BAB II

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. Landasan Teori

2.1.1. Teori Atribusi

Atribusi adalah teori yang menjelaskan alasan yang menimbulkan seseorang berperilaku. Teori atribusi dikembangkan oleh Heider (1958) dalam Mudiarti dan Mulyani (2020), yang mendefinisikan bahwa perilaku individu ditentukan karena adanya campuran dari kekuatan internal (*internal forces*) dengan kekuatan eksternal (*external forces*). Kekuatan internal merupakan kekuatan yang berasal dari dalam diri seseorang sedangkan kekuatan eksternal berasal dari sebab-sebab luar, atau dapat diartikan bahwa individu akan terpaksa berperilaku disebabkan situasi atau lingkungan.

Robbins (2008) dalam Fuad (2019) menyatakan bahwa terdapat 3 (tiga) faktor yang mempengaruhi apakah suatu perilaku disebabkan oleh kekuatan internal atau kekuatan eksternal, antara lain:

1. Kekhususan (*distinctiveness)*, memiliki arti bahwa seseorang akan menunjukkan perilaku yang berbeda-beda pada situasi yang berlainan, pada saat individu melaksanakan suatu tindakan, atas tindakan itu dapat dilihat apakah merupakan suatu kebiasaan atau

merupakan tindakan yang dilakukan secara berulang-ulang maka disebut atribusi internal. Namun, apabila tindakan yang dilaksanakan adalah hal yang tidak biasa dilakukan, maka orang lain yang mengamati perilaku tersebut akan menilai sebagai atribusi eksternal.

2. Konsensus, dapat dimaknai dalam situasi yang sama seseorang atau individu memiliki kesamaan penilaian terhadap perilaku individu lainnya. Konsensus yang tinggi disebut sebagai atribusi eksternal, sedangkan atribusi yang rendah merupakan atribusi internal.
3. Konsistensi, artinya dari waktu ke waktu individu menilai perilaku orang lain dengan tanggapan yang sama. Semakin konsisten perilaku yang dilakukan, orang akan mengaitkan hal tersebut dengan sebab internal, sebaliknya apabila perilaku yang dilakukan tidak konsisten maka perilaku itu dikaitkan dengan sebab eksternal.

Teori atribusi membedakan antara atribusi internal dan eksternal dalam memahami perilaku kepatuhan. Dimensi kepuasan dan kepercayaan merupakan faktor yang mempengaruhi perilaku kepatuhan wajib pajak daerah. Atribusi internal berkaitan dengan

motivasi intrinsik wajib pajak daerah yang berasal dari kesadaran dan tanggung jawab personal, sedangkan atribusi eksternal berkaitan dengan bagaimana wajib pajak daerah menafsirkan kualitas layanan pajak daerah dan pemberian insentif fiskal sebagai faktor yang mempengaruhi kepatuhan mereka.

2.1.2. Teori Law Enforcement

Teori *law enforcement* atau teori penegakan hukum merupakan kerangka teoritis yang berasal dari ilmu ekonomi dan kriminologi yang menjelaskan bagaimana individu membuat keputusan untuk mematuhi atau melanggar aturan hukum berdasarkan perhitungan rasional antara biaya dan manfaat. Teori ini pertama kali dikembangkan oleh Gary Becker (1968) dalam konteks ekonomi kejahatan (*economics of crime*), yang kemudian diadaptasi dan diperluas dalam berbagai bidang oleh Allingham dan Sandmo (1972).

Konsep dasar teori ini bertumpu pada asumsi bahwa individu adalah *rational actors* yang membuat keputusan berdasarkan *expected utility theory*. Dalam konteks penegakan hukum, individu akan mempertimbangkan probabilitas tertangkap, tingkat hukuman yang akan diterima, dan manfaat yang diperoleh dari pelanggaran sebelum memutuskan apakah akan mematuhi atau melanggar hukum.

Teori *law enforcement* dibangun atas 3 (tiga) komponen fundamental yang saling berinteraksi dalam mempengaruhi keputusan individu untuk patuh atau tidak patuh terhadap hukum.

1. Probabilitas Deteksi (*Probability of Detection*),

   Komponen ini mengacu pada persepsi individu tentang seberapa besar kemungkinan pelanggaran yang dilakukan akan terdeteksi oleh otoritas penegak hukum. Probabilitas deteksi dipengaruhi oleh berbagai faktor seperti intensitas pengawasan, kemampuan teknologi deteksi, jumlah dan kualitas petugas penegak hukum, serta efektivitas sistem informasi. Semakin tinggi probabilitas deteksi yang dipersepsikan, semakin besar kemungkinan individu memutuskan untuk patuh.

2. Tingkat Sanksi atau Hukuman (*Severity of Punishment*),

   Komponen kedua adalah besarnya sanksi atau hukuman yang akan diterima jika pelanggaran terdeteksi. Sanksi dapat berupa denda, hukuman penjara, pencabutan izin, atau bentuk hukuman lainnya. Teori ini memprediksi bahwa semakin berat sanksi yang diancamkan, semakin tinggi tingkat

kepatuhan, dengan asumsi faktor-faktor lain tetap konstan.

3. Manfaat dari Pelanggaran (*Benefit of Non-compliance*).

   Komponen ketiga adalah besarnya keuntungan atau manfaat yang dapat diperoleh individu dengan melakukan pelanggaran. Dalam konteks perpajakan, ini dapat berupa jumlah pajak yang dapat dihindari. Semakin besar manfaat potensial dari pelanggaran, semakin besar insentif untuk tidak patuh.

2.1.3. Pajak Barang Jasa Tertentu

Menurut UU HKPD, dalam rangka mengalokasikan sumber daya nasional secara lebih efisien, pemerintah memberikan kewenangan kepada daerah untuk memungut pajak dan retribusi dengan penguatan melalui restrukturisasi jenis pajak, pemberian sumber-sumber perpajakan daerah yang baru, dan harmonisasi dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja. Restrukturisasi pajak dilakukan melalui reklasifikasi 5 (lima) jenis pajak yang berbasis konsumtif menjadi satu jenis pajak, yaitu Pajak Barang Jasa tertentu yang selanjutnya disebut sebagai PBJT. Hal ini memiliki tujuan untuk:

1. Menyelaraskan objek pajak antara pajak pusat dan pajak daerah sehingga menghindari adanya duplikasi pemungutan pajak.
2. Menyederhanakan administrasi perpajakan sehingga manfaat yang diperoleh lebih tinggi dibandingkan dengan biaya pemungutan.
3. Memudahkan pemantauan pemungutan pajak terintegrasi oleh daerah.
4. Mempermudah masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya, sekaligus mendukung kemudahan berusaha dengan adanya simplifikasi administrasi perpajakan.

Selain integrasi pajak-pajak daerah berbasis konsumsi, PBJT mengatur perluasan objek pajak seperti parkir valet, objek rekreasi, dan persewaan sarana dan prasarana olah raga (objek olah raga permainan).

