pajak yang berorientasi kepada efektivitas kebijakan:

1) Keseimbangan antara risiko dan hasil

Desain kebijakan harus dilakukan secara berhati-hati untuk mencapai tujuan tertentu yang telah ditetapkan. Misalnya, apabila sebuah kebijakan didesain dengan tujuan untuk mengurangi pengangguran, maka insentif pajak sebaiknya diberikan kepada sektor usaha padat karya, bukan sektor usaha padat modal. Contoh lainnya, apabila tujuan kebijakan adalah untuk mendorong penggunaan energi terbarukan, maka insentif pajak seharusnya lebih banyak diberikan kepada sektor industri yang bergerak di bidang energi terbarukan, bukan sektor usaha di bidang minyak, gas, dan batu bara.

Insentif pajak harus menciptakan keseimbangan yang optimal antara risiko kebijakan yang ditimbulkan dan hasil yang diharapkan. Oleh karena itu, dalam merancang kebijakan, harus dilakukan pengukuran terhadap dampak kebijakan yang akan dikeluarkan. Dalam hal ini, pemerintah sebenarnya telah memberikan *best practices* yang seharusnya menjadi standard dari setiap proses formulasi kebijakan di setiap kementerian/lembaga, termasuk Kementerian Keuangan. Pemerintah mengakui bahwa selama ini regulasi dan kelembagaan menjadi salah satu penghambat utama pertumbuhan ekonomi di Indonesia (Bappenas, 2018). Oleh karena itu, kerangka regulasi harus disusun secara tepat, sederhana, fleksibel, inovatif, dan konstruktif. Pola pikir yang selama ini

dipahami dengan membuat regulasi sebanyak-banyaknya harus diubah dengan terlebih dahulu mempelajari kebijakan prioritas, menganalisis dampak regulasi (*regulatory impact analysis*), menganalisis manfaat dan biaya (*benefit cost analysis*), dan didukung oleh data-data yang akurat (*evidence based*).

2) Partisipasi stakeholder

Di samping menganalisis dampak dan *cost-benefit* dari sebuah kebijakan, sebuah kebijakan insentif pajak akan menjadi efektif apabila semua *stakeholder* yang terlibat memiliki visi dan pemahaman untuk mencapai tujuan yang sama. Dalam hal ini partisipasi para pemangku kepentingan sangat penting dalam proses formulasi kebijakan yang dilalui. Pentingnya mengintegrasikan para pemangku kepentingan dengan berbagai perspektif dan kepentingan ke dalam proses pembuatan kebijakan telah diakui oleh para peneliti kebijakan (Koontz, 2005; Watson dan Foster-Fishman, 2013).

Tanpa kerja sama antar pemangku kepentingan, besar kemungkinan sebuah kebijakan akan menuai kegagalan. Sebaliknya, kolaborasi yang baik di antara pemangku kepentingan memudahkan proses pembuatan kebijakan dan meningkatkan kualitas hasil kebijakan (Marsh dan McConnell, 2010). Oleh karena itu, memahami peran *stakeholder* dengan melibatkan kepentingan yang berbeda menjadi sebuah hal yang krusial.

Menurut Freeman (1984), pemangku kepentingan adalah sebuah kelompok atau individu yang dapat memengaruhi atau dipengaruhi oleh pencapaian tujuan sebuah organisasi. Walaupun banyak studi literatur memberikan analisis peranan pemangku kepentingan sebagai individu, studi-studi kebijakan secara umum menekankan pada keterlibatan *stakeholder* dalam konteks yang lebih luas, termasuk institusi yang berkompetisi, grup, pemerintah, dan lain-lain (Orr, 2013; Weimer, 2011). Selanjutnya, menurut Orr, keterlibatan *stakeholder* dalam proses pembuatan kebijakan adalah sangat penting karena meningkatkan tingkat keberhasilan sebuah kebijakan. Partisipasi tersebut harus berdasarkan model kesetaraan hubungan, bukan interaksi yang saling berkompetisi, mengedepankan tingkat kepercayaan dalam pembuatan keputusan, dan memastikan pelaksanaan kebijakan yang lebih efisien (Orr, 2013).

