

**ANALISIS BIBLIOMETRIK ATAS PENELITIAN BELANJA PERPAJAKAN
(TAX EXPENDITURES) MENGGUNAKAN APLIKASI VOSVIEWER****Purwanto**p.purwanto@pknstan.ac.id, Politeknik Keuangan Negara STAN**Abstract**

Tax expenditures have reduced tax revenue from certain group of taxpayers. It has attracted many scholars to conduct studies in this field. So far there has been no bibliometric analysis of tax expenditure research papers. The purpose of this study was to analyze the classification of tax expenditure research, identify trend of topics in tax expenditure research, and analyze opportunities for tax expenditure research topics in the future. Five-step bibliometric analysis method was adopted and the selected articles were analyzed with VOSviewer application. Searching for research papers was conducted with Publish or Perish application with the keyword "tax expenditure" in the title section from Scopus database published in the year 2001 – 2021 (20 year period) and 52 articles were obtained. The first result of VOSviewer analysis, network visualization, showed that research in tax expenditures can be classified into four clusters. The first cluster consists of 6 keywords, the second consists of 6 keywords, the third consists of five keywords, and the fourth consists of three keywords. The second result of VOSviewer analysis, overlay visualization, showed that trend of research topics for 2007-2008 were 'local government', 'tax policy', and 'contribution'; trend of research topics for 2013-2015 were 'tax deduction', 'income', 'health', 'tax credit', and 'tax incentive'; and the trend of research topics for 2020-2021 were 'social expenditure' and 'tax benefit'. The third result of VOSviewer analysis, density visualization, revealed that topic of 'tax break' and 'tax allowance' were still rarely studied and can be alternatives for future research topics.

Keywords : *belanja perpajakan, analisis bibliometrik, Publish or Perish, VOSviewer, Scopus*

Abstrak

Belanja perpajakan menyebabkan berkurangnya penerimaan pajak dari sebagian wajib pajak tertentu. Hal ini telah menarik banyak cendekia untuk melakukan studi bidang ini. Sejauh ini belum terdapat analisis bibliometrik atas artikel penelitian belanja perpajakan. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis klasifikasi artikel penelitian belanja perpajakan, mengidentifikasi tren topik dalam penelitian belanja perpajakan, dan menganalisis peluang topik penelitian belanja perpajakan di masa yang akan datang. Metode penelitian digunakan metode lima langkah analisis bibliometrik dan data analisis digunakan aplikasi VOSviewer. Penelusuran artikel digunakan aplikasi Publish or Perish dengan kata kunci "tax expenditure" pada bagian judul dari database Scopus yang dipublikasikan tahun 2001 – 2021 (periode 20 tahun) dan diperoleh 52 artikel. Hasil analisis VOSviewer pertama, *network visualization*, menunjukkan artikel penelitian belanja perpajakan tersebut dapat diklasifikasikan menjadi empat kluster. Kluster pertama terdiri dari 6 kata kunci, kluster kedua terdiri dari 6 kata kunci, kluster ketiga terdiri dari lima kata kunci, dan kluster empat terdiri dari tiga kata kunci. Hasil analisis kedua VOSviewer, *overlay visualization*, menunjukkan bahwa tren topik penelitian pada tahun 2007-2008 adalah 'local government', 'tax policy', dan 'contribution'; tren topik penelitian tahun 2013-2015 adalah 'tax deduction', 'income', 'health', 'tax credit', dan 'tax incentive'; dan tren topik penelitian tahun 2020-2021 adalah 'social expenditure' dan 'tax benefit'. Hasil analisis VOSviewer ketiga, *density visualization*, menunjukkan bahwa topik 'tax break' dan 'tax allowance' masih jarang diteliti sehingga menjadi peluang topik penelitian di masa yang akan datang.

Kata Kunci : *belanja perpajakan, analisis bibliometrik, Publish or Perish, VOSviewer, Scopus*

PENDAHULUAN

Beberapa tahun terakhir belanja perpajakan (*tax expenditures*) menjadi perhatian dari pemerintah Indonesia. Belanja perpajakan merupakan hilangnya penerimaan pajak sehubungan dengan ketentuan pajak dapat berupa pengecualian, pembebasan, pengurangan penghasilan, kredit pajak, tarif pajak preferensial, serta penundaan utang pajak (Burton, M., & Sadiq, 2013, p.19). Dampak belanja perpajakan terhadap APBN pada hakekatnya sama dengan belanja subsidi pemerintah. Tidak seperti belanja subsidi, ketika ketentuan belanja perpajakan sudah diundangkan, belanja perpajakan tidak memerlukan persetujuan dari pemerintah dan DPR setiap tahun.

Nilai belanja perpajakan Indonesia dari tahun ke tahun menunjukkan peningkatan. Nilai belanja perpajakan tidak dapat dihitung secara pasti, sehingga hasil perhitungan hanya berupa

estimasi. Tabel 1 menggambarkan laporan belanja perpajakan Indonesia dari tahun 2016 sampai dengan 2019. Estimasi nilai belanja perpajakan meningkat dari Rp 192,5 triliun di tahun 2016 menjadi Rp 257,2 triliun di tahun 2019. Dalam persentase terhadap produk domestik bruto, belanja perpajakan meningkat dari 1.55% di tahun 2016 menjadi 1.62% di tahun 2019.

Tabel 1 Belanja Perpajakan Indonesia

Jenis pajak	Estimasi			
	2016	2017	2018	2019
PPN dan PPnBM	116.326	132.848	142.811	166.920
Pajak Penghasilan	67.674	54.350	70.103	79.222
Bea Masuk dan Cukai	8.549	9.548	12.166	11.027
PBB sektor P3	14	75	75	57
Bea Materai	0	0	0	0
Total	192.563	196.821	225.155	257.226
% terhadap PDB				
PPN dan PPnBM	0.94%	0.98%	0.96%	1.05%
Pajak Penghasilan	0.55%	0.40%	0.47%	0.50%
Bea Masuk dan Cukai	0.07%	0.07%	0.08%	0.07%
PBB sektor P3	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Bea Materai	0.00%	0.00%	0.00%	0.00%
Total	1.55%	1.45%	1.52%	1.62%

Sumber : Laporan Belanja Perpajakan 2019 ((Badan Kebijakan Fiskal, 2020)

Dibandingkan dengan negara lain, rasio perpajakan Indonesia masih rendah. Grafik 1 menunjukkan bahwa *tax ratio* Indonesia dari tahun 2015 – 2019 berfluktuasi dari 11.6% - 10.7%. Menurut OECD (2021), *tax ratio* Indonesia jauh lebih rendah dibanding dengan *tax ratio* negara-negara Asia Pasifik 22.0% dan negara-negara OECD 22.3%. Rata-rata rasio belanja perpajakan terhadap PDB sebesar 1.54% menunjukkan bahwa nilai belanja perpajakan merupakan jumlah yang cukup signifikan. Pemerintah perlu berhati-hati dalam merumuskan kebijakan belanja perpajakan. Kebijakan belanja perpajakan perlu dirumuskan dan dievaluasi supaya tujuan dari kebijakan tersebut tercapai. Oleh karena itu, perlu dilakukan penelitian untuk mengevaluasi dan merumuskan kebijakan belanja perpajakan.