Pasal 50 UU HKPD menyebutkan Objek PBJT merupakan penjualan, penyerahan, dan/atau konsumsi barang dan jasa tertentu yang meliputi:

1. Makanan dan/atau Minuman;
2. Tenaga Listrik;
3. Jasa Perhotelan;
4. Jasa Parkir; dan

5. Jasa Kesenian dan Hiburan.

PBJT Tenaga Listrik tidak masuk dalam ruang lingkup penelitian ini.

2.1.3.1. PBJT Makanan dan/atau Minuman

Penjualan dan/atau penyerahan makanan dan/atau minuman meliputi makanan dan/atau minuman yang disediakan oleh:

1. Restoran yang paling sedikit menyediakan layanan penyajian makanan dan/atau minuman berupa meja, kursi, dan/atau peralatan makan dan minum;
2. Penyedia jasa boga atau catering yang melakukan:
   a. Proses penyediaan bahan baku dan bahan setengah jadi, pembuatan, penyimpanan, serta penyajian berdasarkan pesanan;
   b. Penyajian di lokasi yang diinginkan oleh pemesan dan berbeda dengan lokasi dimana proses pembuatan dan penyimpanan dilakukan; dan
   c. Penyajian dilakukan dengan atau tanpa peralatan dan petugasnya.

3. Yang dikecualikan dari objek PBJT adalah penyerahan makanan dan/atau minuman:
    a. Dengan peredaran usaha tidak melebihi batas tertentu yang ditetapkan dalam peraturan daerah;
    b. Dilakukan oleh toko swalayan dan sejenisnya yang tidak semata-mata menjual makanan dan/atau minuman;
    c. Dilakukan oleh pabrik makanan dan/atau minuman; atau
    d. Disediakan oleh penyedia fasilitas yang kegiatan usaha utamanya menyediakan pelayanan jasa menunggu pesawat (lounge) pada bandar udara.

2.1.3.2. PBJT Jasa Perhotelan

Jasa perhotelan meliputi jasa penyediaan akomodasi dan fasilitas penunjangnya, serta penyewaan ruang rapat/pertemuan pada penyedia jasa perhotelan seperti: hotel, hostel, vila, pondok wisata, motel, losmen, wisma pariwisata, pesanggrahan, rumah penginapan/*guesthouse/bungalow/resort/cottage*, tempat tinggal pribadi yang difungsikan sebagai hotel dan *glamping*.

Yang dikecualikan dari jasa perhotelan meliputi:

a. Jasa tempat tinggal atau asrama yang diselenggarakan oleh pemerintah atau pemerintah daerah;
b. Jasa tempat tinggal di rumah sakit, asrama perawat, panti jompo, panti asuhan, dan panti sosial lainnya yang sejenis;
c. Jasa tempat tinggal di pusat pendidikan atau kegiatan keagamaan;
d. Jasa biro perjalanan atau perjalanan wisata; dan
e. Jasa persewaan ruangan untuk diusahakan di hotel.

2.1.3.3. PBJT Jasa Parkir

Jasa Parkir meliputi: penyediaan atau penyelenggaraan tempat parkir dan/atau pelayanan memarkirkan kendaraan (parkir valet).

Yang dikecualikan dari jasa penyediaan tempat parkir meliputi:

a. Jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh pemerintah dan pemerintah daerah;
b. Jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh perkantoran yang hanya digunakan untuk karyawannya sendiri;
c. Jasa tempat parkir yang diselenggarakan oleh kedutaan, konsulat, dan perwakilan negara asing dengan asas timbal balik; dan
d. Jasa tempat parkir lainnya yang diatur dalam peraturan daerah.

2.1.3.4. PBJT Jasa Kesenian dan Hiburan

Jasa kesenian dan hiburan meliputi:

a. Tontonan film atau bentuk tontonan audio visual lainnya yang dipertontonkan secara langsung di suatu lokasi tertentu;
b. Pergelaran kesenian, musik, tari, dan/atau busana;
c. Kontes kecantikan;
d. Kontes binaraga;
e. Pameran;
f. Pertunjukan sirkus, akrobat, dan sulap;
g. Pacuan kuda dan perlombaan kendaraan bermotor;
h. Permainan ketangkasan;
i. Olahraga permainan dengan menggunakan tempat/ruang dan/atau peralatan dan perlengkapan untuk olah raga dan kebugaran;
j. Rekreasi wahana air, wahana ekologi, wahana pendidikan, wahana budaya, wahana salju, wahana permainan, pemancingan, agrowisata, dan kebun binatang;
k. Panti pijat dan panti refleksi; dan
l. Diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa.

Yang dikecualikan dari jasa kesenian dan hiburan adalah jasa kesenian dan hiburan yang semata-mata untuk:

a. Promosi budaya tradisional dengan tidak dipungut bayaran;

b. Kegiatan layanan masyarakat dengan tidak dipungut bayaran; dan/atau

c. Bentuk kesenian dan hiburan lainnya yang diatur dengan peraturan daerah.

2.1.3.5. Tarif PBJT

Tarif PBJT ditetapkan paling tinggi sebesar 10% (sepuluh persen). Khusus tarif PBJT atas jasa hiburan pada diskotek, karaoke, kelab malam, bar, dan mandi uap/spa ditetapkan paling rendah 40% (empat puluh persen) dan paling tinggi 75% (tujuh puluh lima persen). Tarif PBJT ditetapkan dengan peraturan daerah.

2.1.4. Kepatuhan Pajak

Berdasarkan Kamus Umum Bahasa Indonesia kepatuhan didefinisikan sebagai sebuah sikap tunduk atau patuh terhadap ajaran atau aturan. Kepatuhan dalam perpajakan dapat diartikan sebagai sikap taat, tunduk, dan patuh dalam memenuhi kewajiban perpajakan berdasarkan ketentuan yang berlaku. Wajib pajak yang taat dalam melaksanakan kewajiban sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan dianggap sebagai wajib pajak yang patuh. Nurmantu dalam Diana dan Alfina (2020) menyebutkan kepatuhan perpajakan diartikan sebagai suatu keadaan wajib pajak yang memenuhi semua kewajiban

perpajakannya. Sementara Mustofa (2016) dalam Amalia (2021) mendefinisikan kepatuhan pajak merupakan segala hal yang dilakukan oleh wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya dengan baik dan benar. Kepatuhan pajak juga dapat diartikan sebagai perilaku seseorang untuk melaksanakan kewajiban perpajakan mulai dari menyetorkan, dan melaporkan pajaknya kepada otoritas pajak sebagaimana diungkapkan oleh Mardiati et al., (2019) dalam Amalia (2021). Berdasarkan penjelasan tersebut maka dapat disimpulkan kepatuhan wajib pajak daerah adalah segala tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak daerah untuk memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan tentang pajak daerah.