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi para pemangku kepentingan dalam proses pembuatan kebijakan pemberian insentif selama ini telah berjalan cukup baik. Pemangku kepentingan yang dianggap sebagai *stakeholder* kunci adalah: DJP, Kementerian atau pembina sektor terkait, Kemenko Perekonomian, dan Asosiasi Pengusaha. Dari sisi partisipatif, keterlibatan semua *stakeholder* sudah cukup baik. Hanya saja, menurut pandangan responden, model kesetaraan antar *stakeholder* masih belum tercipta. Sebab, ada *stakeholder* yang merasa memiliki kekuatan atau kewenangan yang lebih tinggi dibanding *stakeholder* lainnya. Di samping itu, para *stakeholder* masih cenderung berpikir sektoral,

sehingga sulit untuk memberikan pemahaman dan menyatukan visi. Dalam hal ini, menurut responden, kapasitas dan kemampuan berdiplomasi dari para pegawai BKF dalam berkomunikasi dengan para *stakeholder* eksternal masih perlu ditingkatkan.

3) Menekankan kepada efisiensi

Fokus pemerintah tentu saja mencapai tujuan kebijakan investasi sesuai dengan kerangka strategis seperti yang telah dijelaskan di atas. Namun dalam proses pencapaian tujuan tersebut tidak boleh sampai mengorbankan ekonomi nasional. Artinya, semua biaya baik langsung maupun tidak langsung harus dipertimbangkan masak-masak karena merupakan faktor signifikan yang apabila diabaikan akan berpotensi menciptakan biaya yang melebihi hasil yang didapatkan. Hal ini didukung oleh hasil penelitian yang dilakukan oleh Barbour (2005). Menurut Barbour, kebijakan insentif pajak yang efektif dan efisien harus dirancang dengan meminimalisir biaya administrasi dan dapat menunjang strategi dan kebijakan pemerintah di bidang lainnya. Oleh karena itu, pemerintah harus membatasi jumlah *revenue foregone* maksimum yang ditimbulkan oleh pemberian insentif pajak untuk menghindari risiko penggerusan penerimaan pajak. Pembatasan jumlah *revenue foregone* terkait dengan kebijakan pemberian insentif pajak didukung oleh banyak literatur (lihat misalnya Chen, 2015; Jordaan, 2012; OECD, 1998; Buss, 2001; Hasbroek, 2019).

c. Menjaga stabilitas

Karakteristik berikutnya dari kebijakan insentif pajak yang efektif adalah bahwa kebijakan dimaksud tidak sering berubah-ubah untuk menjamin kepastian bagi calon investor. Meskipun demikian, kebijakan insentif yang baik harus memiliki *sunset clause* dan jangka waktu yang disediakan kepada calon penerima insentif yang telah ditetapkan. Hal ini sesuai dengan studi yang dilakukan oleh Barbour (2005) yang mengatakan bahwa kebijakan insentif pajak yang berubah-ubah akan meningkatkan ketidakpastian hukum bagi calon investor. Sebab, perusahaan tentunya telah mengukur bahwa investasi yang dilakukan diharapkan akan mendapatkan pengembalian modal yang menguntungkan. Jadi, apabila kebijakan insentif sering berubah, perusahaan tidak dapat mengukur imbal hasil dengan baik. Di samping itu calon investor pun tidak dapat mengantisipasi potensi risiko dan hasil yang akan didapatkan sebelum mengambil keputusan. Hasil penelitian Moolman (2012) juga mendukung pernyataan tersebut. Menurut Moolman, sistem perpajakan yang stabil mengurangi risiko dan ketidakpastian. Walhasil, hal ini akan memberikan gambaran iklim ekonomi yang lebih menarik buat calon investor yang potensial (Moolman, 2012).