Beberapa negara maju sudah memberikan perhatian terhadap belanja perpajakan mulai tahun 1960-an (International Monetary Fund, 2007). Jerman dan Amerika Serikat adalah negara pertama yang membuat laporan belanja perpajakan. Korea Selatan mulai menyusun laporan belanja perpajakan tahun 1999. Beberapa negara menyusun laporan belanja perpajakan dalam laporan tersendiri atau bagian dari dokumen anggaran negara.

Banyak peneliti yang sudah melakukan studi belanja perpajakan. Penelitian pertama belanja perpajakan yang diterbitkan di jurnal terindeks Scopus adalah di tahun 1975 (Harriss, 1975). Jumlah penelitian belanja perpajakan yang diterbitkan di jurnal terindeks Scopus selama tahun 1975 – 2021 sebanyak 97 artikel dan selama tahun 2001 – 2021 sebanyak 52 artikel. Sampai saat ini belum ada kajian analisis bibliometrik atas artikel riset belanja perpajakan. Oleh karena itu, penelitian ini mengisi kekosongan tersebut dengan melakukan analisis bibliometrik atas artikel riset belanja perpajakan. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis klasifikasi penelitian belanja perpajakan, mengidentifikasi tren topik penelitian belanja perpajakan, dan menganalisis peluang topik penelitian belanja perpajakan di masa yang akan datang.



Sumber : Laporan Belanja Perpajakan 2019 (Badan Kebijakan Fiskal, 2020)

KAJIAN PUSTAKA

Konsep belanja perpajakan (tax expenditures) telah banyak memicu perdebatan diantara para cendekia. Perdebatan berkisar pada definisi, tujuan, cara mengidentifikasi atau mengukur belanja perpajakan. Konsep belanja perpajakan awalnya diperkenalkan untuk mendemonstrasikan kesamaannya dengan belanja pemerintah langsung (Burton, 2010 p.20). Belanja perpajakan adalah transfer sumber daya publik untuk mengurangi kewajiban pajak selain melalui belanja langsung (Kraan, 2004). Selanjutnya, menurut Anderson & Minarik (2006), belanja pajak adalah peraturan atau praktik yang mengurangi atau menunda penerimaan pajak bagi sebagian wajib pajak tertentu.

OECD (2010 p.12) menggolongkan belanja perpajakan dalam beberapa jenis, yaitu *allowances*, pembebasan pajak, keringanan tarif pajak, penundaan pajak, dan kredit pajak. Belanja perpajakan tidak hanya terdapat pada Pajak Penghasilan, tetapi bisa terdapat pada semua jenis pajak (Badan Kebijakan Fiskal, 2020). Tujuan dari kebijakan belanja perpajakan adalah sebagai salah satu instrument pemerintah untuk mencapai tujuan sosial dan tujuan ekonomi (Burton, 2010 p.18).

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan analisis bibliometrik. Reviu literatur dilakukan dengan metode yang sistematis, eksplisit, dan dapat direplikasi (Fink, 2005; Garza-Reyes, 2015), atau metode pemetaan atas struktur ilmu pengetahuan tertentu (Tranfield et al., 2003). Analisis bibliometrik merupakan bagian dari reviu literatur. Analisis bibliometrik biasanya digunakan untuk menganalisis artikel jurnal, buku atau dokumen ilmiah tertulis lainnya (Heersmink et al., 2010).

Tujuan analisis bibliometrik adalah menghasilkan ikhtisar dari sejumlah data kepustakaan untuk menyajikan perkembangan terkini dari struktur ilmu pengetahuan dan tren penelitian atas topik tertentu (Donthu et al., 2021). Dalam studi ini digunakan lima langkah

¹ Rasio perpajakan merupakan rasio antara total penerimaan perpajakan pemerintah pusat dibandingkan dengan PDB Nominal

² *Tax ratio* merupakan rasio antara total penerimaan perpajakan pemerintah pusat, PNBPN SDA Migas, dan PNBPN SDA Pertambangan Umum dibandingkan dengan PDB Nominal

metode analisis bibliometri yang diperkenalkan oleh Fahimnia et al. (2015). Kelima langkah tersebut adalah melakukan penelusuran awal, menyajikan hasil penelusuran awal, mempersempit hasil penelusuran, menyajikan diskripsi statistik hasil penelusuran akhir, dan melakukan analisis data.

Pada penelitian ini, langkah pertama berupa penelusuran awal dokumen kepustakaan dilakukan pada bulan September 2021. Penelusuran dilakukan menggunakan aplikasi *Publish or Perish* dari *database Scopus*. Kata kunci "*tax expenditure*" diinput pada bagian judul dan tahun penerbitan tidak dibatasi.

Langkah kedua adalah penyajian hasil penelusuran awal ini. Pada penelusuran awal tahun penerbitan tidak dibatasi. Dari penelusuran awal diperoleh 128 dokumen, yang terdiri dari artikel, buku, konferensi paper, surat, monograf, dan reviu editorial/buku, yang diterbitkan selama 1975 – 2021 atau jangka waktu 46 tahun. Penelusuran dilanjutkan dengan kata kunci "*tax expenditures*" pada bagian judul dari database yang sama. Hasil penelusuran adalah sama dengan kata kunci "*tax expenditure*". Database Scopus digunakan karena memiliki kredibilitas bagus dan sudah dikenal luas. Tabel 2 menyajikan sepuluh dokumen yang paling banyak disitasi dari hasil penelusuran awal.

Tabel 2 Daftar Sepuluh Dokumen Sitasi Terbanyak

Penulis	Judul	Tahun Penerbitan
J. Poterba	Tax expenditures for owner-occupied housing: Deductions for property taxes and mortgage interest and the exclusion of imputed rental income	2008
D. Dalenberg	The Effects of Taxes, Expenditures, and Public Infrastructure on Metropolitan Area Employment	1995
A. Stebbing	Universal welfare by other means? Social tax expenditures and the Australian dual welfare state	2010
E. Saez	The optimal treatment of tax expenditures	2004
D. Bails	The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations: A Re-evaluation: In 19 States They Resulted in Virtually No Success in Limiting Growth in Their Budgets	1990
L. Burman	How big are total individual income tax expenditures, and who benefits from them?	2008
D. Bails	A critique on the effectiveness of tax-expenditure limitations	1982
C. Faricy	Public Attitudes Toward Social Spending in the United States: The Differences Between Direct Spending and Tax Expenditures	2014
N. Eissa	Redistribution and tax expenditures: The earned income tax credit	2011
B. Greve	The hidden welfare state, tax expenditure and social policy A comparative overview	1994

Artikel yang paling banyak disitasi (jumlah sitasi 76) adalah yang diterbitkan *American Economic Review* pada tahun 2008 yang ditulis oleh J. Poterba dengan judul "*Tax expenditures for owner-occupied housing: Deductions for property taxes and mortgage interest and the exclusion of imputed rental income*".