Zulma (2020) dalam Dewi et al., (2020) menyatakan bahwa masalah kepatuhan pajak (*tax compliance*) merupakan fenomena yang banyak terjadi pada negara maju maupun negara yang sedang berkembang. Kepatuhan pajak dapat dilihat dari sejauh mana wajib pajak dapat mematuhi peraturan perpajakan yang sudah ditetapkan. Adapun jenis kepatuhan pajak menurut Siti Karunia Rahayu (2010, p. 138) dalam Qodariyah dan Parju (2020) yaitu:

1. Kepatuhan Formal.

   Merupakan keadaan dimana wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakan secara formal sesuai dengan

undang-undang perpajakan yang berlaku. Misalnya ketentuan waktu dalam menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD) paling lama 15 (lima belas) hari kerja masa pajak berikutnya. Apabila wajib pajak daerah telah melakukan pelaporan SPTPD sebelum atau tepat pada tanggal jatuh tempo maka wajib pajak daerah tersebut dianggap sudah memenuhi kepatuhan formal, namun atas isi SPTPD yang dilaporkan belum tentu sesuai dengan kepatuhan material.

2. Kepatuhan Material.

   Merupakan keadaan wajib pajak yang secara substansial telah memenuhi semua ketentuan material perpajakan yakni sesuai dengan isi dan jiwa undang-undang perpajakan yang berlaku, kepatuhan material juga dapat meliputi kepatuhan formal. Adapun norma-norma pada kepatuhan material antara lain menerangkan mengenai keadaan, perbuatan, peristiwa hukum yang dikenai pajak (objek pajak), siapa yang dikenakan pajak (sumber), berapa besar pajak yang dikenakan (tarif), segala sesuatu mengenai muncul dan hapusnya utang pajak,

serta hubungan hukum pemerintah dengan wajib pajak.

Kepatuhan dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya merupakan bagian dari salah satu sistem pemungutan pajak yaitu *self assessment system*, di mana wajib pajak bertanggung jawab dalam menentukan besarnya pajak yang harus dibayar dengan tepat, akurat, sesuai dengan peraturan perundang-undangan, serta tepat waktu penyetoran pajak dan penyampaian surat pemberitahuan. Kepatuhan wajib pajak daerah dalam menyetorkan pajak daerah sebagai bentuk kontribusi dan rasa kepedulian pada bangsa dan negara dimana pajak daerah yang telah disetorkan tersebut adalah sumber pendapatan bagi pemerintah daerah yang akan digunakan untuk membiayai pengeluaran rutin pemerintah daerah dan pembangunan. Faktor-faktor yang menyebabkan masih rendahnya kepatuhan wajib pajak daerah antara lain, adanya ketidakpuasan masyarakat terhadap pelayanan publik, pembangunan infrastruktur yang tidak merata, serta masih banyaknya kasus korupsi yang menjerat pejabat tinggi seperti diungkapkan oleh Solichan et al., (2019).

Selanjutnya menurut Norman D. Nowak dalam buku "Manajemen Perpajakan" karangan Mohammad Zain, kepatuhan wajib pajak merupakan suatu iklim kepatuhan dan kesadaran pemenuhan kewajiban perpajakan, tercermin dalam situasi dimana

wajib pajak paham atau berusaha untuk memahami semua ketentuan perundang-undangan perpajakan, mengisi surat pemberitahuan pajak dengan lengkap, jelas dan benar, menghitung pajak terutang dengan benar serta menyetorkan pajak yang terutang tepat pada waktunya.

Indikator untuk mengukur kepatuhan wajib pajak daerah menurut Panjaitan (2018) adalah sebagai berikut:

1. Kepatuhan wajib pajak daerah mendaftarkan diri untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak Daerah (NPWPD) ke loket pelayanan pajak.
2. Kepatuhan dalam menyetorkan dan melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak Daerah (SPTPD) tepat waktu.
3. Kepatuhan atas peraturan perpajakan.
4. Kepatuhan dalam menghitung, menyetorkan dan melaporkan pajak dengan benar.
5. Kepatuhan dalam membayar tunggakan pajak.

2.1.5. Kualitas Layanan Pajak

Fatihudin dan Firmansyah (2019) mendefinisikan kualitas jasa sebagai tingkat kesesuaian jasa yang diberikan dengan persyaratan yang diharapkan oleh pelanggan. Di sisi lain Rahayu (2020, p. 163) menyatakan pelayanan pajak merupakan produk

pelayanan dari instansi pemerintah yang khusus berwenang mengurusi masalah pajak.

Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2009 tentang Pelayanan Publik Pasal 1 menyatakan pelayanan publik adalah kegiatan atau rangkaian kegiatan dalam rangkaian pemenuhan kebutuhan pelayanan sesuai dengan peraturan perundang-undangan bagi setiap warga negara dan penduduk atas barang, jasa, dan/atau pelayanan administratif yang disediakan oleh penyelenggara pelayanan publik.

Dari definisi di atas, maka dapat ditarik benang merah bahwa kualitas layanan pajak adalah pelayanan yang dilakukan oleh aparat pajak dalam rangkaian pemenuhan kebutuhan pelayanan di bidang perpajakan dengan berdasarkan ketentuan peraturan perpajakan bagi setiap warga negara dengan harapan dapat meningkatkan minat wajib pajak dalam membayar pajak.

Faktor yang mempengaruhi kualitas layanan pajak sebagaimana diungkapkan oleh Rahayu (2020, p. 164-165) adalah sebagai berikut:

1. Motivasi kerja pegawai pajak.
2. Perilaku pegawai pajak.
3. Kemampuan pegawai pajak.
4. Pengawasan secara internal maupun eksternal.
5. Komunikasi yang baik antara unit organisasi.

6. Proses manajemen yang baik.
7. Sistem informasi yang baik.
8. Kebijakan dan peraturan yang menjadi landasan kerja.

Berkaitan dengan faktor faktor tersebut, prosedur pelayanan pajak yang perlu diperhatikan menurut Salman dan Tjaraka (2019, p. 253) meliputi:

1. Pelayanan sesuai standar dan prosedur yang telah ditetapkan.
2. Mengutamakan keramahan, kelancaran, keterbukaan, dan kejelasan dalam pemberian informasi dan pelayanan kepada wajib pajak.
3. Pelayanan yang mudah, tepat, cepat , dan professional.
4. Pelayanan yang adil dan tanpa biaya.
5. Diperlukan budaya kerja yang tinggi, responsif, dan efektif.
6. Kepuasan wajib pajak menjadi tanggung jawab otoritas pajak.

Hal ini sejalan dengan pengukuran kualitas layanan pajak daerah yang dikemukakan oleh Fatihudin dan Firmansyah (2019, p. 28-29) dengan menggunakan indikator sebagai berikut:

1. Keandalan (*reliability*).

   Reliability merupakan kemampuan penyelenggara layanan untuk melayani sesuai harapan para pelanggan, seperti kecepatan, ketepatan, minimnya kesalahan dan lain sebagainya.

2. Daya tanggap (*responsiveness*).

   Responsiveness merupakan kemampuan untuk memberikan pelayanan yang cepat dan tanggap disertai cara pelayanan yang jelas dan mudah dimengerti.