Kepercayaan diri calon investor tentu saja akan naik dengan melihat kebijakan dan peraturan perpajakan yang sederhana, stabil, dan memiliki kepastian. Bahkan, sistem perpajakan yang stabil mampu memberikan pengaruh yang lebih signifikan bagi calon investor dibandingkan dengan insentif pajak itu sendiri (Brodzka, 2013). Oleh

karena itu, pemerintah sangat penting untuk menjaga kestabilan iklim ekonomi makro melalui kebijakan insentif yang transparan dan mudah dipahami. Sebab, ketidakpastian regulasi dan sistem perpajakan secara umum dapat menjadi batu sandungan bagi kedatangan calon investor.

d. **Transparan**

Karakteristik terakhir adalah transparansi. Sebagaimana yang telah dijelaskan di bagian hasil penelitian tentang proses kebijakan, transparansi merupakan salah satu prinsip utama dari asas-asas umum tata kelola pemerintahan yang baik. Kebijakan pemberian insentif pajak yang transparan harus memiliki sejumlah kriteria yang terstruktur tentang kualifikasi penerima insentif tersebut. Kriteria tersebut harus sederhana, spesifik, dan berisi tujuan yang jelas untuk menghindari interpretasi yang multi tafsir dalam aplikasinya. Sebuah kebijakan insentif yang transparan akan memudahkan dalam pengawasan dan pelaksanaannya. Transparansi yang baik akan menghindarkan terjadinya manipulasi dan korupsi yang menyebabkan konflik dan inkonsistensi dengan kebijakan lainnya.

Karakteristik kebijakan insentif pajak yang transparan juga sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Easson dan Zolt (2002), Moolman (2012), dan Zee *et al.* (2002). Menurut Moolman (2012), transparansi memiliki dampak yang signifikan terhadap kepercayaan publik kepada pemerintah dan para investor. Oleh karena itu, latar belakang diberikannya insentif pajak harus diungkapkan secara gamblang oleh pemerintah. Sementara itu, dampak ekonomi dan biaya-biaya yang terjadi akibat keluarnya kebijakan tersebut juga harus dijelaskan dan terbuka untuk dapat diperiksa oleh masyarakat dalam proses penganggarannya (Zee *et al.*, 2002). Bahkan, Pouris (2003) menjelaskan bahwa kebijakan insentif pajak harus dilaksanakan, diawasi, dan diadministrasikan oleh sebuah badan khusus untuk memastikan kriteria yang ditetapkan sudah sesuai dan bahwa tidak ada pelanggaran dalam pelaksanaan peraturannya.

Dalam hal transparansi, OECD telah membuat garis besar yang dapat dijadikan *best practices* untuk membantu dalam penyusunan kebijakan insentif pajak yang transparan. Secara umum, garis besar tentang kebijakan insentif yang transparan menurut OECD berisi tentang hal-hal sebagai berikut (OECD, 2015):

- 1) Untuk menegakkan transparansi, pemerintah harus memberikan pernyataan publik tentang insentif pajak yang diberikan dan tujuannya;
- 2) Insentif pajak harus diberikan via peraturan khusus dan mengkonsolidasikan tanggung jawab pelaksanaannya di bawah lembaga khusus;
- 3) Insentif pajak harus diadministrasikan secara transparan, direview secara berkala dan dihitung *revenue foregone* untuk mengukur efektivitasnya;
- 4) Pemerintah harus menjelaskan tentang penerima insentif melalui pelaporan yang komprehensif.

V. SIMPULAN, KETERBATASAN PENELITIAN, DAN SARAN

A. Simpulan

Penelitian ini bertujuan untuk memberikan analisis kualitatif tentang karakteristik kebijakan pemberian insentif perpajakan yang efektif. Tujuan tersebut terbagi ke dalam dua bagian, yaitu: proses pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan, dan identifikasi karakteristik kebijakan insentif perpajakan yang efektif. Untuk mencapai tujuan dimaksud, penelitian ini menggunakan metodologi *grounded theory* dengan analisis data berupa hasil wawancara mendalam dan FGD dengan nara sumber. Dari hasil analisis data tersebut, dapat dijelaskan secara singkat hasil penelitian yang disertai dengan saran/rekomendasi kebijakan.

