

4CD

Sof2009



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA

TESIS

ANALISIS TENTANG PENENTUAN BESARNYA TARIF PPH  
PASAL 23 ATAS PENGHASILAN DARI JASA LAIN DALAM  
SISTEM WITHHOLDING TAX DALAM UPAYA MENCAPAI  
KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

Oleh:

Nama : Nur Khasan  
NPM : 6905031207

Program Studi : Ilmu Administrasi

Kekhususan: Administrasi dan Kebijakan Perpajakan

T.  
2008

Diajukan Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan Guna Mencapai Gelar  
Magister Sains (MSi.) dalam Ilmu Administrasi

Jakarta  
2008

PERPUSTAKAAN  
UNIVERSITAS INDONESIA

UNIVERSITY OF INDONESIA  
FACULTY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCE  
DEPARTMENT OF ADMINISTRATION SCIENCE  
POST GRADUATE PROGRAM  
PROGRAM OF ADMINISTRATION SCIENCE  
SPECIALITY OF ADMINISTRATIVE AND FISCAL POLICY

### ABSTRACT

NUR KHASAN  
6905031207

ANALYSES ON THE STIPULATION OF INCOME TAX ARTICLE 23 OTHER SERVICES IN WITHHOLDING TAX SYSTEM IN ORDER TO OBTAIN EQUALITY IN TAX COLLECTION

xiv + 111 pages + 10 tables + 1 picture

List Of Literatur : 42 references + 1 other source + 1 1945 Basic Law + 5 fiscal regulation

This research has the objective to know kinds of services that include in other criteria of other services in the Income Tax Article 23 after the existence of Kep/PJ/2007 changes. Taxes as payment to the State that may be forced to be paid based on the Law is the transfer of people resource to public sector to be used to carry out the government activities in obtaining the social economics target and the related State economics. Although the taxes can be forced, but the taxes are not as the sanction that must be bared by the guilty society members, but as the obligation of the member of the society that have the ability to pay. Income Tax (PPh) Article 23 is the tax collected from the income coming from capital, service rendering, or presents and appreciation (reward) other than that had been deducted as PPh (Income Tax) Article 21. Due to the in effect of Peraturan Direktur Jenderal Pajak (Regulation of Director General of Taxes) Number PER -70/PJ/2007, subject Types of Other Services and the Assessment of Net Income as mentioned in Article 23 paragraph (1) letter c Undang Undang (Law) Number 7 Year of 1983 subject Income Tax that had been altered for several times, the latest is by Undang Undang Number 17 Year of 2000 there are some of recompenses that in 2006 was not include recompenses that deducted Income Tax Article 23, but in the year of 2007 was included as the recompenses that deducted of Income Tax Article 23 based on the Regulation of Direktur Jenderal Pajak Number PER-70/PJ/2007 subject Types of Other Services and the Assessment of Net Income as mentioned in Article 23 paragraph (1) letter c Undang Undang (Law) Number 7 Year of 1983 subject Income Tax that had been altered for several times the latest is by Undang Undang Number 17 Year of 2000, they are: a). Investigation and Security Services; b). Event Organizer Service; c). Packaging Service; and d). Preparation of place and / or time in the public media, external room media, or other media for the information delivery.

The research uses descriptive method by conducting the observation and interview with Direktur Peraturan Perpajakan (Director of Taxes Regulation) II, Taxes Consultants, Lecturers/Academics, taxation observers, and taxpayers. Data gathering carried out by using questioners then the result of the interview applied and compared with the existing theory. In this research the obtained

samples covered the company of investigation and security, and packaging services.

The result of the analyses indicated that Withholding Tax is one of the System that is conducted to complete the existing taxes collection system, that is self assessment system. The deduction of PPh article 23 is one of the system of deduction with Withholding Tax, whereas the withholding tax has the objective to complete the existing self assessment tax collection system. The decision of Dirjen Pajak is legal as the messages of article 23 paragraph (2) Undang Undang Pajak Penghasilan (Income Tax Law). This case is to make flexible, to answer the development of the situation and the progress of the business. For example, there are still new services, that need speed and assumption of the government or in this matter DJP to stipulate and to dig immediately. From the result of the interview it showed that PPh article 23 follows the real system, whereas Real system, that is tax charges based on the real income obtained in every tax year, what is the amount of the aforesaid income can be known at the ending of the book year. Therefore, the charging of taxes with real system is an income in one tax year and then just imposed the income tax after the aforesaid tax year ended.

Based on the aforesaid finding, hence the self assessment system in the calculation of taxes seems heavy and is doubted by many of the executors party. Basically, the level of the people awareness as well as the level of the income of the people that is still low. Tax Payer need to understand the redemptions on the tax payment which is mentioned as final collection and the collection or which payment that allowed as credit of taxes.

UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI  
KEKHUSUSAN ADMINITRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN

## ABSTRAK

NUR KHASAN  
6905031207

ANALISIS TENTANG PENENTUAN BESARNYA TARIF PPH PASAL 23 ATAS JASA LAIN DALAM SISTEM WITHHOLDING TAX DALAM UPAYA MENCAPAI KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

xiv + 111 halaman + 10 tabel + 1 gambar  
Daftar Pustaka : 42 Buku + 1 sumber lainnya + 1 UUD 1945 + 5 peraturan perpajakan .