3. Jaminan (*assurance*).

   Assurance merupakan jaminan atau kepastian yang diperoleh dari pelayanan yang terbaik suatu penyedia layanan, sehingga mampu menciptakan rasa percaya dari pelanggannya.

4. Empati (*empathy*).

   Empathy adalah kemampuan memberikan perhatian yang tulus dan berkomunikasi secara pribadi dengan pelanggan untuk mengetahui keinginan pelanggan secara akurat dan spesifik.

5. Produk-produk fisik (*tangibles*).

   Tangibles merupakan bukti fisik yang diberikan oleh suatu penyelenggara layanan dalam memberikan fasilitas pelayanan kepada pelanggan, seperti

bangunan, teknologi yang ada bahkan penampilan karyawan.

2.1.6. Motivasi dalam Perpajakan

Istilah motivasi (*motivation*) berasal dari bahasa latin, yakni movere yang berarti "menggerakkan" (*to move*). Pada hakekatnya perilaku manusia dimotivasi oleh keinginan untuk mendapatkan sesuatu yang merupakan tujuan dari kegiatan.

Usman (2013, p. 276) menyatakan bahwa motivasi adalah keinginan untuk berbuat sesuatu sedangkan motiv diartikan sebagai kebutuhan (*need*), keinginan (*wish*), dorongan (*desire*) atau impuls. Motivasi merupakan keinginan yang terdapat pada seorang individu yang merangsangnya untuk melakukan atau sesuatu yang menjadi dasar atau landasan seseorang berperilaku.

Pengertian dasar motivasi adalah internal organisasi baik manusia maupun hewan yang mendorong untuk berbuat sesuatu. Dalam pengertian ini, motivasi berarti pemasok daya (*energizer*) untuk bertingkah laku secara terarah (Syah, 2014, p. 136).

Motivasi merupakan istilah umum yang menunjukkan pada seluruh proses gerakan termasuk di dalamnya situasi yang mendorong timbulnya tindakan, dorongan yang timbul dalam diri individu, tingkah laku yang ditimbulkan oleh situasi tersebut dan

tujuan atau akhir dari gerakan atau perbuatan tersebut. Pengertian tersebut menggambarkan bahwa motivasi tidak terbatas pada pelaksanaan perilaku tetapi juga berkenaan dengan organisasi yang menerangkan mengapa tingkah laku terarah pada tujuan tertentu. Dapat dikatakan motivasi merupakan latar belakang atau alasan mengapa seseorang melakukan suatu tindakan tertentu.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan motivasi adalah daya dorong yang dimiliki individu dalam proses untuk membangkitkan, mengarahkan, memberikan semangat dan menggerakkan tingkah laku untuk mencapai tujuan tertentu.

Syah Muhibin (2014, p. 133) membagi motivasi menjadi 2 (dua) jenis yaitu motivasi dari dalam diri seseorang yang disebut dengan motivasi intrinsik dan motivasi dari luar diri seseorang yang disebut sebagai motivasi ekstrinsik, dengan menggunakan indikator sebagai berikut:

Motivasi Intrinsik Dalam Pembayaran Pajak

1. Kesadaran Perpajakan (*Tax Consciousness*),

   Kesadaran perpajakan merupakan dimensi fundamental dari motivasi intrinsik yang mencerminkan pemahaman dan pengetahuan wajib pajak tentang pentingnya pajak bagi pembangunan negara. Kesadaran ini termanifestasi dalam perilaku wajib pajak yang secara sadar menghitung,

menyetor, dan melaporkan pajak daerah untuk memenuhi kewajiban perpajakan. Kesadaran ini terbentuk melalui proses internalisasi nilai-nilai *civic duty* dan pemahaman tentang *social contract* antara warga negara dengan negara. Ketika wajib pajak memiliki kesadaran yang tinggi, mereka memandang pembayaran pajak bukan sebagai beban, melainkan sebagai tanggung jawab moral yang harus dipenuhi.

2. Kesukarelaan dalam Kepatuhan (*Voluntary Compliance*),

   Kesukarelaan merupakan aspek motivasi intrinsik yang menunjukkan kemauan wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakan tanpa paksaan dari pihak luar. Kesukarelaan tercermin dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan secara sukarela oleh wajib pajak. Teori ini sejalan dengan konsep *voluntary tax compliance* yang dikemukakan oleh James dan Alley (2004), yang menekankan bahwa kepatuhan sukarela terjadi ketika wajib pajak memiliki motivasi internal untuk patuh, bahkan tanpa adanya pengawasan ketat dari otoritas pajak. Kesukarelaan ini dipengaruhi oleh faktor-faktor seperti moralitas pajak (*tax morale*), kepercayaan

terhadap pemerintah, dan persepsi tentang keadilan sistem perpajakan.

3. Pengabdian kepada Negara (*Patriotic Duty*).

   Dimensi pengabdian kepada negara mencerminkan aspek nasionalisme dan *civic virtue* dalam motivasi membayar pajak. Berkenaan dengan hal ini, membayar pajak dipandang sebagai salah satu bentuk pengabdian kepada negara. Levi (1998) menjelaskan bahwa warga negara memiliki kewajiban moral untuk berkontribusi pada pembiayaan negara melalui pembayaran pajak. Motivasi ini tumbuh dari rasa cinta tanah air, kebanggaan sebagai warga negara, dan pemahaman bahwa pajak merupakan instrumen untuk memajukan bangsa dan negara.

Motivasi Ekstrinsik Dalam Pembayaran Pajak

1. Pemerataan dan Keadilan (*Distributive Justice*),

   Persepsi tentang keadilan distributif menjadi faktor motivasi ekstrinsik yang penting dalam mendorong kepatuhan pajak. Wajib pajak termotivasi membayar pajak karena memandang bahwa pajak berfungsi sebagai alat pemerataan dan keadilan bagi masyarakat secara keseluruhan. Individu akan

termotivasi untuk berperilaku patuh ketika mereka mempersepsikan adanya keseimbangan antara kontribusi yang diberikan (*input*) dengan manfaat yang diterima (*outcome*). Dengan kata lain, wajib pajak akan termotivasi membayar pajak jika mereka melihat bahwa pajak yang dibayarkan digunakan untuk program-program yang bermanfaat bagi masyarakat luas dan menciptakan keadilan sosial.

2. Manfaat Fasilitas Publik (*Public Goods Provision*),

   Motivasi ekstrinsik juga dapat timbul dari persepsi wajib pajak tentang manfaat nyata yang diperoleh dari pembayaran pajak dalam bentuk penyediaan fasilitas publik. Wajib pajak akan lebih termotivasi membayar pajak jika mereka melihat hasil pembangunan infrastruktur, peningkatan layanan publik, dan program-program sosial yang dibiayai dari pajak daerah.

3. Transparansi dan Akuntabilitas Pemerintah (*Government Accountability*),

   Transparansi dalam pengelolaan keuangan negara menjadi faktor motivasi ekstrinsik yang signifikan. Wajib pajak akan termotivasi untuk memenuhi kewajibannya jika pemerintah dapat menunjukkan

akuntabilitas dan transparansi dalam pengelolaan dana pajak. Transparansi menciptakan kepercayaan (*trust*) yang menjadi fondasi penting dalam membangun motivasi ekstrinsik wajib pajak daerah.