Bagian ini menyimpulkan hasil penelitian yang merupakan penemuan penting dari analisis data yang dilakukan. Terdapat dua temuan yang utama untuk menjawab pertanyaan penelitian, yaitu: proses pembuatan kebijakan, dan karakteristik kebijakan insentif yang efektif. Kedua hasil penelitian tersebut masing-masing seperti di bawah ini:

1. Proses pembuatan kebijakan

Pemberian insentif perpajakan dilakukan berdasarkan tiga hal, yaitu: usulan dari kementerian atau pembina sektor, pelaksanaan keputusan lembaga hukum, dan karena adanya arahan dari pimpinan. Sebagian besar insentif berasal dari usulan kementerian atau pembina sektor. Selama ini, proses pemberian insentif lebih bersifat responsif terhadap usulan dari luar. Belum ada inisiatif yang muncul dari dalam. Tidak adanya inisiatif tersebut disebabkan oleh dua hal: pertama, tugas pokok dan fungsi BKF tidak memungkinkan pegawai untuk melakukan inisiatif. Kedua, kekhawatiran adanya benturan kepentingan.

Terdapat pengaruh kepentingan pengusaha yang cukup besar dalam proses pembuatan kebijakan insentif pajak. Namun, penelitian ini belum sepenuhnya mampu menunjukkan hasil seberapa besar pengaruh tersebut di dalam proses pembuatannya. Di samping itu, dampak dari pengaruh tersebut kepada efektifitas kebijakan yang dihasilkan, masih harus dilakukan pendalaman melalui penelitian lebih lanjut.

Terdapat isu transparansi dan akuntabilitas yang perlu untuk mendapat perhatian. Isu transparansi berkaitan dengan pengelolaan informasi terkait dengan arahan pimpinan. Sedangkan isu akuntabilitas terkait dengan tidak adanya SOP sebagai landasan legal analisis proses kebijakan. Kedua isu tersebut perlu diperhatikan karena menyangkut prinsip utama tata kelola pemerintahan yang baik (*good governance*).

2. Kebijakan insentif pajak yang efektif

Karakteristik pertama, kebijakan insentif pajak harus memiliki tujuan yang jelas. Di samping itu, kebijakan insentif pajak harus mempertimbangkan risiko dan hasil yang diharapkan. Penentuan kriteria tujuan dan target spesifik dari insentif pajak harus dilakukan dengan memperhatikan arah pembangunan nasional.

Karakteristik kedua, kebijakan insentif pajak harus berorientasi kepada efektivitas kebijakan yang dihasilkan. Artinya, sasaran yang diharapkan atau tujuan utama yang ingin dicapai oleh pemberian insentif tersebut harus lebih besar dari potensi risiko yang mungkin terjadi, dampak negatif

dari kebijakan tersebut, atau biaya yang ditimbulkan. Di samping itu, agar kebijakan menjadi efektif, semua *stakeholder* yang terlibat harus memiliki pemahaman dan visi yang sama dalam rangka mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

Karakteristik yang ketiga, untuk memberikan kepastian bagi investor, kebijakan insentif tidak boleh sering berubah. Kepercayaan diri calon investor akan meningkat dengan melihat kebijakan dan peraturan perpajakan yang sederhana, stabil, dan memiliki kepastian. Oleh karena itu, penting bagi pemerintah untuk menjaga kestabilan secara makro melalui kebijakan insentif yang stabil dan mudah dipahami.

Karakteristik yang keempat adalah transparansi. Kebijakan pemberian insentif pajak yang transparan harus memiliki sejumlah kriteria yang terstruktur tentang kualifikasi penerima insentif tersebut. Transparansi yang baik akan menghindarkan terjadinya manipulasi dan korupsi yang menyebabkan konflik dan inkonsistensi dengan kebijakan lainnya.