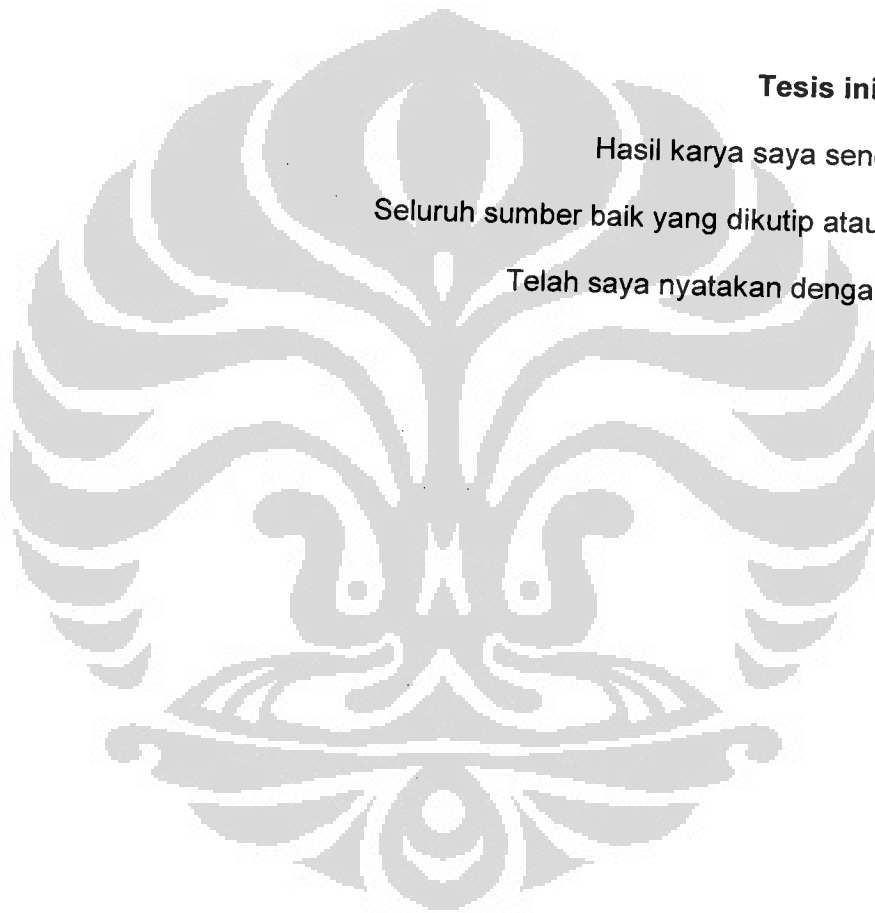
Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui jenis jasa yang termasuk dalam kriteria jasa lain dalam Pajak Penghasilan Pasal 23 setelah adanya perubahan Kep- 70/PJ/2007. Pajak sebagai iuran kepada negara yang dapat dipaksakan untuk dibayar berdasarkan Undang-undang yang merupakan pengalihan sumber daya dari masyarakat ke sektor publik untuk digunakan melakukan kegiatan pemerintah guna mencapai sasaran sosial ekonomi dan ekonomi bangsa yang bersangkutan. Sekalipun Pajak itu dapat dipaksakan, namun pajak itu bukan sebagai hukuman yang harus dipikul oleh anggota masyarakat yang bersalah, melainkan kewajiban bagi anggota masyarakat yang mempunyai kemampuan membayar. Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 23 adalah pajak yang dipotong atas penghasilan yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21. Sehubungan dengan berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, terdapat beberapa jenis imbalan jasa yang pada Tahun 2006 tidak termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23, tetapi pada Tahun 2007 termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23 berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 yaitu; a). Jasa penyelidikan dan keamanan; b). Jasa penyelenggara kegiatan atau event organiser; c). Jasa pengepakan; dan d). Jasa penyediaan

tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.

Penelitian menggunakan metode deskriptif dengan melakukan observasi dan wawancara dengan Direktur Peraturan Perpajakan II, Konsultan Pajak, Dosen/Akademisi, Pengamat Perpajakan dan wajib Pajak. Pengumpulan data dilakukan dengan kuesioner kemudian hasil wawancara diterapkan dan dibandingkan dengan teori yang ada. Dalam penelitian ini sample yang diambil meliputi perusahaan jasa penyelidikan dan keamanan dan jasa pengepakan..

Hasil analisis menunjukkan bahwa Witholding Tax adalah salah satu sistem yang diakukan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang ada , yaitu sistem self assesment. Pemotongan PPh pasal 23 adalah salah satu sistem pemotongan dengan Witholding Tax, dimana witholding tax bertujuan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang sudah ada self Assesment. Keputusan Dirjen Pajak adalah sah sebagai amanat pasal 23 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan. Hal ini supaya fleksibel, untuk menjawab perkembangan situasi dan perkembangan usaha. Sebagai contoh ada jasa-jasa yang sifatnya baru, sehingga memerlukan kecepatan dan tanggapan dari pemerintah atau dalam hal ini DJP untuk segera menetapkan dan menggaiinya. Dari hasil wawancara tampak bahwa PPh pasal 23 menganut sistem riil, dimana Sistem nyata (riil), yaitu pengenaan pajak berdasarkan pada penghasilan yang sungguh-sungguh diperoleh dalam setiap tahun pajak, berapa besarnya penghasilan yang dimaksud dapat diketahui pada akhir tahun takwim/tahun buku. Oleh karena itu, pengenaan pajak dengan sistem nyata merupakan suatu penghasilan dalam satu tahun pajak kemudian baru dikenakan pajak penghasilan setelah berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan. Berdasarkan temuan tersebut, maka Sistem self assesment system dalam penghitungan pajak. dipandang berat dan diragukan banyak pihak pelaksanaannya.. Wajib Pajak perlu memahami pelunasan-pelunasan atas pembayaran pajak yang mana yang dinyatakan sebagai pungutan final dan pungutan atau pembayaran mana yang diperbolehkan sebagai kredit pajak.

Sistem withholding Tax dilaksanakan untuk mendukung sistem self assesment. Sebagai salah satu implementasi pelaksanaan sistem withholding tax ditetapkan jenis lain dan perkiraan penghasilan neto jasa lain. Namun penetapan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto yang berlaku sekarang belum sepenuhnya mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, karena perkiraan penghasilan netto ini disusun dengan kondisi normal Wajib Pajak, tidak memperkirakan bila ada kerugian. Jadi karena sifatnya perkiraan belum sepenuhnya memenuhi asas keadilan, yaitu keadilan dari sisi kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) .



**Tesis ini adalah**  
Hasil karya saya sendiri, dan  
Seluruh sumber baik yang dikutip atau dirujuk  
Telah saya nyatakan dengan benar

Nur Khasan  
6905031207

UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI  
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN

**TANDA PERSETUJUAN PEMBIMBING TESIS**

Penyusun : Nur Khasan  
NPM : 6905031207  
Judul Tesis : ANALISIS TENTANG PENENTUAN BESARNYA TARIF PPH  
PASAL 23 ATAS PENGHASILAN DARI JASA LAIN DALAM  
SISTEM WITHHOLDING TAX DALAM UPAYA MENCAPAI  
KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

Pembimbing Tesis

(Prof. R. Mansury, Ph.D.)

UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI  
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN

**LEMBAR PENGESAHAN TESIS**

Penyusun : Nur Khasan  
NPM : 6905031207  
Judul Tesis : ANALISIS TENTANG PENENTUAN BESARNYA TARIF PPH PASAL 23 ATAS PENGHASILAN DARI JASA LAIN DALAM SISTEM WITHHOLDING TAX DALAM UPAYA MENCAPAI KEADILAN DALAM PEMUNGUTAN PAJAK

Tesis ini telah dipertahankan di Hadapan Sidang Penguji Tesis Program Pascasarjana Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia pada tanggal Delapan Bulan Juli tahun Dua Ribu Delapan dan telah dinyatakan: **LULUS**

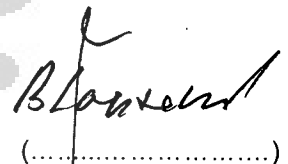
**Tim Penguji:**

Ketua Sidang :  
Prof. Dr. Bhenyamin Hoessein

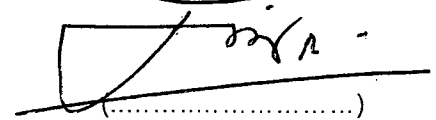
Pembimbing Utama :  
Prof. R. Mansury, Ph.D.

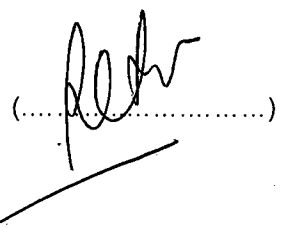
Penguji Ahli :  
Dra. Ning Rahayu, MSi.