4. Sistem Penghargaan dan Pengakuan (*Recognition System*),

   Pemberian penghargaan kepada wajib pajak terbaik merupakan bentuk *positive reinforcement* yang dapat meningkatkan motivasi ekstrinsik. Sistem penghargaan dapat berupa pengakuan publik, sertifikat penghargaan, atau keuntungan tertentu yang diberikan kepada wajib pajak daerah yang patuh. Hal ini akan menciptakan *social recognition* yang dapat meningkatkan status sosial wajib pajak dan mendorong mereka untuk mempertahankan perilaku patuh.

5. Sistem Sanksi dan *Deterrence Effect* (*Punishment System*).

   Pengenaan sanksi perpajakan dapat mendorong wajib pajak daerah menjadi lebih patuh dalam membayar pajak. Sanksi berfungsi sebagai *negative reinforcement* yang menciptakan *cost of non-compliance*. Sistem sanksi yang efektif akan

meningkatkan motivasi ekstrinsik wajib pajak daerah untuk patuh karena mereka ingin menghindari konsekuensi negatif dari pelanggaran.

2.1.7. Insentif Fiskal

Insentif fiskal adalah kemudahan atau keringanan yang diberikan oleh pemerintah kepada wajib pajak daerah yang berupa pengurangan beban pajak, seperti pengurangan pokok pajak, pembebasan sanksi administrasi (misalnya bunga terlambat setor pajak atau denda karena terlambat lapor pajak), dan penundaan pembayaran pajak. Tujuan utama insentif fiskal adalah mendorong kepatuhan wajib pajak dengan memberikan stimulus yang menguntungkan secara fiskal.

Insentif fiskal diberikan oleh pemerintah sebagai bentuk kebijakan fiskal yang bertujuan meningkatkan kepatuhan wajib pajak daerah, yang dapat diukur menggunakan indikator sebagai berikut:

1. Kejelasan prosedur pemberian insentif fiskal;

   Meliputi:

   a. Prosedur pemberian insentif fiskal yang jelas dan mudah dimengerti oleh wajib pajak daerah;

b. Informasi mengenai persyaratan untuk mendapatkan insentif fiskal yang mudah diakses dan mudah dipahami;
c. Pemahaman wajib pajak daerah terhadap mekanisme atau tata cara permohonan insentif fiskal; dan
d. Proses pengajuan insentif fiskal yang transparan serta tidak membingungkan.

2. Keyakinan wajib pajak daerah terhadap pemberian insentif fiskal.

   Meliputi:

   a. Keyakinan bahwa permohonan insentif fiskal yang diajukan akan dipertimbangkan jika memenuhi kriteria.
   b. Kepercayaan bahwa mekanisme pemberian insentif fiskal sesuai dengan standar operasional prosedur yang telah ditetapkan oleh otoritas pajak daerah.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian ini tentunya tidak dapat lepas dari penelitian yang telah dilakukan sebelumnya. Ringkasan penelitian terdahulu yang relevan dengan penelitian ini tersaji dalam Tebel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu.

Tabel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu

No	Judul Penelitian, Nama Peneliti dan Tahun	Variabel Penelitian	Hasil Penelitian
1	Pengaruh Literasi Pajak, Sistem Administrasi Perpajakan, dan Kualitas Pelayanan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak dengan Sanksi Perpajakan sebagai Variabel Moderasi. Erna Listyaningsih & Samiyatun Hoyriyah (2024).	Y: Kepatuhan wajib pajak X_1: Literasi pajak X_2: Sistem administrasi perpajakan X_3: Kualitas pelayanan Z: Sanksi perpajakan	Ketiga variabel independen berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan, dan sanksi perpajakan memperkuat hubungan tersebut.
2	Pengaruh Kualitas Pelayanan dan Literasi Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak yang Dimoderasi oleh Sanksi Pajak. Hijriyati Rum, Burhan, R.A. Munthe, B. Supeno (2024).	Y: Kepatuhan Wajib Pajak X_1: Kualitas pelayanan X_2: Literasi pajak Z: Sanksi pajak	Kualitas pelayanan dan literasi pajak berpengaruh positif; sanksi pajak memperkuat hubungan keduanya dengan kepatuhan.
3	Pengaruh Pengetahuan Perpajakan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM yang Dimoderasi oleh Motivasi Wajib Pajak. Justinia Castellani, Anne Tonthawi, Bingky A. Landarica (2023).	Y: Kepatuhan wajib pajak X: Pengetahuan perpajakan Z: Motivasi wajib pajak	Pengetahuan perpajakan tidak berpengaruh langsung terhadap kepatuhan; motivasi memperkuat pengaruh pengetahuan terhadap kepatuhan.
4	Pengaruh Sanksi Perpajakan, Lingkungan Wajib Pajak, dan Rasionalitas Wajib Pajak terhadap Kepatuhan dengan Preferensi Risiko sebagai Moderasi. Achmad In'am Munhamir & Niken Savitri Primasari (2022)	Y: Kepatuhan wajib pajak X1: Sanksi perpajakan X2: Lingkungan wajib pajak X2: Rasionalitas wajib pajak Z: Preferensi risiko	Tanpa moderasi, semua variabel independen berpengaruh signifikan; dengan moderasi risiko, hanya sanksi perpajakan yang signifikan.

5	Insentif Pajak sebagai Moderasi terhadap Pengaruh Kualitas Pelayanan Pajak dan Pengetahuan Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak. Ni Made Desi Puspa Dewi, A.A.N.B. Dwirandra, M.M.R. Sari, I.G.A.M.A. Dwija Putri (2022).	Y: Kepatuhan wajib pajak X1: kualitas pelayanan X2: Pengetahuan pajak Z: Insentif pajak	Kualitas pelayanan dan pengetahuan pajak berpengaruh positif signifikan; insentif pajak memperkuat pengaruh keduanya.
6	Pengaruh Insentif Pajak, Penerapan E-Filing, dan Kepercayaan Wajib Pajak terhadap Kepatuhan Wajib Pajak UMKM di Masa Pandemi COVID-19. Diah Ayu Kristihana (2021).	Y: Kepatuhan wajib pajak X_1: Insentif Pajak X_2: e-Filing X_3: Kepercayaan wajib pajak	Ketiga variabel independen berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan.
7	Pengaruh Kualitas Pelayanan Pajak dan Kepatuhan Membayar Pajak terhadap Motivasi Membayar Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Sinti Wella (2021).	Y: Motivasi membayar PBB X_1: Kualitas pelayanan pajak X_2: Kepatuhan membayar pajak	Kedua variabel independen berpengaruh positif signifikan terhadap motivasi membayar PBB.
8	Pengaruh Pemahaman, Kesadaran, Sosialisasi, dan Sanksi terhadap Kepatuhan Penggunaan Pembayaran Pajak Online oleh Wajib Pajak Hotel dan Restoran di Kota Yogyakarta. Inas Shofia Widiyati & Falikhatun (2019)	Y: Kepatuhan penggunaan pembayaran pajak online X_1: Pemahaman pajak X_2: Kesadaran X_3: Sosialisasi X_4: Sanksi	Pemahaman, kesadaran, dan sanksi berpengaruh positif signifikan; sosialisasi tidak berpengaruh.
9	Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak Membayar Pajak Daerah dengan Kesadaran Wajib Pajak sebagai Variabel Intervening.	Y: Kepatuhan wajib pajak X_1: Pengetahuan Pajak X_2: Kualitas Pelayanan X_3: Pemeriksaan pajak	Pengetahuan, kualitas pelayanan, dan pemeriksaan berpengaruh pada kesadaran; kepatuhan dipengaruhi oleh kualitas pelayanan,