B. Keterbatasan Penelitian

Beberapa hal yang menjadi keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Status peneliti adalah pegawai Kementerian Keuangan. Sementara itu, responden yang menjadi partisipan dalam penelitian ini juga pegawai Kementerian Keuangan. Hal ini sedikit banyak memengaruhi konteks jawaban yang diberikan terkait dengan lingkungan, hubungan antar personal, dan organisasi. Situasi yang demikian berpotensi menimbulkan jawaban yang bias karena interdependensi antara subjek dan objek penelitian. Untuk mengurangi bias tersebut, peneliti tidak menyebutkan identitas responden, baik nama, jabatan, maupun institusi yang bersangkutan. Persetujuan tersebut sudah didapatkan peneliti dari responden (*verbal consent*) saat melakukan interview.
2. Jumlah responden terbatas dan hanya berasal dari satu institusi, yaitu Badan Kebijakan Fiskal. Walaupun jumlah responden yang terbatas tidak mengurangi kedalaman informasi yang didapatkan, namun hasilnya akan jauh lebih kredibel apabila berasal dari stakeholder yang mewakili banyak pihak sebagai pembuat kebijakan, misalnya: DJP, DJBC, dan Kementerian/Lembaga pembina sektor.
3. Penelitian ini membutuhkan informasi/data dari pihak yang menjadi sasaran kebijakan, yaitu pengusaha sektor. Informasi tersebut dibutuhkan untuk menggali secara lebih dalam pengaruh pemangku kepentingan dari sektor pengusaha terhadap proses pembuatan kebijakan. Namun, karena keterbatasan waktu dan biaya, pengumpulan informasi dimaksud tidak dapat dilakukan. Perlu dilakukan penelitian lebih lanjut tentang seberapa besar pengaruh intervensi dari pengusaha terhadap proses kebijakan, khususnya kebijakan pemberian insentif pajak. Di samping itu, perlu penelitian lebih lanjut tentang dampak dari kebijakan yang dihasilkan baik dari sisi efektivitas maupun efisiensinya.

C. Saran

Kebijakan pemberian insentif perpajakan perlu dirancang dengan baik agar dapat mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Hal ini penting untuk menghindari terjadinya risiko fiskal yang melebihi hasil yang dicapai. Di samping itu, perlu juga diperhatikan agar pembuatan kebijakan insentif perpajakan selaras dengan arah dan tujuan pembangunan nasional sesuai dengan RPJMN 2020-2024. Oleh karena itu penelitian ini memberikan beberapa rekomendasi kebijakan sebagai berikut:

1. Dalam rangka meningkatkan transparansi dan akuntabilitas dalam proses pembuatan kebijakan, perlu dibuatkan kebijakan yang tertuang dalam bentuk peraturan yang berisi tentang SOP pembuatan kebijakan pemberian insentif perpajakan. Hal ini bertujuan untuk memberikan landasan yang jelas dan legal bagi setiap unsur pembuat kebijakan di lingkungan Badan Kebijakan Fiskal. Di samping itu, adanya payung hukum tentang SOP tersebut akan melindungi para pelaku yang terlibat dalam pembuatan kebijakan dari risiko pelanggaran prosedur hukum.
2. Dalam proses formulasi kebijakan, perlu dilakukan analisis dampak kebijakan (*policy impact analysis*), -samanalisis manfaat dan biaya (*benefit cost analysis*) dengan didukung data-data yang akurat (*evidence based*). Hal ini bertujuan untuk menghasilkan kebijakan yang menciptakan keseimbangan yang optimal antara risiko kebijakan yang ditimbulkan dan hasil yang diharapkan.
3. Dalam pemberian insentif pajak, semua biaya baik langsung maupun tidak langsung harus dipertimbangkan karena merupakan faktor signifikan yang apabila diabaikan akan berpotensi menciptakan biaya yang melebihi hasil yang didapatkan. Artinya, kebijakan insentif pajak harus dirancang dengan meminimalisir biaya administrasi dan dapat menunjang strategi dan kebijakan pemerintah di bidang lainnya. Oleh karena itu, penelitian ini merekomendasikan bahwa pemerintah harus membatasi jumlah *revenue foregone* maksimum yang ditimbulkan oleh pemberian insentif pajak untuk menghindari risiko penggerusan penerimaan pajak.

DAFTAR REFERENSI

- Althaus, C., Bridgman, P., & Davis, G. (2018). *Australian Policy Handbook*. Sydney: Sydney: Allen & Unwin.
- Ayu, B. D. P. (2019). *Pengaruh insentif pajak dan insentif non-pajak terhadap manajemen laba*. Universitas Islam Indonesia, Yogyakarta.
- Badan Kebijakan Fiskal (2020). *Laporan Belanja Perpajakan 2019*. Jakarta: Badan Kebijakan Fiskal.
- Badan Kebijakan Fiskal (2020). *Rencana Strategis Badan Kebijakan Fiskal 2020-2024*. Jakarta: Badan Kebijakan Fiskal.
- Badan Kebijakan Fiskal (2020). *Kerangka Ekonomi Makro dan Pokok-Pokok Kebijakan Fiskal 2021*. Jakarta: Badan Kebijakan Fiskal
- Bappenas (2018), *Growth Diagnostic, A New Approach to National Development Strategies: Identifying the Binding Constraint to Growth in Indonesia*, Jakarta: Bappenas
- Bappenas (2020). *Narasi Rencana Pembangunan Jangka Menengah Nasional 2020-2024*. Jakarta: Bappenas.