Sekretaris Sidang :  
Dra. Retno Kusumastuti, MSi.

  
(.....)

  
(.....)

  
(.....)

  
(.....)



## KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, segala puji bagi Allah SWT atas segala limpahan karunia nikmat-Nya yang telah diberikan kepada penulis selama ini sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan thesis ini.

Thesis ini berjudul "Analisis Tentang Penentuan Besarnya Tarif PPh Pasal 23 atas Penghasilan dari Jasa Lain dalam Sistem Withholding Tax dalam Upaya Mencapai Keadilan dalam Pemungutan Pajak". Penulis memilih tema ini didasari atas adanya keberatan yang disampaikan Wajib Pajak atas sebagian penetapan PPh pasal 23 atas Jasa Lain dan adanya ketidakadilan dalam pemungutan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain, Ketidakadilan dari segi pemotong, maupun dari segi yang dipotong.

Thesis ini merupakan salah satu syarat untuk memperoleh Gelar Magister Sains (MSi) di Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Jurusan Ilmu Administrasi kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan Universitas Indonesia.

Penulis juga berdoa kepada Allah SWT agar senantiasa memberikan sesuatu yang lebih baik kepada semua pihak yang telah Allah pilih untuk membantu penulis selama proses penyusunan skripsi ini terutama kepada :

1. Prof. R. Mansury, Ph.D., selaku pembimbing tesis, dan Dosen Program Pascasarjana Universitas Indonesia, yang telah memberikan waktu, serta bimbingan yang sangat berharga bagi terwujudnya tesis ini.
2. Seluruh Dosen Program Studi Ilmu Administrasi, Program Pascasarjana, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.
3. Seluruh Key Informan, Ibu Ning Rahayu, Bapak Iman Santoso, Bapak Muchtar Tumin, Bapak Ady Muliawan dan Bapak Hapid Abdul Gafur
4. Seluruh Anggota Tim Penguji, Bapak Bhenyamin Hoessein, Ibu Ning Rahayu dan Ibu Retno Kusumastuti yang telah memberikan saran dan masukan.
5. Seluruh Staf Sekretariat dan Perpustakaan Program Studi Ilmu Administrasi, Program Pascasarjana, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia, terutama kepada Mas Deny, Mas Erwin, dan Mbak Ninik.
6. Seluruh rekan-rekan satu angkatan dalam jurusan Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan, Program Studi Ilmu Administrasi, Program Pascasarjana,

Departemen Ilmu Administrasi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia dan rekan – rekan Prodip 1995, Deddy, Komang, Ipul, Mpri, Agus, Didik, Bowo, Andang, Huda, dan Adam.

7. Seluruh keluarga penulis, terutama Nunung Hasanah dan Faliha Ghania Safitri, Nadia Syakila Handini (istri dan anak-anakku) tercinta, Nursaid (Bapak), Ngatijah (Ibu) tercinta.
8. Drs. Hizar A. Sitompul (Kepala KPP Pratama Jakarta Kebayoran Baru Dua), Tantawi Jauhari, S.Hut, MM (Kepala Seksi Waskon Tiga), dan seluruh rekan-rekan Seksi Waskon Tiga KPP Pratama Jakarta Kebayoran Baru Dua.
9. Semua pihak yang telah membantu baik langsung, maupun tidak langsung yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Kesempurnaan hanya milik Allah SWT dan yang terpuji adalah Muhammad SAW, ilmu Allah SWT sebesar lautan luas dan ilmu manusia hanyalah setitik air yang menempel di jarinya, termasuk tesis ini sangat jauh dari sempurna. Masukan, kritik, dan saran sangat penulis harapkan agar Tesis ini menjadi semakin baik.

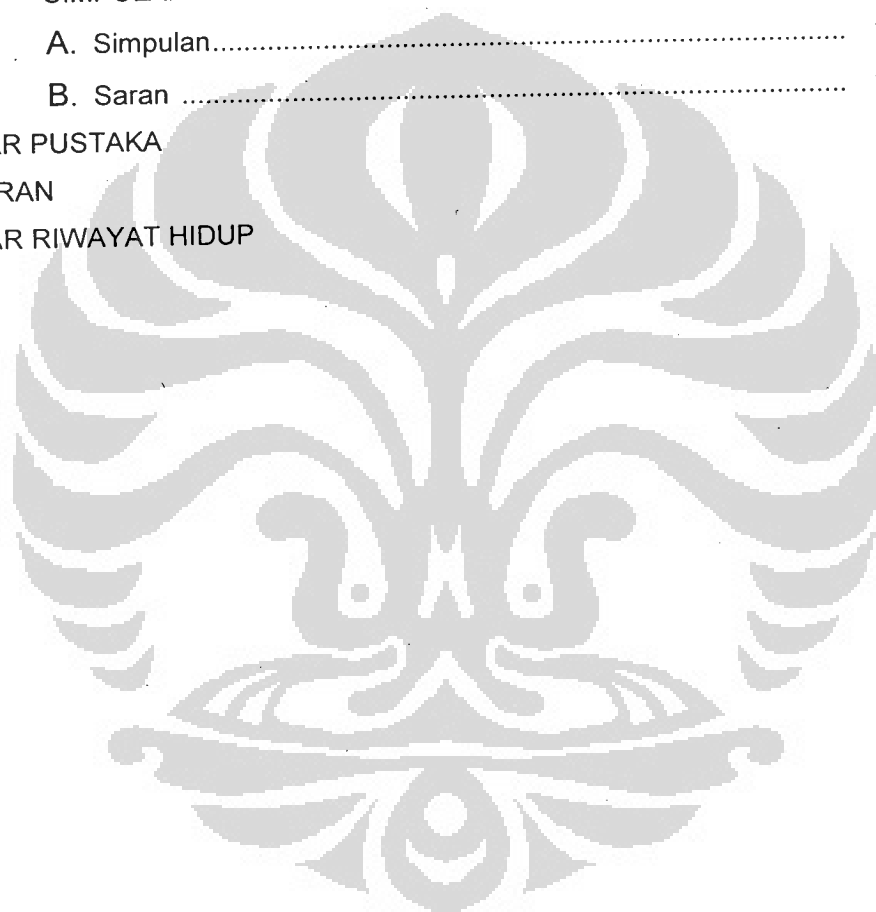
Juli 2008

## DAFTAR ISI

	Hal
ABSTRACT .....	i
ABSTRAK .....	iii
LEMBAR PERNYATAAN ORSINALITAS .....	v
LEMBAR PERSETUJUAN PEMBIMBING TESIS .....	vi
LEMBAR PENGESAHAN TESIS .....	vii
KATA PENGANTAR .....	viii
DAFTAR ISI .....	x
DAFTAR TABEL .....	xiii
DAFTAR GAMBAR .....	xiv
BAB I      PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah .....	1
B. Permasalahan Pokok .....	7
C. Tujuan Penelitian .....	8
D. Signifikasi Penelitian .....	8
E. Sistematika Penulisan .....	8
BAB II     TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN	
A. Tinjauan Literatur .....	12
1. Tinjauan Kebijakan Publik Dalam Pemungutan Pajak .....	12
a. Pengertian Kebijakan Publik .....	12
b. Implementasi Kebijakan Publik Dalam Kebijakan Pemungutan Pajak .....	16
2. Definisi Pajak .....	22
3. Klasifikasi Pajak .....	24
4. Azaz Perpajakan .....	26
5. Fungsi Pajak .....	32
6. Jenis Pajak .....	33
7. Tekhnik Pemungutan Pajak .....	34
8. Definisi Penghasilan .....	37
9. Pengurang Pajak .....	41
10. Objek dan Tarif Pemotongan Pajak Penghasilan .....	44