	Raja Resna Oktadini, Amir Hasan & Andreas (2018).	Z: Kesadaran wajib pajak	pemeriksaan, dan kesadaran (pengetahuan tidak langsung).
10	Pengaruh Sanksi Pajak, Motivasi, dan Tingkat Pendidikan terhadap Kepatuhan Wajib Pajak Orang Pribadi. Erni Asih (2016)	Y: Kepatuhan wajib pajak X_1: Sanksi pajak X_2: Motivasi X_3: Tingkat pendidikan	Sanksi pajak tidak berpengaruh signifikan, sedangkan motivasi dan pendidikan berpengaruh positif signifikan.

2.3. Pengembangan Hipotesis

Hipotesis dalam penelitian ini dikembangkan dari dua landasan teori utama yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu teori atribusi (Heider, 1958) dan teori *law enforcement* (Allingham dan Sandmo, 1972). Kedua teori tersebut dipadukan dengan hasil penelitian terdahulu untuk membangun argumen yang koheren tentang bagaimana kualitas layanan pajak daerah dan motivasi wajib pajak daerah mempengaruhi kepatuhan wajib pajak daerah, serta bagaimana pemberian insentif fiskal berperan dalam memperkuat atau memperlemah hubungan tersebut. Pengembangan masing-masing hipotesis diuraikan sebagai berikut:

1. **Pengaruh kualitas layanan pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.**

   Hipotesis pertama dibangun dari sudut pandang teori atribusi yang dikemukakan oleh Heider (1958). Teori ini menjelaskan bahwa perilaku individu ditentukan oleh kombinasi kekuatan internal (*internal forces*) dan kekuatan eksternal (*external forces*). Dalam

konteks perpajakan daerah, kualitas layanan yang diberikan oleh aparat pajak merupakan kekuatan eksternal yang dipersepsikan oleh wajib pajak daerah. Ketika wajib pajak daerah berinteraksi dengan petugas pajak, mereka melakukan proses atribusi, yaitu menafsirkan kualitas layanan yang diterima dan mengkaitkannya dengan penilaian tentang keadilan, transparansi, dan profesionalisme sistem perpajakan daerah secara keseluruhan.

Mengacu pada tiga faktor atribusi yang dikemukakan Robbins (2008) dan Fuad (2019), yaitu *distinctiveness*, *consensus*, dan konsistensi, kualitas layanan pajak daerah yang secara konsisten baik akan mendorong wajib pajak daerah untuk memberikan atribusi positif terhadap sistem perpajakan daerah. Atribusi positif ini terwujud dalam sikap percaya, puas, dan sukarela dalam memenuhi kewajiban perpajakan daerah. Sebaliknya, layanan yang tidak ramah, prosedur yang berbelit-belit, atau respons petugas yang lambat akan memicu atribusi negatif yang melemahkan kemauan wajib pajak daerah untuk patuh (Sapriadi, 2013). Mekanisme ini menegaskan bahwa kualitas layanan pajak daerah adalah anteseden dorongan eksternal yang secara langsung membentuk perilaku kepatuhan melalui proses pemberian makna atau atribusi.

Kualitas layanan pajak daerah dalam penelitian ini diukur melalui lima dimensi yang dikemukakan oleh Fatihudin dan Firmansyah (2019), yaitu keandalan (*reliability*), daya tanggap

(*responsiveness*), jaminan (*assurance*), empati (*empathy*), dan bukti fisik (*tangibles*). Kelima dimensi tersebut secara kolektif membentuk pengalaman pelayanan yang dirasakan oleh wajib pajak daerah. Semakin tinggi kualitas layanan pajak daerah pada kelima dimensi tersebut, semakin positif atribusi yang diberikan wajib pajak daerah terhadap sistem perpajakan daerah dan semakin tinggi pula kecenderungan mereka untuk berperilaku patuh.

Bukti empiris mendukung logika teoritis ini. Listyaningsih dan Hoyriyah (2024) membuktikan bahwa kualitas pelayanan berpengaruh signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak daerah. Hijriyati et al., (2024) juga menemukan pengaruh positif kualitas pelayanan terhadap kepatuhan wajib pajak. Dewi et al., (2022) membuktikan bahwa kualitas pelayanan berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak. Oktadini et al., (2018) menyimpulkan bahwa kualitas pelayanan merupakan faktor yang secara langsung mempengaruhi kepatuhan wajib pajak. Kondisi empiris di Kota Yogyakarta turut mendukung pengujian hipotesis ini, mengingat masih ditemukannya keluhan wajib pajak daerah atas prosedur yang rumit, antrean yang panjang, dan lambatnya respon petugas pada saat *peak season*.

Berdasarkan argumen teoritis dan empiris tersebut, hipotesis pertama yang diajukan adalah:

H_1: Kualitas layanan pajak daerah berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak daerah

2. **Pengaruh motivasi wajib pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.**

Hipotesis kedua dikembangkan dengan mengintegrasikan teori atribusi dan teori *law enforcement*. Dari perspektif teori atribusi, motivasi wajib pajak daerah berkaitan erat dengan kekuatan internal (*internal forces*) yang menggerakkan perilaku kepatuhan. Wajib pajak daerah yang memiliki motivasi intrinsik tinggi , tercermin dalam kesadaran perpajakan daerah, kesukarelaan, dan rasa pengabdian kepada negara, akan mengatribusi perilaku patuh mereka pada faktor-faktor internal yang stabil, seperti moralitas dan kewajiban warga negara (*civic duty*). Konsistensi atribusi internal ini, sebagaimana dijelaskan Robbins (2008) dalam Fuad (2019), akan menghasilkan perilaku kepatuhan yang bersifat sukarela dan berkelanjutan.

Dari perspektif teori *law enforcement* yang dikembangkan Allingham dan Sandmo (1972), kepatuhan pajak dipandang sebagai hasil dari kalkulasi rasional wajib pajak antara manfaat dari ketidakpatuhan dengan risiko sanksi yang akan diterima. Teori ini menjelaskan bahwa motivasi ekstrinsik wajib pajak daerah dibentuk oleh tiga komponen fundamental, yaitu probabilitas deteksi (*probability of detection*), tingkat sanksi atau hukuman (*severity of punishment*), dan manfaat dari pelanggaran (*benefit of*

noncompliance). Ketika wajib pajak daerah mempersepsikan probabilitas deteksi yang tinggi dan sanksi yang berat, mereka akan termotivasi secara ekstrinsik untuk memilih patuh karena tidak patuh dinilai lebih berisiko dan merugikan.