Langkah berikutnya adalah mempersempit hasil penelusuran. Dalam tahap ini tahun penerbitan dibatasi 20 tahun terakhir, yaitu tahun 2001 – 2021. Hasil penelusuran dengan kata kunci dan database yang sama diperoleh 84 dokumen terdiri dari artikel, buku, konferensi paper,

surat, catatan, dan rewiu editorial/buku. Tabel 3 menyajikan 84 dokumen hasil penelusuran kedua.

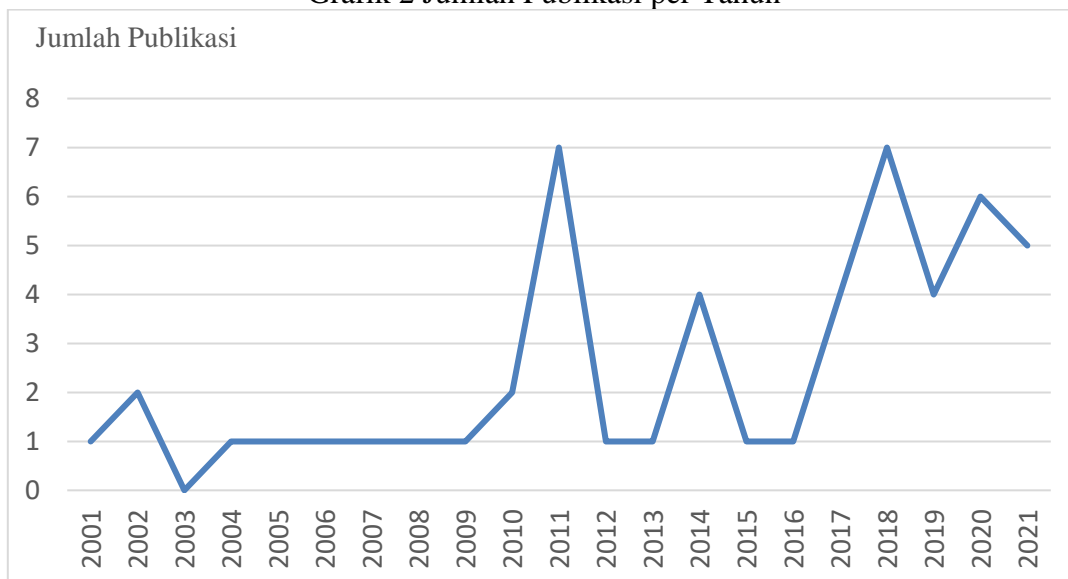
Tabel 3 Hasil Penelusuran kedua

Jenis Dokumen	Jumlah Dokumen
Buku	15
<i>Conference paper</i>	6
Monograf	1
Reviu buku/editorial	10
Artikel	52
Jumlah	84

Untuk mendapatkan hasil analisis yang kredibel, analisis bibliometrik ini hanya akan dilakukan terhadap artikel hasil penelitian yang diterbitkan di jurnal yang terindeks Scopus. Dari 84 dokumen hasil penelusuran untuk tahun penerbitan 2001 – 2021, sebanyak 15 berupa buku, 6 berupa *conference paper*, 1 monograf, 10 berupa rewiu buku/editorial, dan 52 artikel. Artikel tersebut diunduh dan disimpan dengan format file RIS. Selanjutnya, metadata file RIS dibuka menggunakan aplikasi Mendeley untuk dilengkapi data abstrak dan kata kunci artikel.

Langkah keempat berupa penyajian data statistik hasil seleksi akhir. Hasil akhir penelusuran dengan kata kunci “*tax expenditure*” menggunakan aplikasi Publis or Perish dengan database Scopus untuk penerbitan 2001 – 2021 diperoleh 52 artikel. Jumlah artikel yang diterbitkan per tahun disajikan pada grafik 2. Grafik 2 menunjukkan bahwa dari tahun 2001 – 2009 jumlah publikasi rata-rata satu artikel. Jumlah penerbitan terbanyak terjadi di tahun 2011 dan 2018. Tahun 2012 – 2016 jumlah penerbitan hanya satu per tahun, kecuali tahun 2014 sebanyak empat. Data yang menarik adalah jumlah penelitian mulai tahun 2018 – 2021 yang meningkat lebih tinggi dibanding tahun-tahun sebelumnya. Hal ini menunjukkan bahwa mulai tahun 2018 sampai saat ini jumlah penelitian belanja perpajakan lebih banyak dilakukan.

Grafik 2 Jumlah Publikasi per Tahun

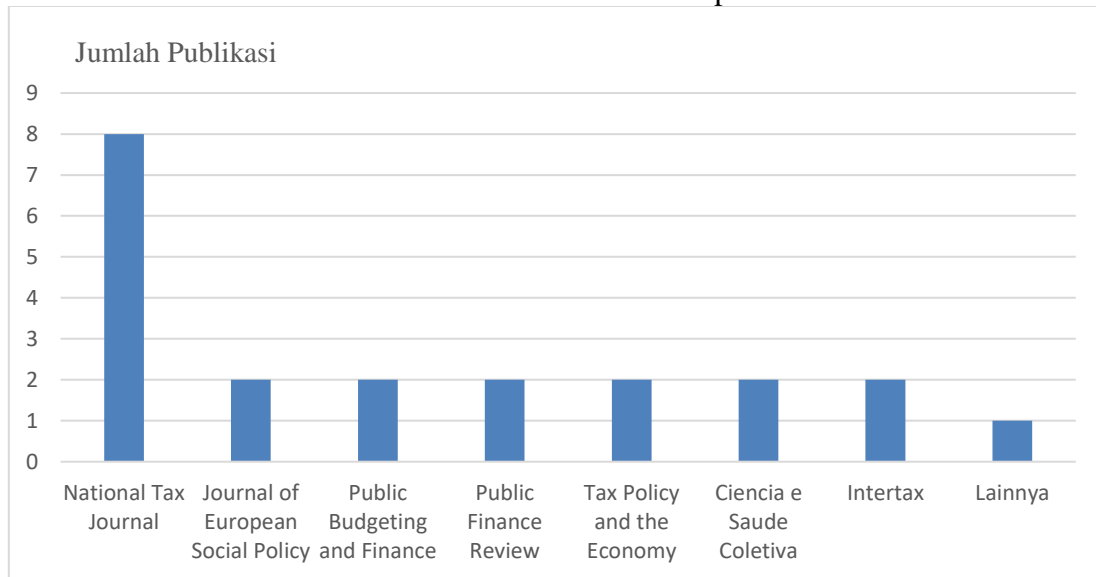


Sumber : hasil penelusuran terakhir diolah oleh penulis

Grafik 3 menyajikan jumlah artikel yang diterbitkan dari setiap jurnal. Selama tahun 2001 – 2021, *National Tax Journal* menerbitkan 8 artikel, diikuti oleh *Journal of European Social Policy*, *Public Budgeting and Finance*, *Public Finance Review*, *Tax Policy and the*

Economy, *Ciencia e Saude Cojetiva* masing-masing 2 artikel, sedangkan jurnal lainnya hanya menerbitkan satu artikel. Hal ini menunjukkan bahwa *National Tax Journal* menjadi pilihan favorit peneliti untuk menerbitkan hasil penelitiannya.