- Bratić, V. (2006). Tax expenditures: a theoretical review. *Financial theory and practice*, 30(2), 113-127.
- Brosio, M., Carter, P., de Sarralde, S. D., Hallerberg, M., Neuwirth, M., & Hong, S. (2017). Tax Expenditures. *Policy Brief, G20 Insights*, http://www.g20-insights.org/policy_briefs/tax-expenditures.
- Buletin APBN. (2018). *Pentingnya faktor pendukung insentif pajak sebagai daya tarik minat investor*. Jakarta: Pusat Kajian Anggaran DPR RI.
- Buonanno, L., & Nugent, N. (2013). *Policies and Policy Processes of the European Union*. London: Palgrave Macmillan.
- Hamijaya, M. (2015). Pengaruh Insentif Pajak Dan Insentif Non Pajak Terhadap Manajemen Laba Saat Terjadi Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Badan Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 14(27), pp. 1-28.
- Hemels, S. (2017). *Tax incentives as a creative industries policy instrument: Tax Incentives for the Creative Industries*, London: Springer.
- Herweg, N., Huß, C., & Zohlnhöfer, R. (2015). Straightening the three streams: Theorising extensions of the multiple streams framework. *European Journal of Political Research*, 54(3), pp. 435-449.
- Herweg, N., Zahariadis, N., & Zohlnhöfer, R. (2018). The multiple streams framework: foundations, refinements, and empirical applications. In C. M. Weible & P. A. Sabatier (Eds.), *Theories of the policy process*. New York-London: Routledge.
- Howlett, M., McConnell, A., & Perl, A. (2017). Moving policy theory forward: Connecting multiple stream and advocacy coalition frameworks to policy cycle models of analysis. *Australian Journal of Public Administration*, 76(1), pp. 65-79.
- IMF, & OECD. (2018). Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment.
- Isman, A. Y. (2012). *Analisis praktik manajemen laba pada perusahaan masuk bursa di Indonesia dalam mengantisipasi penurunan tarif Pajak Penghasilan Badan pada tahun 2009 dan 2010 sesuai dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008*. Universitas Airlangga.
- Isman, W., & Wegrich, K. (2007). Theories of policy cycle. In F. Fischer, G. Miller, & M. Sidney (Eds.), *Handbook of public policy analysis*. NW: CRC Press.
- Kementerian Keuangan RI (2020). Rencana Strategis Kementerian Keuangan 2020-2024. Jakarta: Kementerian Keuangan.
- Kingdon, J. W. (2011). *Agendas, alternatives, and public policies* (Updated 2nd ed. ed.). Boston: Boston: Longman.
- Klemm, A. 2010. Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives. *International Tax and Public Finance*, 17(3):315
- Klemm, A. dan Van Parys, S., 2012. Empirical evidence on the effects of tax incentives. *International Tax and Public Finance*, 19(3), pp.393-423.
- Lim, S. A. (2013). Accrual dan Real Earning Management dalam Merespon Penurunan Tarif Pajak Penghasilan Badan Tahun 2010. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 17(2).
- Meckling, J. (1976). *The Theory of The Firm: Manajerial Behaviour, Agency*