Kedua dimensi motivasi tersebut saling melengkapi dalam membentuk kepatuhan. Motivasi intrinsik yang bersumber dari kesadaran moral akan mendorong kepatuhan sukarela tanpa perlu pengawasan intensif, sementara motivasi ekstrinsik yang dibentuk oleh sistem sanksi, penghargaan, transparansi, dan fasilitas publik akan mendorong kepatuhan melalui mekanisme *deterrence dan reward*. Dianawati (2008) menegaskan bahwa semakin tinggi motivasi seseorang, semakin tinggi pula tingkat kepatuhannya dalam membayar pajak, karena adanya pikiran positif yang meyakini bahwa kepatuhan berkontribusi pada pembangunan daerah.

Secara empiris, Asih (2016) membuktikan bahwa motivasi berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak orang pribadi. Wella (2021) menemukan bahwa motivasi berpengaruh positif terhadap perilaku membayar pajak. Widiyati dan Falikhatun (2019) membuktikan bahwa kesadaran wajib pajak sebagai inti dari motivasi intrinsik berpengaruh positif signifikan terhadap kepatuhan pembayaran pajak hotel dan restoran di Kota Yogyakarta. Castellani et al., (2023) juga mempertegas peran motivasi wajib pajak sebagai faktor penting dalam membentuk kepatuhan perpajakan.

Berdasarkan integrasi teori atribusi, teori law enforcement, dan bukti empiris tersebut, hipotesis kedua yang diajukan adalah:

H_2: Motivasi wajib pajak daerah berpengaruh positif terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.

3. **Pemberian insentif fiskal memoderasi pengaruh kualitas layanan pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah**.

Hipotesis ketiga dikembangkan dari perspektif teori atribusi untuk menjelaskan bagaimana pemberian insentif fiskal dapat berperan sebagai variabel moderasi dalam hubungan antara kualitas layanan pajak daerah dan kepatuhan wajib pajak daerah. Dalam kerangka teori atribusi, insentif fiskal berfungsi sebagai kekuatan eksternal tambahan yang mengubah proses atribusi wajib pajak daerah terhadap sistem perpajakan daerah secara keseluruhan. Ketika pemerintah daerah tidak hanya memberikan layanan pajak daerah yang berkualitas tetapi juga menyediakan kemudahan berupa pengurangan pokok pajak, pembebasan sanksi administrasi, atau penundaan pembayaran, wajib pajak daerah akan membentuk atribusi yang semakin positif tentang niat baik dan keberpihakan pemerintah daerah kepada mereka.

Mekanisme moderasi ini dapat dipahami sebagai berikut: pertama, insentif fiskal yang dirancang secara transparan dan mudah diakses berfungsi sebagai sinyal kelembagaan (*institutional signal*)

yang memperkuat persepsi wajib pajak daerah bahwa pemerintah daerah serius dalam mengelola sistem perpajakan secara adil. Ketika sinyal ini hadir bersamaan dengan pengalaman layanan berkualitas tinggi, wajib pajak daerah akan membangun kepercayaan yang lebih kuat terhadap otoritas pajak daerah, yang dalam teori atribusi merupakan kondisi yang mendorong konsistensi perilaku kepatuhan. Kedua, dari perspektif teori law enforcement, insentif fiskal secara langsung mengubah struktur kalkulasi biaya-manfaat wajib pajak daerah, biaya kepatuhan menjadi lebih rendah karena beban pajak berkurang sementara manfaat dari kepatuhan meningkat karena terhindar dari sanksi administrasi. Interaksi antara layanan berkualitas yang meningkatkan kepercayaan wajib pajak daerah dan insentif fiskal yang meningkatkan daya tarik kepatuhan menghasilkan efek sinergis yang memperkuat hubungan antara kualitas layanan dan kepatuhan.

Aspek kritis yang menentukan kekuatan moderasi ini adalah kejelasan prosedur permohonan insentif fiskal dan keyakinan wajib pajak daerah bahwa mekanisme pemberian insentif fiskal berjalan secara adil dan transparan. Insentif fiskal yang prosedurnya rumit, tidak jelas, atau tidak transparan justru dapat melemahkan efek positif layanan berkualitas, karena wajib pajak daerah akan mengembangkan atribusi negatif bahwa kebijakan yang ada tidak benar-benar berpihak kepada mereka. Sebaliknya, insentif fiskal dengan prosedur yang mudah dipahami dan mekanisme yang dapat diandalkan akan

berfungsi sebagai penguat (amplifier) efek positif kualitas layanan pajak daerah terhadap kepatuhan, karena wajib pajak daerah mengalami konsistensi antara kualitas layanan pajak daerah yang baik dengan kejelasan manfaat fiskal yang mereka terima.

Bukti empiris mendukung argumen moderasi ini. Dewi et al., (2022) secara langsung membuktikan bahwa insentif pajak memperkuat pengaruh kualitas pelayanan terhadap kepatuhan wajib pajak. Kristihana (2021) menemukan bahwa insentif pajak berpengaruh signifikan positif terhadap kepatuhan wajib pajak. Pada konteks Kota Yogyakarta, penerapan insentif fiskal melalui Peraturan Walikota Yogyakarta Nomor 32 Tahun 2020 tentang Pemberian Insentif Pajak Daerah untuk Mengurangi Dampak Ekonomi Akibat Pandemi COVID-19 terbukti efektif dalam mempertahankan kepatuhan wajib pajak daerah meski kondisi ekonomi sedang sulit, yang mengindikasikan potensi moderasi insentif fiskal terhadap hubungan kualitas layanan pajak daerah dan kepatuhan wajib pajak daerah.

Berdasarkan argumen teoritis dan empiris tersebut, hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H_3: Pemberian insentif fiskal memperkuat pengaruh kualitas layanan pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.

4. Pemberian insentif fiskal memoderasi pengaruh motivasi wajib pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.

Hipotesis keempat dibangun dengan mengintegrasikan teori *law enforcement* ke dalam mekanisme moderasi insentif fiskal terhadap hubungan motivasi dan kepatuhan. Dalam kerangka teori *law enforcement* (Allingham dan Sandmo, 1972), kepatuhan wajib pajak merupakan hasil kalkulasi *cost-benefit* yang dilakukan secara rasional. Insentif fiskal bekerja sebagai variabel moderasi dengan cara mengubah struktur kalkulasi tersebut. Ketika pemberian insentif fiskal berupa pengurangan pokok pajak, pembebasan bunga keterlambatan, atau penundaan pembayaran hadir dengan prosedur yang jelas, mudah diakses, dan dapat diandalkan, manfaat dari memilih patuh meningkat secara nyata dan terukur, sementara biaya kepatuhan menurun secara signifikan. Dalam kondisi ini, wajib pajak daerah yang sebelumnya memiliki motivasi ekstrinsik yang cukup untuk mempertimbangkan kepatuhan akan semakin terdorong untuk benar benar memilih patuh, karena insentif fiskal menggeser titik equilibrium kalkulasi *cost-benefit* mereka ke arah yang lebih menguntungkan bagi kepatuhan. Dengan kata lain, insentif fiskal tidak hanya memberikan manfaat material, tetapi juga memperkuat rasionalitas kepatuhan bagi wajib pajak daerah yang sudah termotivasi secara ekstrinsik.