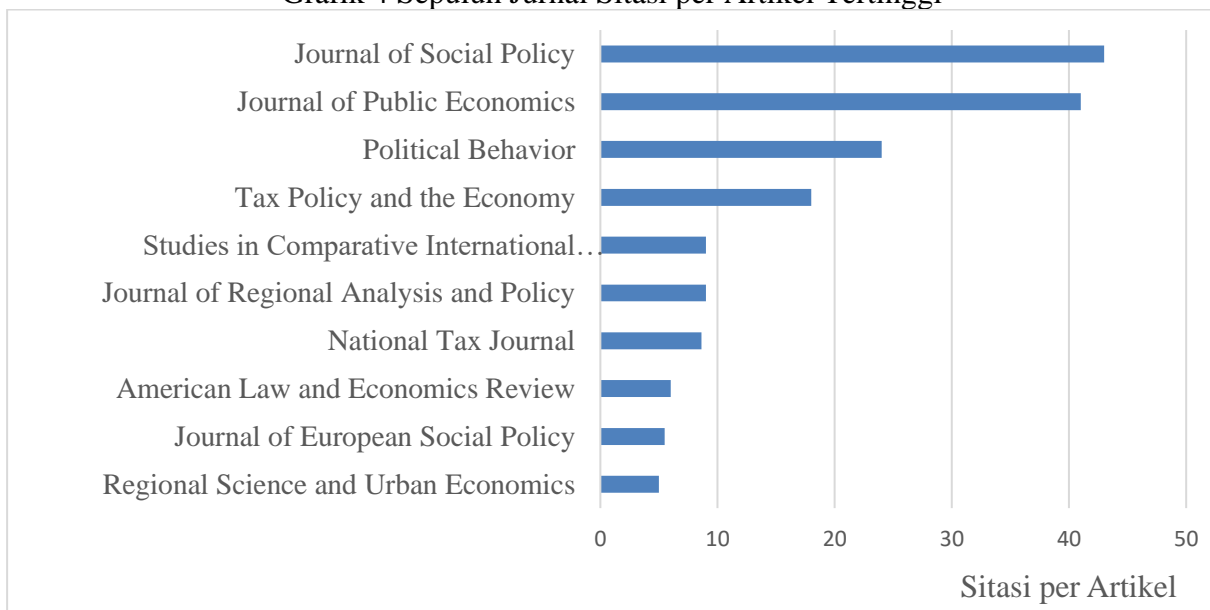
Grafik 3 Jumlah Publikasi Artikel per Jurnal



Sumber : hasil penelusuran terakhir diolah oleh penulis

Grafik 4 menyajikan sepuluh jurnal dengan sitasi per artikel tertinggi. Beberapa jurnal masuk dalam sitasi per artikel tertinggi, tetapi dalam waktu 20 tahun hanya menerbitkan satu artikel, kecuali *National Tax Journal* dan *Journal of European Social Policy*. Artikel dengan sitasi tertinggi (43) diterbitkan *Journal of Social Policy* dengan judul *Universal welfare by other means? Social tax expenditures and the Australian dual welfare state*. Sitasi tertinggi berikutnya (41 sitasi) adalah artikel berjudul *The optimal treatment of tax expenditures* yang diterbitkan pada *Journal of Public Economics*.

Grafik 4 Sepuluh Jurnal Sitasi per Artikel Tertinggi



Sumber : hasil penelusuran terakhir diolah oleh penulis

Langkah terakhir dalam analisis bibliometrik adalah analisis data. Analisis bibliometrik ini dilakukan terhadap artikel penelitian yang diterbitkan pada jurnal yang terindeks Scopus. Penelusuran dilakukan menggunakan aplikasi *Publish or Perish* versi

8.1.3625.7987 dengan kata kunci “*tax expenditure*” pada judul. Hasil penelusuran awal tanpa membatasi tahun penerbitan mendapatkan 128 dokumen yang diterbitkan selama tahun 1975 – 2021 atau 46 tahun. Agar diperoleh artikel penelitian yang lebih relevan, tahun penerbitan dibatasi 20 tahun terakhir atau 2001 – 2021 dan diperoleh 84 dokumen, yang terdiri dari artikel, buku, *paper conference*, monograf, dan revidu editorial/buku. Dari 84 dokumen tersebut yang berupa artikel adalah 52 sehingga analisis bibliometrik ini dilakukan terhadap 52 artikel tersebut. Tabel 4 menggambarkan perbandingan hasil penelusuran awal dan penelusuran akhir.

Tabel 4 Perbandingan Hasil Penelusuran Awal dan Penelusuran Akhir

Data Metriks	Penelusuran Awal	Penelusuran Akhir
Kata kunci	“ <i>tax expenditure</i> ”	“ <i>tax expenditure</i> ”
Sumber	Database Scopus	Database Scopus
Tahun penerbitan	1975 – 2021 atau 46 tahun	2001 – 2021 atau 20 tahun
Dokumen	128	84
Artikel	97	52
Jumlah sitasi	769	480
Sitasi per tahun	16.72	24

Hasil penelusuran awal menunjukkan dalam kurun waktu 46 tahun terdapat 97 artikel yang diterbitkan atau rata-rata 2.11 per tahun, sedangkan hasil penelusuran akhir dalam 20 tahun diterbitkan 52 artikel atau rata-rata 2.60 per tahun. Hal ini menunjukkan bahwa penelitian terkait belanja pajak masih rendah, tetapi jumlahnya meningkat walaupun tidak signifikan. Namun, grafik 2 menunjukkan bahwa mulai tahun 2018 – 2021 penelitian terkait belanja perpajakan menunjukkan peningkatan dibandingkan tahun-tahun sebelumnya.

Selanjutnya, hasil penelusuran awal disitasi sebanyak 769 untuk periode 46 tahun sehingga rata-rata sitasi per tahun adalah 16.72. Hasil penelusuran akhir disitasi sebanyak 480 untuk periode 20 tahun sehingga rata-rata sitasi per tahun adalah 24. Hal ini menunjukkan bahwa dokumen yang diterbitkan selama 20 tahun terakhir memiliki dampak metrik lebih besar dalam jumlah sitasi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