B.	Kerangka Analisis .....	46
C.	Metode Penelitian .....	51
1.	Pendekatan Penelitian .....	51
2.	Jenis Penelitian .....	52
3.	Teknik Pengumpulan Data.....	53
4.	Teknik Analisis Data.....	53
5.	Nara Sumber .....	53
6.	Keterbatasan Penelitian .....	54
D.	Penelitian Terdahulu.....	55
BAB III	<b>KEBIJAKAN PENETAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMUNGUTAN PPh PASAL 23 ATAS JASA LAIN</b>	
A.	Ketentuan Umum .....	59
B.	Pemotongan dan Pemungutan PPh Pasal 23 .....	62
1.	Pemotong dan Penerima Penghasilan yang dipotong PPh Pasal 23.....	62
2.	Tarif dan Objek PPh Pasal 23 .....	62
3.	Dikecualikan Dari Pemotongan PPh Pasal 23.....	63
4.	Saat Terutang, Penyetoran dan SPT Masa PPh Pasal 23 .....	63
5.	Kewajiban Pemotong Pajak.....	63
6.	Perhitungan Angsuran PPh Pasal 23 .....	64
7.	Sanksi Administrasi.....	66
C.	Penetapan Jenis Jasa Lain Dan Perkiraan Penghasilan Netto di Indonesia Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan 2000 .....	70
BAB IV	<b>ANALISIS TENTANG KEBIJAKAN PENERAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMOTONGAN PPH PASAL 23 ATAS JASA LAIN</b>	
A.	Penentuan Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto atas Jasa Lain dan Latar Belakang Pemotongan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain. ....	82
B.	Analisis Pemenuhan Azas Keadilan pada Penentuan Perkiraan Penghasilan Neto atas Jasa Lain dan Penerapan	

Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa Lain.....	91
C. Analisis Pemenuhan Azas Kepastian Hukum pada Penentuan Perkiraan Penghasilan Neto atas Jasa Lain dan Penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa Lain.....	98
<b>BAB V    SIMPULAN DAN SARAN</b>	
A. Simpulan.....	109
B. Saran .....	110
<b>DAFTAR PUSTAKA</b>	
<b>LAMPIRAN</b>	
<b>DAFTAR RIWAYAT HIDUP</b>	

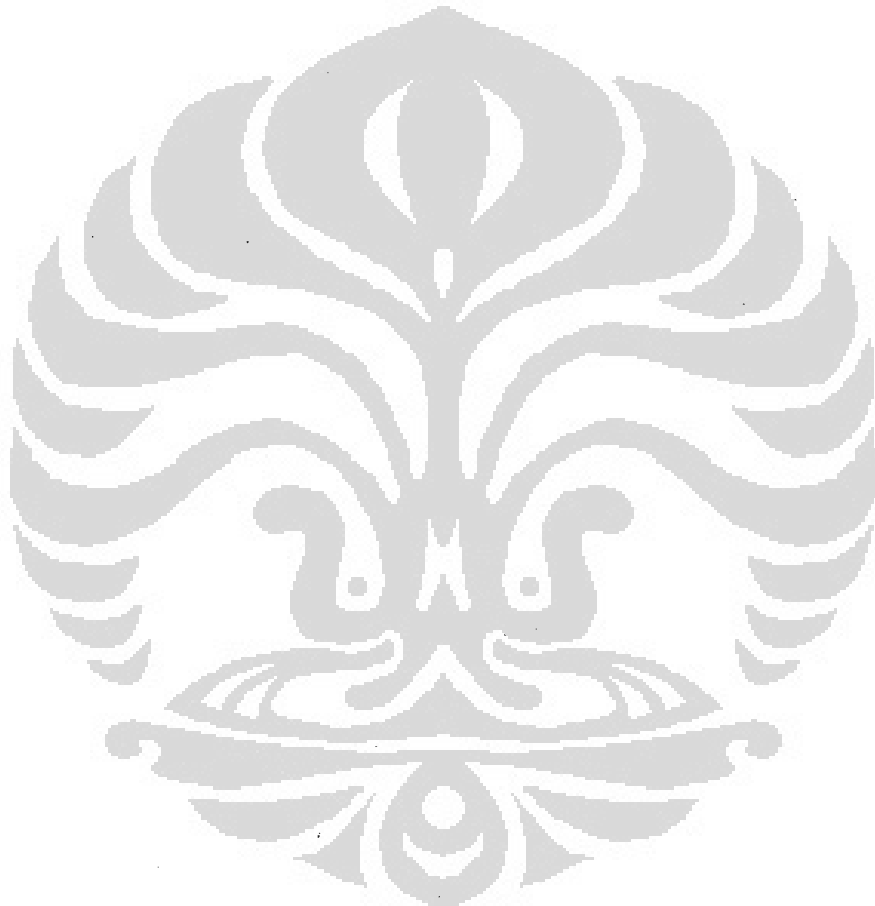


## DAFTAR TABEL

	Hal
1. Tabel I.1. Penerimaan Pajak Tahun 2002-2006 .....	2
2. Tabel I.2. Penerimaan PPh Pasal 23 Tahun 2002-2006.....	6
3. Tabel III.1. Jenis Jasa Lain dan perkiraan penghasilan neto Berdasar Keputusan Direjn Pajak No. 170/PJ/2002.....	72
4. Tabel III.2. Jenis Jasa Lain dan perkiraan penghasilan neto Berdasar Keputusan Direjn Pajak No. 178/PJ/2006.....	75
5. Tabel III.3. Jenis Jasa Lain dan perkiraan penghasilan neto Berdasar Keputusan Direjn Pajak No. 70/PJ/2007.....	77
6. Tabel IV.1. Perubahan Peraturan Atas Jasa Lain .....	86
7. Tabel IV.2. Perhitungan PPh Pasal 23 Dalam Keadaan Normal Tetapi Menjadi Kurang Bayar .....	93
8. Tabel IV.3. Perhitungan PPh Pasal 23 Dalam Keadaan Laba Tetapi Menjadi Lebih Bayar .....	95
9. Tabel IV.4. Perhitungan PPh Pasal 23 Dalam Keadaan Rugi dan Lebih Bayar.....	97

## DAFTAR GAMBAR

	Hal
1. Gambar II.1 Kerangka Analisis .....	51



# BAB I

## PENDAHULUAN

### A. LATAR BELAKANG PERMASALAHAN

Dari jaman dahulu perpajakan merupakan sumber pendapatan negara yang sangat penting fungsinya. Dahulu seorang raja memungut pajak kepada rakyatnya yang berupa upeti untuk kelangsungan hidup kerajaan. Upeti yang dipungut dari rakyat digunakan untuk keperluan pengeluaran-pengeluaran kerajaan baik untuk keperluan istana maupun keperluan kesejahteraan dan keamanan rakyat. Dewasa ini negara menerapkan pajak kepada rakyatnya untuk memenuhi kelangsungan hidup bernegara. Pajak yang dipungut digunakan sebagai sumber pembiayaan negara yang nantinya kembali kepada rakyat.