- Cost, and Ownership Structure. *Journal of Financial and Economics*, 3, 105-360.
- Moolman, A.M. 2012. Evaluating incentives in the tax legislation applicable to the South African oil, petroleum and gas industry. Potchefstroom: NWU. (Mini dissertation).
- Nugroho, A., 2017. Kontribusi ekonomi dan fasilitas Kawasan Berikat dan KITE. PKAPBN-BKF.
- Nugroho, A. dan Nasir, M., 2017. Evaluasi belanja subsidi pajak ditanggung pemerintah. PKPN- BKF.
- OECD. (1984). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Taxation Issues*: OECD.
- OECD. (1998). *Harmful tax competition: an emerging global issue*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2001). *OECD Economic Studies: 2000-2001: New Zealand*. Paris: OECD.
- OECD. (2010). *Tax expenditures in OECD countries*. Paris: OECD.
- OECD. (2015). Principles to enhance the transparency and governance of tax incentives for investment in developing countries. dilihat dari: <https://www.oecd.org/tax/global/transparency-and-governance-principles.pdf>. Tanggal diakses: 3 Januari 2021. Pradana, G. P. P. (2014). *Analisis pengaruh insentif pajak dan non pajak terhadap praktik manajemen laba perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dalam mengantisipasi penurunan tarif Pajak Penghasilan Badan sesuai Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008*. (Doctoral), Universitas Airlangga.
- PKPN-LPEM FEUI, 2017. Efektivitas dftan dampak *tax holiday* terhadap perekonomian. PKPN- BKF.
- Purwoko, 2019. Efektivitas insentif fiskal untuk industry. PKPN-BKF.
- Purwoko dan Nasir, M., 2017. Fasilitas pembebasan PPnBM dalam program LCGC. PKPN-BKF.
- Redonda, A., de Sarralde, S. D., Hallerberg, M., Johnson, L., Melamud, A., Rozemberg, R., . . . von Haldenwang, C. (2019). Tax expenditure and the treatment of tax incentives for investment. *Economics: The Open-Access, Open-Assessment E-Journal*, 13(2019-12), 1-11.
- Setiawan, H., Damayanty, S.A., dan Putranto, B.R. 2019. Evaluasi pemberian fasilitas penurunan tarif PPh Badan untuk Perusahaan Terbuka. PKPN-BKF.
- Setiawan, H., Damayanty, Sofia Arie dan Tenrini, Rita Helbra. 2019. Simulating VAT on Agriculture Sector: an Analysis Using Social Accounting Matrix. *4th IPSC Conference Proceeding*.
- Setiawan, Hadi dan Nugroho, Anda. 2018. The Impact of Decreasing VAT Threshold in Indonesia: A CGE Simulation. *Ecomod2018 Conference Proceeding*.
- Setyawan, B. dan Wardhana, I.W., 2018. Evaluasi investasi dan insentif fiskal di Kawasan Ekonomi Khusus (KEK). PKPN-BKF.
- Surrey, S. S. (2013). *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*: Harvard University Press.
- Surrey, S. S., & Sunley Jr, E. (1976). General Report. *Cahiers de droit fiscal*

- international*, vol LXIa. Kluwer, Deventer, 15-63.
- Tuomi, K., 2012. Review of investment incentives: Best practice in attracting investment. *London: The International Growth Centre, IGC International Growth Centre Working Paper (June)*.
- Tuomi. *World Investment Report 2014*. United Nations Conference on Trade and Development. http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2014_en.pdf,
- Weible, C. M., & Jenkins-Smith, H. C. (2016). The advocacy coalition framework: an approach for the comparative analysis of contentious policy issues. In *Contemporary Approaches to Public Policy* (pp. 15-34): Springer.
- Weible, C. M., & Sabatier, P. A. (2017). *Theories of the policy process*: Hachette UK.
- Weible, C. M., Sabatier, P. A., & McQueen, K. (2009). Themes and variations: Taking stock of the advocacy coalition framework. *Policy Studies Journal*, 37(1), 121-140.
- Whitehouse, E. (1999). The tax treatment of funded pensions. *Social Protection Discussion Paper Series no. 9910*.
- Wijaya, M., & Martani, D. (2011). Praktik manajemen laba perusahaan dalam menanggapi penurunan tarif pajak sesuai uu no. 36 tahun 2008. *Dalam Simposium Nasional XIV Aceh*.
- Willis, J., & Hardwick, P. (1978). Tax Expenditures in the United Kingdom (London. *Institute for Fiscal Studies*, 18-19.
- Zahariadis, N. (2014). Ambiguity and multiple streams. *Theories of the policy process*, 3(1), 25- 59.
- Zee, H.H., Stotsky, J.G. and Ley, E., 2002. Tax incentives for business investment: a primer for policy makers in developing countries. *World development*, 30(9), pp.1497-1516.