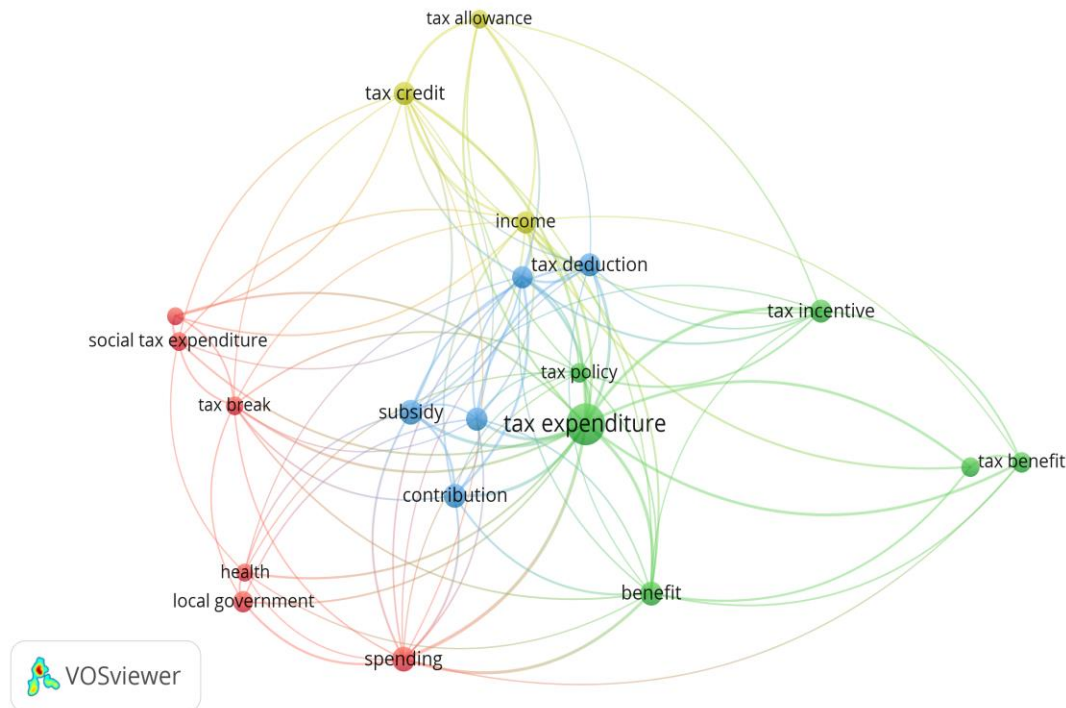
Setelah menganalisis rata-rata jumlah artikel dan sitasi per tahun, 52 artikel hasil penelusuran akhir dianalisis menggunakan aplikasi VOSviewer versi 1.6.17. VOSviewer dapat digunakan untuk melakukan klusterisasi publikasi ilmiah dan menganalisis hasil klusterisasi (van Eck & Waltman, 2017).

Langkah pertama dilakukan ekstraksi data dari judul dan abstrak 52 artikel menggunakan VOSviewer. Dari ekstraksi data diperoleh 1333 *term*, dengan pilihan *occurrence* 5, terdapat 49 *term* yang memenuhi. Dari 49 *term* dilakukan seleksi untuk mengeluarkan kata-kata yang kurang relevan. Istilah-istilah berikut tidak relevan dan dikeluarkan dari daftar analisis, yaitu *finding*, *case*, *author*, *state*, *study*, *lesson*, *analysis*, *government*, *type*, *article*, *country*, *expenditure*, *change*, *impact*, *tel*, *vehicle*, *Malaysia*, *size*, *difference*, *resource*, *effect*, *way*, *result*, *tax*, *paper*, dan *taxis*.

VOSviewer menghasilkan pemetaan bibliometrik melalui tiga visualisasi, yaitu *network visualization*, *overlay visualization*, dan *density visualization*. Tujuan penelitian yang pertama,

yaitu menganalisis klasifikasi penelitian belanja perpajakan dapat dilihat dari hasil *network visualization*. Gambar 1 menunjukkan hasil pemetaan *network visualization*. Kata-kata kunci yang saling berhubungan digambarkan dengan empat warna yang berbeda. Masing-masing warna menggambarkan satu kluster. VOSviewer secara otomatis memetakan visualisasi 52 artikel penelitian menjadi empat kluster atau empat klasifikasi.

Gambar 1 Hasil Analisis Network Visualization



Kluster satu (warna merah) terdiri dari enam kata kunci yaitu *health*, *local government*, *social protection*, *social tax expenditure*, *spending*, dan *tax break*. Pada kluster satu kata kunci yang menunjukkan angka *occurance* tertinggi adalah '*spending*', yaitu 19. Hal ini menunjukkan topik '*spending*' paling sering diteliti di kluster satu. Dari kata kunci yang terdapat dalam kluster satu, penelitian belanja perpajakan dalam kelompok ini banyak dikaitkan dengan tujuan sosial dari kebijakan belanja perpajakan. Misalnya kata kunci *health*. Di Amerika Serikat, penghasilan tidak kena pajak (PTKP) dapat diberikan dalam bentuk *itemized*. Orang yang memiliki riwayat penyakit kronis, seperti hepatitis, diabetes, akan diberikan PTKP lebih besar, karena memerlukan biaya pengobatan rutin yang lebih tinggi. Saat ini di Indonesia menerapkan PTKP bentuk *standardized*. Direktorat Jenderal Pajak pernah mewacanakan bahwa PTKP Indonesia dalam bentuk *itemized*.

Kluster dua (warna hijau) terdiri dari enam kata kunci, yaitu *benefit*, *private pension*, *tax benefit*, *tax expenditure*, *tax incentive*, dan *tax policy*. Kata kunci yang memiliki angka *occurance* tertinggi setelah kata '*tax expenditure*' adalah '*benefit*', yaitu 16. Dari kata kunci yang terdapat pada kluster dua, penelitian pajak dalam kelompok ini banyak dikaitkan dengan topik penerima manfaat belanja perpajakan, misalnya pensiun. Di Indonesia sendiri, bidang pensiun banyak mendapatkan keringanan pajak. Misalnya saja, perusahaan yang membayar iuran pensiun untuk karyawannya. Iuran pensiun tersebut, tidak masuk unsur penghasilan yang dipotong Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 21. Pengenaan PPh atas iuran pensiun yang dibayar perusahaan ditunda saat karyawan tersebut menerima pensiun. Selain itu, perusahaan dana pensiun menikmati berbagai pengecualian. Antara lain, penghasilan dana pensiun dari investasi

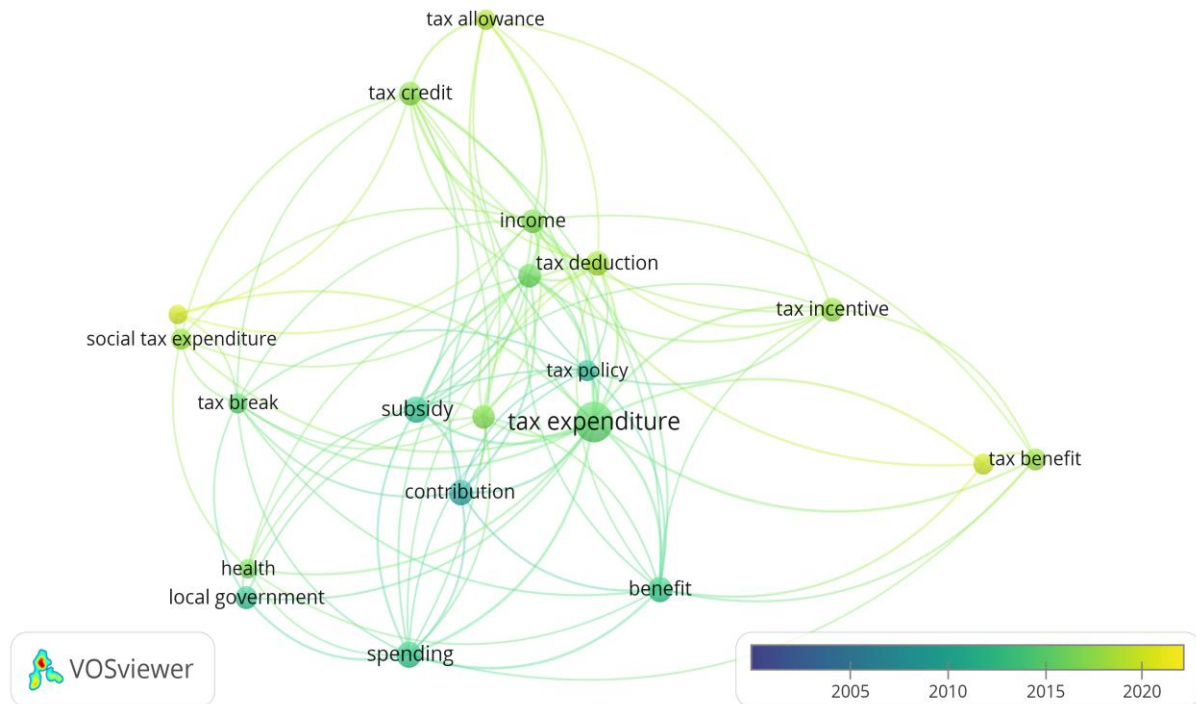
berupa bunga deposito, diskonto Sertifikat Bank Indonesia, bunga obligasi dan deviden saham yang diperdagangkan di bursa efek dikecualikan dari objek PPh.