Indonesia merupakan negara yang memiliki penduduk terbesar ke-lima dan sebagai negara yang sedang berkembang, memerlukan dana yang besar untuk melakukan pembangunan untuk mencapai kesejahteraan & kemakmuran rakyat. Sumber dana yang digunakan untuk pembangunan saat ini antara lain berasal dari penerimaan pajak, penerimaan bukan pajak, pinjaman luar negeri dan sumbangan dari berbagai negara. Penggunaan dana pinjaman luar negeri yang kurang tepat mengakibatkan negara Indonesia menimbulkan beban yang berat untuk melunasi pokok pinjaman beserta tingkat bunga yang semakin besar. Di sisi lain faktor politis juga sangat berpengaruh terhadap pemberian pinjaman sehingga seringkali negara Indonesia tidak dapat menolak *intervensi* negara kreditur.

Telah begitu banyak fakta berbicara dan bukti menunjukkan bahwa ketergantungan (*dependencia*) kepada bantuan pihak luar justru semakin menjauhkan suatu negara dari kemandirian. Untuk itu dalam upaya menutupi defisit anggaran ini, berarti pemerintah Indonesia harus mencari sumber penerimaan lain sehingga mampu melunasi hutang yang tersisa sekaligus membiayai pengeluaran negara secara rutin.

Salah satu alternatif lain sumber penerimaan negara yang selama ini dianggap oleh banyak pihak belum tergali secara optimal dan paling besar adalah pajak. Saat ini, penerimaan pajak yang selalu mendominasi penerimaan



dalam APBN. Penerimaan Pajak tahun 2005 sebesar Rp 346,83 triliun. Kemudian pada tahun 2006 target penerimaan pajak dinaikkan menjadi sebesar Rp402,1 dari total target penerimaan negara sebesar Rp539,4 triliun. Namun menurut pendapat banyak pihak dirasakan belum optimal, hal ini ditunjukkan oleh tingkat ratio pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) yang hanya 12,7% pada tahun 2005 dan naik hanya menjadi 13,4% pada tahun 2006.

Tabel I.1.

Penerimaan Pajak 2002 s.d. 2006  
(dalam trilyun rupiah)

	2002	2003	2004	2005	2006
Total Penerimaan DJP	176.32	204.66	238.98	298.33	358.05
Total Penerimaan Pjk	210.09	242.04	280.89	346.83	402.10
Tax Ratio DJP	8,37%	8,9%	9,3%	9,65%	11.93%
Tax Ratio Perpajakan	11,07%	11,6%	12,12%	12,71%	13.40%

Sumber : Direktorat Perencanaan, Potensi, dan Sistem Perpajakan

Mengingat pentingnya pajak dalam menunjang perekonomian negara di tengah biaya pembangunan yang semakin meningkat, dan dalam rangka meningkatkan pelayanan dan memotivasi kesadaran masyarakat membayar pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terus menerus melakukan perbaikan meliputi reformasi administrasi dan reformasi kebijakan serta menumbuhkan kepatuhan Wajib Pajak dengan mengubah persepsi masyarakat terhadap pajak.

Pertama Reformasi administrasi, perbaikan administrasi perpajakan merupakan salah satu faktor penting dalam meningkatkan penerimaan negara. Hal ini dapat dicapai dengan melakukan perbaikan administrasi pada bidang strategi, kesederhanaan prosedur, basis data, prioritas pemajakan, pemeriksaan dan penyusunan bank data. Reformasi administrasi perpajakan juga sudah mulai dilakukan DJP yakni melalui penyempurnaan struktur organisasi, penerapan sistem perpajakan yang terpadu sehingga mampu melakukan pengawasan secara menyeluruh oleh pimpinan guna meningkatkan integritas dan profesionalisme pelayanan pajak. Dalam perubahan organisasi perpajakan

ini, pada KPP-KPP tersebut telah terbukti mampu menaikkan tingkat pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 40%<sup>1</sup>. Dengan mempertimbangkan potensi penerimaan yang masih cukup besar, maka Menteri Keuangan dalam peresmian modernisasi DJP secara tegas meminta agar kebijakan modernisasi ini terus dilaksanakan dan melakukan intensifikasi guna memperkecil perbedaan potensi pajak dengan realisasi. Dalam rangka melaksanakan reformasi administrasi Direktorat Jenderal Pajak membentuk KPP modern yang secara bertahap akan diterapkan di seluruh Indonesia, dimulai dari DKI Jakarta. KPP Modern terdiri dari STO (Small Taxpayer Office / KPP Pratama), MTO (Middle Taxpayer Office / KPP Madya) dan LTO (Large Taxpayer Office/KPP Wajib Pajak Besar). KPP Modern ini merupakan leburan dari Kantor Pelayanan Pajak (KPP), Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan (KPPBB), dan Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan pajak (Karikpa). Jadi ke depan tidak ada lagi KPP, KPPBB, dan Karikpa. Arapanya dengan KPP Modern ini dapat mewujudkan reformasi administrasi perpajakan.

Kedua Reformasi kebijakan, DJP telah melakukan penyempurnaan ketentuan perpajakan misalnya Ketentuan Umum Perpajakan (KUP), PPh dan PPN, yang nantinya diharapkan mampu menciptakan pemungutan pajak yang Adil, Pasti, Sederhana, dan Netral. Penyempurnaan PPh diantaranya adalah penyempurnaan terhadap penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netto atas jasa lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang No. 6 tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan undang-undang No. 17 tahun 2000. Penyempurnaan tersebut bertujuan untuk lebih memberikan rasa keadilan dan memberikan kepastian hukum, serta untuk lebih menyederhanakan pelaksanaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 sehubungan dengan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta serta jenis jasa lain,

Perubahan tersebut dalam rangka melaksanakan sistem pajak yang mudah dan adil. Kemudahan dalam memahami dan melaksanakan peraturan, sehingga ada gairah untuk menghitung, memotong, dan menyetor pajak. selain itu, keadilan dalam jumlah pajak yang dibayar, baik keadilan horizontal, maupun keadilan vertikal yang sangat menentukan kepatuhan. Keadilan horizontal adalah

---

<sup>1</sup> Majalah Berita Pajak bulan Januari 2007

perasaan seseorang bahwa membayar pajak relatif sama jumlahnya dengan orang yang tingkat kekayaannya sama dengan yang dimilikinya. Sedangkan keadilan vertikal adalah perasaan seseorang bahwa secara proporsional jumlah pajak yang dibayarnya setara dengan proporsi pajak yang dibayar orang yang lebih kaya atau lebih miskin.