Sementara itu, bagi wajib pajak daerah dengan motivasi intrinsik yang dominan, mekanisme moderasi insentif fiskal bekerja

melalui jalur yang berbeda, yaitu melalui proses atribusi dalam teori atribusi. Wajib pajak daerah dengan motivasi intrinsik yang tinggi pada dasarnya sudah memiliki kesadaran moral, rasa pengabdian kepada negara, dan kesukarelaan dalam membayar pajak. Namun, motivasi intrinsik yang kuat tersebut dapat semakin dikokohkan ketika wajib pajak daerah mempersepsikan bahwa pemerintah daerah memberikan timbal balik (*reciprocity*) yang nyata atas kesediaan mereka untuk patuh, salah satunya melalui pemberian insentif fiskal. Ketika pemerintah daerah menyediakan insentif fiskal yang transparan dan adil, wajib pajak daerah yang bermotivasi intrinsik akan mengembangkan atribusi positif yang lebih kuat terhadap sistem perpajakan daerah, yaitu mempersepsikan bahwa pemerintah daerah menghargai kontribusi mereka dan berlaku adil dalam pengelolaan sistem perpajakan. Persepsi ini memperkuat *civic duty* dan *tax morale* mereka, sehingga mendorong kepatuhan yang lebih konsisten dari waktu ke waktu.

Aspek kritis yang menjadi kunci efektivitas moderasi ini adalah kejelasan prosedur pemberian insentif fiskal dan keyakinan wajib pajak daerah bahwa mekanisme permohonan insentif fiskal berjalan secara adil dan transparan. Jika mekanisme insentif fiskal tidak jelas, tidak adil, atau tidak transparan, efektivitasnya sebagai moderator akan melemah, bahkan dapat menimbulkan persepsi negatif yang kontraproduktif terhadap motivasi wajib pajak daerah

Dukungan empiris diperoleh dari beberapa penelitian. Munhamir dan Primasari (2022) menunjukkan bahwa variabel kontekstual seperti preferensi risiko dapat memoderasi hubungan antara faktor-faktor motivasional dan kepatuhan wajib pajak, yang mengimplikasikan bahwa faktor insentif fiskal juga dapat berperan serupa. Kristihana (2021) membuktikan pengaruh langsung insentif pajak terhadap kepatuhan, yang mendukung argumen potensi moderasinya terhadap motivasi. Castellani et al., (2023) mempertegas bahwa motivasi wajib pajak merupakan variabel yang dapat diperkuat oleh faktor-faktor kontekstual dalam mendorong kepatuhan. Pengalaman kebijakan insentif fiskal di Kota Yogyakarta selama pandemi juga menjadi bukti empiris lokal yang mendukung hipotesis ini.

Berdasarkan integrasi teori *law enforcement*, teori atribusi, dan bukti empiris tersebut, hipotesis keempat yang diajukan adalah:

H_4: Pemberian insentif fiskal memperkuat pengaruh motivasi wajib pajak daerah terhadap kepatuhan wajib pajak daerah.

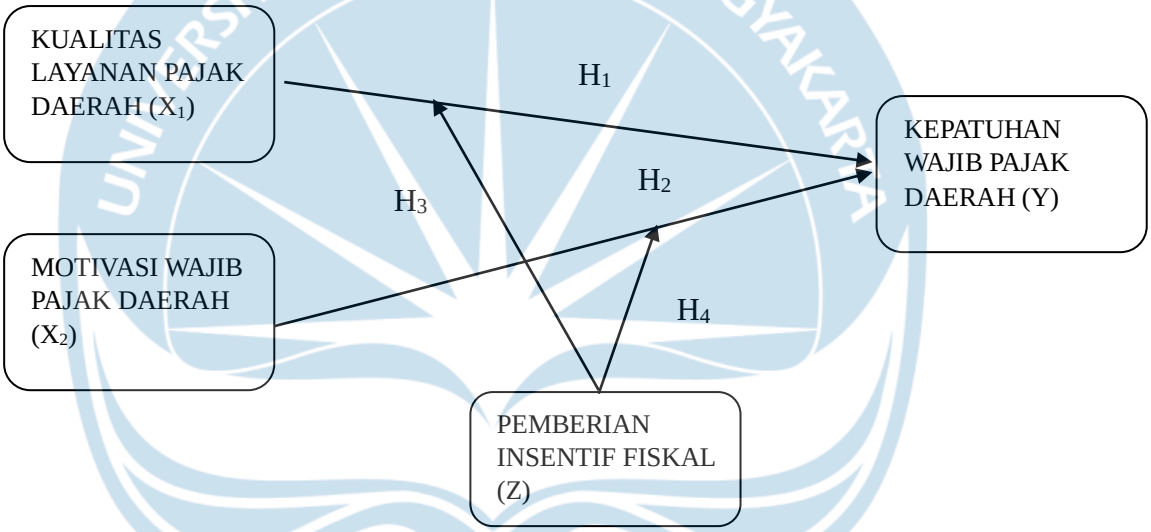
2.4. Kerangka Pemikiran

Keempat hipotesis tersebut di atas dikembangkan secara konsisten dari teori atribusi dan teori *law enforcement*. Teori atribusi menjelaskan mekanisme pembentukan persepsi dan sikap wajib pajak daerah sebagai respon terhadap kualitas layanan pajak daerah dan insentif fiskal sebagai

kekuatan eksternal, sedangkan teori *law enforcement* menjelaskan mekanisme kalkulasi rasional yang melatarbelakangi motivasi wajib pajak daerah dan peran insentif fiskal dalam mengubah struktur biaya-manfaat kepatuhan.

Hubungan antar variabel dan arah hipotesis-hipotesis tersebut divisualisasikan secara keseluruhan dalam kerangka pemikiran pada Gambar 2.1 sebagai berikut:

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



Keterangan:

Y	:	Variabel Dependen – Kepatuhan Wajib Pajak Daerah
X_1	:	Variabel Independen 1 – Kualitas Layanan Pajak Daerah
X_2	:	Variabel Independen 2 – Motivasi Wajib Pajak Daerah
Z	:	Variabel Moderasi – Pemberian Insentif Fiskal
H_1	:	Pengaruh X_1 terhadap Y
H_2	:	Pengaruh X_2 terhadap Y
H_3	:	Z memoderasi $X_1 \longrightarrow$ Y
H_4	:	Z memoderasi $X_2 \longrightarrow$ Y