Klaster tiga (warna biru) terdiri dari lima kata kunci, yaitu *contribution*, *deduction*, *individual*, *subsidy*, *tax deduction*. Kata kunci dengan angka *occurrence* tertinggi adalah '*subsidy*', yaitu 19. Pada kelompok ketiga penelitian belanja pajak dikaitkan dengan topik sumbangan dan wajib pajak orang pribadi. Di Indonesia beberapa sumbangan bagi penerimanya bukan merupakan objek pajak, dan bagi perusahaan yang memberikan dapat dikurangkan dari penghasilan. Sebagai contoh, sumbangan fasilitas pendidikan, sumbangan penelitian, sumbangan penanggulangan bencana nasional, dan sumbangan wajib keagamaan seperti zakat.

Klaster empat (warna kuning) terdiri dari tiga kata kunci, yaitu *income*, *tax allowance*, *tax credit*. Pada klaster empat '*tax credit*' memiliki angka *occurrence* tertinggi, yaitu 13. Pada kelompok keempat penelitian belanja pajak lebih banyak dikaitkan dengan topik fasilitas perpajakan atau tujuan ekonomi. Sebagai contoh, di Indonesia bagi perusahaan yang melakukan investasi di bidang industri pionir akan diberikan fasilitas berupa *tax allowance*, yaitu 30% dari nilai investasi dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak, yang dibagi menjadi 6 tahun atau 5% per tahun.

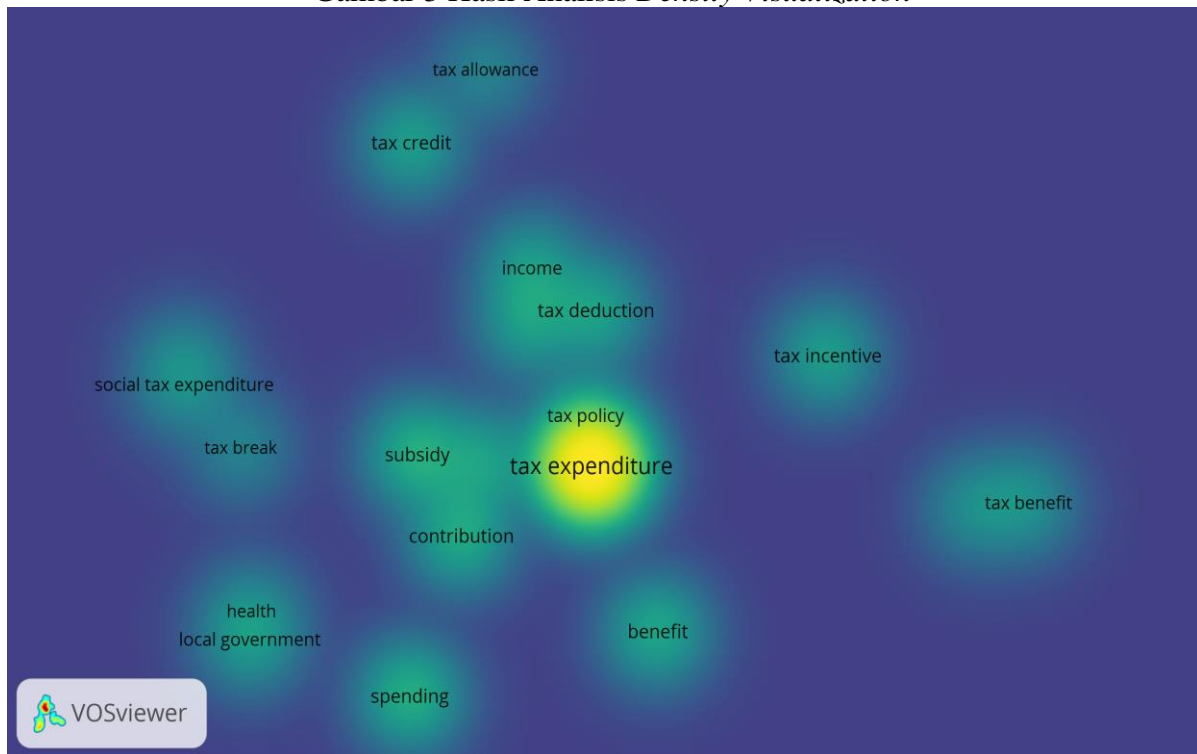
Selain itu, garis pada *network visualization* menggambarkan kekuatan hubungan antar kata kunci tersebut. Semakin tebal garis tersebut, berarti kedua kata kunci tersebut lebih sering dilakukan dalam satu penelitian yang sama. Sebagai contoh antara '*tax expenditure*' dan '*benefit*' dihubungkan dengan garis tebal. Berarti kedua topik tersebut sering digunakan pada penelitian yang sama. Kata-kata kunci yang dihubungkan dengan garis tipis menggambarkan bahwa kedua topik tersebut jarang digunakan pada penelitian yang sama, misalnya saja '*income*' dan '*tax benefit*'. Kata-kata kunci yang tidak dihubungkan dengan garis menggambarkan kedua kata kunci tersebut tidak pernah digunakan dalam penelitian yang sama, misalnya '*spending*' dan '*tax incentive*'. Hal ini menunjukkan terdapat peluang kedua topik tersebut dihubungkan dalam satu penelitian.

Tujuan penelitian yang kedua, yaitu mengidentifikasi tren topik dalam penelitian belanja perpajakan dapat dilihat pada gambar 2 hasil analisis *overlay visualization*. Warna yang semakin terang (kuning) menggambarkan bahwa kata kunci tersebut sering digunakan pada penelitian terkini (tahun 2019 – 2021). Warna yang semakin gelap (ungu) menggambarkan bahwa kata kunci tersebut banyak digunakan pada penelitian di awal tahun 2001-2003. Gambar 2 menunjukkan bahwa warna yang dominan adalah warna hijau dan warna kuning. Hal ini mengindikasikan bahwa pada awal tahun 2000-an penelitian terkait belanja perpajakan masih jarang dilakukan. Kata kunci '*local government*', '*tax policy*', dan '*contribution*' digambarkan dalam warna hijau agak tua. Ketiga topik tersebut banyak diteliti sekitar tahun 2007-2008. Warna hijau terang pada gambar 2 menunjukkan bahwa pada 2013-2015 banyak dilakukan penelitian belanja perpajakan dengan topik *tax deduction*, *income*, *health*, *tax credit*, dan *tax incentive*. Tahun 2020 dan tahun 2021 banyak dilakukan penelitian belanja perpajakan dengan topik '*social tax expenditure*' dan '*tax benefit*' (warna kuning).