Dalam rangka melaksanakan *self assesment* ini, seluruh masyarakat diminta memahami ketentuan perpajakan agar mampu melaksanakan kewajiban pajak dengan benar. Kondisi ini yang selama ini menjadi kendala bagi masyarakat, karena kurang lebih 13.000 ketentuan perpajakan yang ada saat ini, sering menimbulkan kerumitan maupun perbedaan persepsi dalam melaksanakan ketentuan perpajakan baik bagi Wajib Pajak maupun Fiskus. Hal ini diakui oleh Menteri Keuangan, sehingga diminta kepada seluruh jajaran DJP untuk melakukan penyederhanaan ketentuan perpajakan mulai dari penetapan tarif, pembayaran, formulir sampai dengan pelaporan sehingga diharapkan pengusaha kecil pun tidak enggan membayar pajak. Jadi perubahan suatu peraturan adalah menuju penyederhanaan dan tidak bertentangan dengan *self assesment*.

Untuk mendukung iklim investasi sebagaimana Inpres No. 3 tahun 2006 tentang paket Kebijakan Perbaikan Iklim Investasi memberikan pesan bahwa untuk mempertahankan dan meningkatkan investasi harus digalakkan forum dialog dengan dunia usaha dalam setiap pengambilan keputusan. Forum dialog tersebut untuk memperkecil perbedaan kepentingan. Jadi hendaknya setiap perubahan peraturan tidak semata-mata hanya dilihat dalam rangka untuk penerimaan, namun hendaknya pada setiap perubahan Peraturan selalu menjadi hal yang menguntungkan antara Subyek Pajak dengan Pemerintah dalam hal ini DJP sebagai penentu Kebijakan. Jadi setiap kebijakan perubahan peraturan perpajakan tidak boleh mengganggu dan menghambat roda perekonomian. Keseimbangan dalam kehidupan ekonomi tidak boleh terganggu karena adanya perubahan kebijakan pemungutan pajak, bahkan harus tetap dipupuk olehnya, sesuai dengan undang-undang. Oleh karena itu perubahan kebijakan pemungutan pajak harus diupayakan tidak menghambat lancarnya perekonomian, baik dalam bidang produksi maupun perdagangan, dan jangan sampai merugikan kepentingan umum dan menghalang-halangi usaha dalam menuju kemajuan usaha.

Penyempurnaan sebuah peraturan bertujuan untuk membuat suatu kebijakan itu lebih sederhana dan pasti, namun tidak boleh membuat kalangan usaha makin berat. Jangan sampai hanya dengan beralih penerimaan, namun justru membuat Wajib Pajak yang selama ini patuh, justru diam-diam memancing Wajib Pajak bertindak tidak jujur. Bisa saja perusahaan tidak membuat invoice dan sekedar membuat kuitansi. Beberapa Sumber Wajib Pajak menyangkan pembuat kebijakan yang membuat kebijakan sekedar membuat kebijakan tanpa turun ke lapangan. Mereka seharusnya memahami bidang kerja jasa-jas aseperti ini. (Sumber : Kontan Minggu IV April 2007)

Arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang Pajak Penghasilan menurut Gunadi<sup>2</sup> adalah sebagai berikut:

- a. Lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak;
- b. Lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak;
- c. Menunjang kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu yang mendapat prioritas.

Dengan berlandaskan pada arah dan penyempurnaan tersebut, setiap perubahan suatu kebijakan adalah bertujuan :

- a. Dalam rangka meningkatkan keadilan pengenaan pajak, maka dilakukan perluasan subyek dan obyek pajak, dalam hal-hal tertentu dan pengecualian atau pembatasan pajak dalam hal lainnya . Struktur tariff yang berlaku juga perlu diubah dan dibedakan untuk Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan. Hal ini dilakukan untuk memberikan beban pajak yang lebih proporsional terhadap masing-masing golongan Wajib Pajak disamping mempertahankan tingkat daya saing dengan Negara-negara tetangga di kawasan ASEAN
- b. Untuk lebih memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak, sistem *Self assessment* tetap dipertahankan namun dengan penerapan yang terus-menerus diperbaiki . Perbaikan terutama dilakukan pada system dan Tata Cara pembayaran pajak dalam tahun berjalan agar tidak mengganggu

---

<sup>2</sup> Gunadi, Ketentuan Dasar Pajak Penghasilan berdasarkan atas Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan Sebagaimana Diubah Terakhir dengan Undang – undang Nomor 17 tahun 2000, Jakarta. Salemba Empat 2001, hal. 5.

likuiditas Wajib Pajak yang menjalankan usaha. (Lihat Buku dan penjelasan kopian) Wajib Pajak yang menjalankan yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas perlu didorong untuk melaksanakan kewajiban pembukuan dengan tertib dan taat azas, namun untuk membantu membina Wajib Pajak pengusaha dengan jumlah peredaran tertentu maka diperkenankan penggunaan norma pehitungan penghasilan neto dengan syarat Wajib Pajak menyelenggarakan pencatatan ;

- c. Dalam rangka mendorong investai langsung di Indonesia baik PMA maupun PMDN dan sejalan dengan kesepakatan ASEAN yang dideklarasikan di Hanoi tahun 1999, diatur kembali bentuk-bentuk insentif pajak penghasilan yang dapat diberikan.
- d. Namun dengan penerapan yang terus-menerus dipebaiki : Perbaikan terutama dilakukan pada system dan Tata Cara pembayaran pajak dalam tahun berjalan agar tidak mengganggu likuiditas Wajib Pajak yang menjalankan usaha. (Lihat Buku dan penjelasan kopian) Menurut Gunadi selanjutnya pada Tabel I.4. dapat dilihat bahwa data penerimaan PPh pasal 23 untuk kurun waktu 2002 sampai dengan 2006 menunjukkan adanya kenaikan penerimaan PPh pasal 23. Dengan demikian dengan potensi penerimaan PPh pasal 23 yang ada saat ini seyogyanya terus ditingkatkan sehingga potensi pajak yang ada dapat dipungut secara optimal.

Tabel I.2.

Penerimaan Pajak Penghasilan pasal 23 tahun 2002-2006  
(dalam jutaan rupiah)

Tahun	Rencana APBN-P	Realisasi	%
2002*)	10,037,333	10,233,203	101.95
2003	12,099,357	10,173,027	84.08
2004	11,638,100	11,454,701	98.42
2005	14,518,900	13,090,190	90.16
2006	19,487,300	15,413,008	79.09

\*) rencana berdasar APBN 2002

Sumber : Direktorat Perencanaan, Potensi, dan Sistem Perpajakan

## B. PERMASALAHAN POKOK

Mengingat pentingnya peranan pajak dalam pembiayaan pembangunan dalam rangka menggerakkan roda ekonomi, terutama peranan pembayaran pajak dalam tahun berjalan, maka Pemerintah dalam hal ini DJP berusaha selalu menyempurnakan peraturan pemotongan dan pemungutan PPh tahun berjalan. Menurut Adam Smith sebagaimana dikutip Mansury<sup>3</sup> Kepastian hukum adalah lebih penting dari keadilan. Jadi suatu sistem yang telah dirancang menganut asas keadilan, apabila tanpa kepastian hukum, maka pemungutan pajak tersebut bisa menjadi tidak adil. Tanpa kepastian hukum, pelaksanaannya bisa tidak adil atau lebih tepat pelaksanaannya tidak selalu adil. Pengenaan Pajak Penghasilan harus jelas. Kepastian tersebut dihubungkan dengan dengan empat pertanyaan pokok mengenai beberapa hal, yaitu:

1. Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak,
2. Harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak,
3. Harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar,
4. Harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar.