Gambar 2 Hasil Analisis *Overlay Visualization*

Tujuan penelitian ketiga, yaitu menganalisis peluang topik penelitian yang akan datang ditunjukkan pada gambar 3 hasil analisis *density visualization*. Semakin besar dan semakin terang visualisasi kata kunci tersebut menunjukkan bahwa topik tersebut sering diteliti. Gambar 3 menunjukkan ‘*tax expenditure*’ digambarkan dengan visualisasi yang paling besar dan paling terang. Kata kunci tersebut paling sering muncul dalam penelitian karena memang merupakan topik utama 52 artikel yang dianalisis. Beberapa kata kunci yang digambarkan cukup terang adalah ‘*subsidy*’, ‘*tax deduction*’, ‘*contribution*’, dan ‘*income*’. Topik-topik tersebut berarti sudah banyak diteliti. Kata kunci ‘*tax break*’ dan ‘*tax allowance*’ digambarkan kecil dan paling redup. Hal ini menunjukkan bahwa topik-topik tersebut masih jarang dilakukan penelitian sehingga masih terbuka peluang untuk dilakukan penelitian.

Selain menggunakan *density visualization*, peluang topik penelitian juga bisa dianalisis menggunakan *network visualization* pada gambar 1. Kedua kata kunci yang dihubungkan dengan garis tipis menunjukkan bahwa kedua topik tersebut jarang dihubungkan dalam penelitian yang sama. Dua kata kunci yang tidak dihubungkan dengan garis secara langsung menunjukkan kedua topik tersebut tidak pernah dihubungkan dalam satu penelitian yang sama. Sebagai contoh pada gambar 1 ‘*tax incentive*’ dan ‘*spending*’ tidak dihubungkan dengan garis langsung. Kedua topik tersebut tidak pernah digunakan pada satu penelitian yang sama. Hal ini bisa menjadi peluang penelitian belanja perpajakan dikaitkan dengan *tax incentive* atau fasilitas pajak dan *spending* atau belanja APBN. Banyak fasilitas perpajakan yang dibiayai dari belanja subsidi pajak. Sebagai contoh fasilitas PPh Pasal 21 karyawan swasta ditanggung pemerintah selama masa pandemi covid-19. Dalam hal ini pemerintah mengalokasikan belanja subsidi pajak pada APBN untuk memberikan fasilitas PPh pasal 21 ditanggung pemerintah.

Gambar 3 Hasil Analisis *Density Visualization*

Undang-undang yang baru diundangkan umumnya terdapat topik-topik yang masih jarang diteliti. Dengan diterbitkan Undang-undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, imbalan kepada karyawan dalam bentuk natura yang semula tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto (*nondeductible*) sekarang dapat dikurangkan (*deductible*). Hal ini membuka peluang untuk dilakukan topik-topik penelitian yang masih jarang diteliti.

PENUTUP

Simpulan

Hasil analisis bibliometrik atas penelitian belanja perpajakan selama 20 tahun terakhir dapat diklasifikasikan menjadi empat klaster, yaitu penelitian belanja pajak dikaitkan dengan tujuan sosial, belanja pajak dikaitkan dengan manfaat pensiun, belanja pajak dikaitkan dengan sumbangan, dan belanja pajak dikaitkan dengan fasilitas perpajakan atau tujuan ekonomi. Selain itu, studi ini menunjukkan jumlah penelitian terkait belanja pajak tidak banyak dilakukan, dan mulai tahun 2018-2021 menunjukkan adanya peningkatan. Dengan diterbitkan peraturan perpajakan yang baru, seperti Undang-undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, membuka peluang topik-topik baru terkait belanja pajak yang masih jarang diteliti.

Penelitian ini memiliki beberapa kelemahan. Jumlah artikel penelitian yang dianalisis pada studi ini hanya 52. Biasanya analisis bibliometrik dilakukan atas data kepustakaan dalam jumlah besar.

Saran

Penelitian analisis bibliometri yang akan datang dapat dilakukan dengan menambah jangka waktu penerbitan sehingga diperoleh artikel penelitian yang dianalisis dalam jumlah cukup banyak. Analisis bibliometrik juga bisa dilakukan pada topik-topik lain yang banyak diteliti, misalnya penghindaran pajak, sehingga dapat dikumpulkan artikel penelitian dalam jumlah yang cukup besar. Selain itu, analisis bibliometrik dapat digunakan aplikasi analisis bibliometrik yang lebih lengkap, misalnya biblioshiny.

DAFTAR PUSTAKA

- Anderson, J & Minarik, J. (2006). *Design Choices for Fiscal Policy Rules*. OECD Journal on Budgeting, 5(4).
- Badan Kebijakan Fiskal. (2020). Laporan Belanja Pajak 2019.
- Burton, M., & Sadiq, K. (2013). *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. Cambridge University Press.
- Burton, M. (2010). *Tax expenditure management: A critical assessment*. In *Tax Expenditure Management: A Critical Assessment*. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511910142>
- Donthu, N., Kumar, S., Mukherjee, D., Pandey, N., & Lim, W. M. (2021). *How to conduct a bibliometric analysis: An overview and guidelines*. *Journal of Business Research*, 133(April), 285–296. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.04.070>
- Fahimnia, B., Sarkis, J., & Davarzani, H. (2015). *Green supply chain management: A review and bibliometric analysis*. In *International Journal of Production Economics (Vol. 162)*. Elsevier. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2015.01.003>
- Fink, A. (2005). *Conducting Research Literature Reviews. From the Internet to Paper*. SAGE Publications Inc., Los Angeles.
- Garza-Reyes, J. (2015). *Lean and green – a systematic review of the state of the art literature*. *Journal of Cleaner Production*, 102.
- Harriss, C. (1975). *Philanthropy and the tax expenditure concept*. *Journal (National Association for Hospital Development (U.S.))*, 2–3. https://api.elsevier.com/content/abstract/scopus_id/0016518030
- Heersmink, R., Hoven, J., Van Den, E., Van Den, N.J. and Berg, J. (2010). *Bibliometric Mapping of Computer and Information Ethics*.
- International Monetary Fund. (2007). *Manual on Fiscal Transparency*. <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>
- Kraan, D. (2004). *Off-budget and Tax Expenditures*. OECD Journal on Budgeting, 4(1).
- OECD. (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publication, Paris.
- OECD. (2021). *Revenue Statistics in Asia and the Pacific*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-asia-and-pacific-indonesia.pdf>
- Tranfield, D., Denyer, D. and Smart, P. (2003). *Towards a methodology for developing evidenceinformed management knowledge by means of systematic review*. *British Journal of Management*, 14.
- van Eck, N. J., & Waltman, L. (2017). *Citation-based clustering of publications using CitNetExplorer and VOSviewer*. *Scientometrics*, 111(2), 1053–1070. <https://doi.org/10.1007/s11192-017-2300-7>

Lampiran Daftar Artikel Hasil Penelusuran Akhir

No	Penulis	Judul Artikel	Jurnal	Tahun Penerbitan
1	Q. Ahmed	A test of relative efficacy of tax expenditures and direct expenditures a neo-classical approach	Journal of Development Economics	2001
2	J.L. Mikesell	Tax expenditure budgets, budget policy, and tax policy: Confusion in the states	Public Budgeting and Finance	2002
3	K.I. Jen	Tax expenditures in Michigan: A comparison to federal findings	Public Budgeting and Finance	2002
4	E. Saez	The optimal treatment of tax expenditures	Journal of Public Economics	2004
5	D. Salisbury	The mutuality of employee benefits and tax expenditures	Generations	2005
6	C. Blanchard	Shadow welfare II: Tax expenditures and corporate welfare in the states	Social Policy Journal	2006
7	J. Stallmann	Impacts of tax & expenditure limits on local governments: Lessons from Colorado and Missouri	Journal of Regional Analysis and Policy	2007
8	B. Sicsú	Tax expenditures with health care in Brazil: The behavior between the years 1996 and 2003	Revista de Economia Politica	2008
9	E. Greulich	Housing subsidies and tax expenditures: The case of mortgage credit certificates	Regional Science and Urban Economics	2009
10	A. Stebbing	Universal welfare by other means? Social tax expenditures and the Australian dual welfare state	Journal of Social Policy	2010
11	E.D. Kleinbard	Tax expenditure framework legislation	National Tax Journal	2010
12	N. Eissa	Redistribution and tax expenditures: The earned income tax credit	National Tax Journal	2011
13	D. Ackerman	Tax expenditures for noncash charitable contributions	National Tax Journal	2011
14	J.M. Poterba	Introduction: Economic analysis of tax expenditures	National Tax Journal	2011
15	R. Altshuler	Reconsidering tax expenditure estimation	National Tax Journal	2011
16	R. Carroll	Income versus consumption tax baselines for tax expenditures	National Tax Journal	2011
17	S.J. Guthrie	U.S. Defense contracts during the tax expenditure battles of the 1980s	National Tax Journal	2011
18	I.Z. Lurie	Long-run changes in tax expenditures on 401(K)-type retirement plans	National Tax Journal	2011
19	L.E. Burman	Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform	Tax Policy and the Economy	2012

No	Penulis	Judul Artikel	Jurnal	Tahun Penerbitan
20	A. Halkyard	Tax incentives to encourage migration of skilled labour: Another tax expenditure or a failure of tax residence?	eJournal of Tax Research	2013
21	C. Faricy	Public Attitudes Toward Social Spending in the United States: The Differences Between Direct Spending and Tax Expenditures	Political Behavior	2014
22	J. Goldin	Tax expenditure salience	American Law and Economics Review	2014
23	J. Haselswerdt	The Lifespan of a Tax Break: Comparing the Durability of Tax Expenditures and Spending Programs	American Politics Research	2014
24	S. Haulotte	Reduce the tax expenditures: A way of reform?	Reflets et Perspectives de la Vie Economique	2014
25	A. Albarea	Accounting for tax evasion profiles and tax expenditures in microsimulation modelling. the betamod model for personal income taxes in Italy	International Journal of Microsimulation	2015
26	I. Ayres	Using the false claims act to remedy tax-expenditure fraud	Duke Law Journal	2016
27	H. Kingi	The Effect of Tax Expenditures on Automatic Stabilizers: Methods and Evidence	Journal of Empirical Legal Studies	2017
28	M. Romli	Tax expenditure analysis and reporting: An analysis of selected SME tax programs in Malaysia	International Journal of Economic Research	2017
29	L. Kaplow	A distribution-neutral perspective on tax expenditure limitations	Tax Policy and the Economy	2017
30	O.V. Bogacheva	Tax expenditures management in OECD countries	World Economy and International Relations	2017
31	S. Avram	Who benefits from the 'hidden welfare state'? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries	Journal of European Social Policy	2018
32	B. Lewis	Local Government Form in Indonesia: Tax, Expenditure, and Efficiency Effects	Studies in Comparative International Development	2018
33	S. Barrios	The Fiscal Effects of Work-related Tax Expenditures in Europe	Public Finance Review	2018
34	C. Ocké-Reis	Financial sustainability of the Brazilian health system and health-related tax expenditures	Ciencia e Saude Coletiva	2018
35	S. Sudsawasd	Corporate income tax expenditures in Thailand	Thailand and the World Economy	2018
36	J. Kulik	Tax Expenditure Limitations (TEs) and State Expenditure Structure in the USA	Public Organization Review	2018
37	P. Kirschnerová	Are Tax Expenditures of Individuals Only a Tool of Tax Optimisation?	International Advances in Economic Research	2018

No	Penulis	Judul Artikel	Jurnal	Tahun Penerbitan
38	R. Branco	The Golden Age of Tax Expenditures: Fiscal Welfare and Inequality in Portugal (1989–2011)	New Political Economy	2019
39	D. Splinter	The Mortgage Interest Deduction: Causes of Fluctuations in a Procyclical Tax Expenditure	Public Finance Review	2019
40	B. Jun	Effects of socio-economic factors on governmental tax expenditures for private pensions in selected OECD countries	Singapore Economic Review	2019
41	A. Redonda	Tax expenditure and the treatment of tax incentives for investment	Economics	2019
42	S. Barrios	The fiscal and equity impact of social tax expenditures in the EU	Journal of European Social Policy	2020
43	B.J. Malin	Advertising as a Tax Expenditure: The Tax Deduction for Advertising and America’s Hidden Public Media System	Political Economy of Communication	2020
44	J.E. Milne	Renewable Electricity and Tax Expenditures: Lessons from Two Countries	Intertax	2020
45	V. Thuronyi	The Paycheck Protection Programme: A Tax Expenditure in Reverse?	Intertax	2020
46	S. Barrios	Size and distributional pattern of pension-related tax expenditures in European countries	International Tax and Public Finance	2020
47	L.D.C.B. Bolaños	Income tax in colombia: A view from tax expenditure	Boletin Mexicano de Derecho Comparado	2020
48	S.d.J.L. Pérez	When harmful tax expenditure prevails over environmental tax: An assessment on the 2014 mexican fiscal reform	Sustainability (Switzerland)	2021
49	Y. Provencher	Social tax expenditures in Quebec (Canada): The state of play	International Journal of Social Welfare	2021
50	T.A. Vershilo	Tax expenditures of public legal education in the system of budget revenues and expenditures	Gosudarstvo i Pravo	2021
51	M. Surugiu	Taxes, expenditure and development nexus: A panel VECM analysis on Romanian nuts2 regions	European Journal of Sustainable Development	2021
52	C.D. Tesser	Obstacles to sus universalization: Tax expenditures, labor union demands and health insurance state subsidy	Ciencia e Saude Coletiva	2021