Kepastian itu menjamin tercapainya keadilan pemungutan pajak. Kepastian tentang subyek pajak, obyek pajak, tariff pajak, proses pajak itu harus menjamin tercapainya keadilan. Jadi kurang tepat kalau keadilan lebih penting dari keadilan.

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan tersebut diatas, maka dapat dirumuskan beberapa pertanyaan penelitian yaitu :

1. Bagaimana Penetapan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain dan apa latar belakang dilaksanakannya Sistem Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Jasa Lain?
2. Apakah penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain serta penerapan sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain sudah memenuhi asas keadilan?
3. Apakah penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain dan penerapan sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain sudah memenuhi asas kepastian hukum?

---

<sup>3</sup> Mansury, R. Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002, hal 12.

### **C. TUJUAN PENELITIAN**

Adapun tujuan dari penulisan penelitian ini adalah untuk :

1. Mengetahui Perkiraan Penghasilan Netto atas Jasa Lain dan Latar belakang dilaksanakannya Sistem Pemotongan Pajak Penghasilan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain.
2. Menganalisis penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sudah memenuhi asas keadilan dalam memungut pajak?
3. Mengetahui dan menganalisis penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain.

### **D. SIGNIFIKASI PENELITIAN**

Signifikasi penelitian yang dapat dicapai ada dua macam, yaitu :

1. Signifikasi Akademis  
Menambah wawasan dan bahan referensi bagi akademisi yang mendalami bidang perpajakan khususnya PPh Paal 23, yaitu mengenai dari penetapan tarif PPh Pasal 23 atas jasa lain, baik ditinjau dari Wajib Pajak Pemotong maupun dari Wajib Pajak penerima penghasilan.
2. Signifikasi Praktis  
Memberikan bahan masukan kepada Direktorat Jenderal Pajak khususnya, dalam menyempurnakan sistem penetapan perkiraan penghasilan netto penetapan tarif PPh Pasal 23 atas jasa lain sehingga pelaksanaan pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain dapat berjalan dengan efektif.

### **E. SISTEMATIKA PENULISAN**

Tesis ini disusun dengan sistematika sebagai berikut :

#### **Bab I PENDAHULUAN,**

Bab ini, akan menguraikan gambaran umum atas fenomena yang ada, permasalahan yang muncul dalam penetapan PPh Pasal 23 atas jasa lain. Bab ini terdiri dari beberapa sub bab yaitu :

##### **A. Latar Belakang Permasalahan**

Subbab ini menguraikan latar belakang, bagaimana peranan pajak sebagai sumber penerimaan negara, bagaimana implementasi ketentuan pajak serta permasalahan yang timbul.

**B. Pokok Permasalahan**

Diuraikan permasalahan pokok yang menjadi pokok bahasan utama dalam tesis ini.

**C. Tujuan Penulisan**

Diuraikan tujuan penelitian dari penulisan tesis ini

**D. Signifikasai Penulisan**

Dalam sub-bab ini diuraikan manfaat signifikan dari penulisan tesis ini baik berupa signifikansi praktis maupun akademis.

**E. Sistematika Penulisan Tesis**

Diuraikan sistematika penulisan tesis dari bab satu hingga bab lima

**Bab II TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN**

**A. Tinjauan Literatur**

Dalam bab ini dijelaskan teori-teori yang berhubungan dengan pengertian secara umum baik mengenai perpajakan maupun mengenai penghasilan. Perpajakan meliputi definisi pajak, azas-azas pemungutan pajak, fungsi pajak, jenis pajak, teknik pemungutan pajak, pengertian penghasilan, penghasilan dari menjalankan usaha, pengurangan pajak, objek dan tariff pemotongan pajak penghasilan, dan kerangka pemikiran dalam penyusunan tesis.

**B. Kerangka Analisis**

**C. Metode Penelitian.**

Dalam metodologi penelitian diuraikan :

1. Pendekatan Penelitian
2. Tipe Penelitian
3. Teknik pengumpulan data
4. Teknik Analisis Data
5. Nara Sumber
6. Keterbatasan Penelitian

**D. Penelitian Terdahulu**



### Bab III KEBIJAKAN PENERAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMOTONGAN PPh PASAL 23 ATAS JASA LAIN

Bab ini menguraikan masalah kebijakan pemotongan dan pemungutan PPh pasal 23 khususnya penghasilan atas jasa lain yang berlaku di Indonesia. Bab ini dibagi menjadi beberapa sub bab yaitu :

- A. Ketentuan Umum
- B. Mekanisme Pengkreditan atas Pemotongan PPh Pasal 23
- C. Jenis jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan neto berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

### Bab IV ANALISIS TENTANG KEBIJAKAN PENERAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMOTONGAN PPh PASAL 23 ATAS JASA LAIN

Bab ini menjelaskan analisis atas kebijakan penerapan tariff efektif dalam pemotongan dan pemungutan PPh Pasal 23 atas jasa lain yang mencakup keadilan, permasalahan yang timbul serta tindakan yang dilakukan untuk mengurangi komplain dan penghindaran pajak. Bab ini terdiri dari beberapa sub bab yaitu :

- A. Analisis Penentuan Perkiraan Penghasilan Neto dan Jenis Jasa Lain dan Latar Belakang Dilaksanakannya Pemotongan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain
- B. Analisis Penentuan Perkiraan Penghasilan Neto dan Jenis jasa Lain serta Penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 sudah memenuhi asas keadilan.
- C. Analisis Penentuan Perkiraan Penghasilan Neto dan Jenis jasa Lain serta Penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 sudah memenuhi asas kepastian Hukum.

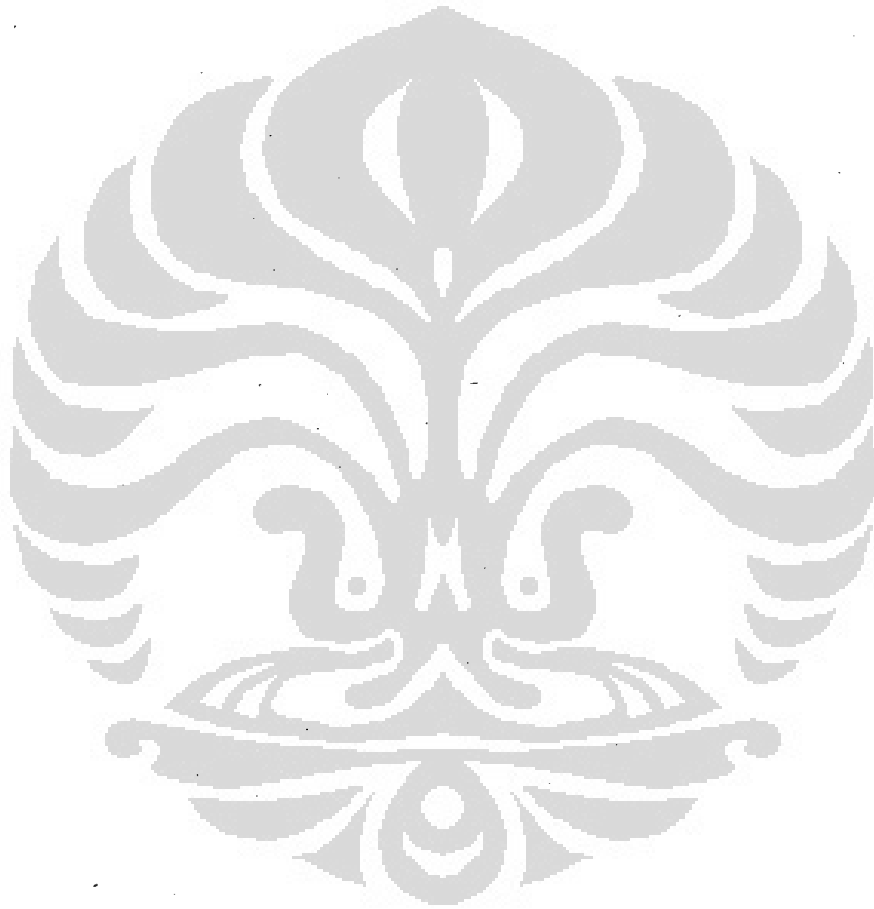
### Bab V SIMPULAN DAN SARAN

#### A. Simpulan

Dalam sub-bab ini, diuraikan kesimpulan dari pokok pembahasan yang telah dijelaskan, untuk menjawab rumusan masalah yang diuraikan pada bab satu.

B. Saran

Sub-bab ini meliputi beberapa saran yang disampaikan khususnya kepada DJP dalam penetapan tariff efektif pada ketentuan PPh pasal 23 atas jasa lain .



## BAB II

### TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

#### A. TINJAUAN LITERATUR

##### 1. Tinjauan Tentang Kebijakan Publik dalam Pemungutan Pajak

###### a. Pengertian Kebijakan Publik

Kebijakan merupakan salah satu produk pemerintah dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat. Kebijakan ditetapkan agar tugas pelayanan yang diberikan lebih terarah, serta mempunyai aturan dan tujuan yang jelas. Pemahaman kebijakan publik telah berkembang seiring dengan keinginan menjelaskan berbagai aktivitas yang berlangsung dalam pemerintahan. Aktivitas itu mencakup seluruh aspek kehidupan warga masyarakat, dan para penyelenggara negara. Karena itu ada banyak pengertian kebijakan publik yang didefinisikan oleh para ahli, ternyata tidak ada satupun yang berlaku umum dan dapat memuaskan semua orang.

Untuk memudahkan pemahaman konsep kebijakan publik, perlu dilihat terlebih dahulu latar belakang historis yang mendasari kata kebijakan, sehingga tidak terjadi kesalahan interpretasi (*misinterpretation*) atas konsep tersebut. Dunn (2000: 51-52) menjelaskan bahwa secara etimologis, istilah kebijakan atau *policy* berasal dari bahasa Yunani, Sansekerta, dan Latin. Akar kata dalam bahasa Yunani dan Sansekerta *polis* (negara kota) dan *pur* (kota) yang dikembangkan dalam bahasa latin menjadi *politia* (negara) dan akhirnya dalam bahasa Inggris *policie*, yang berarti menangani masalah-masalah publik atau administrasi pemerintahan<sup>4</sup>. Thoha (1999: 58) menyatakan bahwa kebijakan (*policy*) disatu pihak dapat berbentuk suatu usaha yang kompleks dari masyarakat untuk kepentingan masyarakat, di lain pihak *policy* merupakan suatu teknik atau cara untuk mengatasi konflik dan insentif. Selain itu Lasswell dan Kaplan (dalam Thoha, 1999: 71) yang memberikan definisi tentang

---

<sup>4</sup> Dunn, N. William, (2000), *Pengantar Analisis Kebijakan Public*, Yogyakarta:Gajah Mada University Press

kebijakan sebagai sesuatu program pencapaian tujuan, nilai-nilai dalam praktek-praktek yang terarah (*a projected program of goal, value and practices*)<sup>5</sup>. Menurut Anderson (dalam Winarno, 2002: 16), kebijakan merupakan arah tindakan yang mempunyai maksud yang ditetapkan oleh seorang aktor atau sejumlah aktor dalam mengatasi suatu masalah atau persoalan<sup>6</sup>.

Pengertian lain tentang kebijakan publik dirumuskan oleh Dye (1987: 3), yang mengemukakan bahwa kebijakan publik menyangkut "*whatever government chooses to do or not to do*"<sup>7</sup>. Hal ini berarti bahwa kebijakan publik merupakan pilihan apapun oleh pemerintah, baik untuk melaksanakan sesuatu maupun untuk tidak melaksanakan sesuatu. Pengertian ini menyamakan kebijakan pemerintah dengan tindakan-tindakan pemerintah, dan memandang setiap pilihan tindakan yang dilakukan oleh pemerintah sudah tentu memiliki tujuan dan sasaran yang ingin dicapai. Pengertian ini menonjolkan kebebasan pemerintah untuk memilih melaksanakan sesuatu dan yang oleh pemerintah dipilih untuk tidak dilakukan.

Senada dengan pendapat di atas, Edward dan Sharkansky (1980: 31) mengatakan bahwa kebijakan publik adalah: "*what government say and do or do not do. It is goals or purpose of government programs. Public Policy is the important ingredients of program. Public Policy is the implementation of intention and rules.*"<sup>8</sup> Pendapat ini berarti bahwa kebijakan publik merupakan apa yang dikatakan dan dilakukan oleh pemerintah atau tidak dilakukan. Kebijakan adalah tujuan-tujuan atau maksud dan program-program pemerintah. Kebijakan Publik adalah bahan-bahan penting dan program publik adalah penerapan dan niat dan peraturan-peraturan.

Kemudian ada juga pendapat ahli yang memberikan perhatian khusus pada pelaksanaan kebijakan, yang dapat dibedakan dalam dua kelompok, yaitu: *pertama* adalah pendapat yang memberi penekanan pada kebijakan pemerintah sebagai

---

<sup>5</sup> Thoha, Miftah, (1999), *Dimensi-dimensi Prima Ilmu administrasi Negara*, Jakarta: PT. Raja Grafindo

<sup>6</sup> Winarno, (2002), *Teori dan Proses Kebijakan Publik*, Yogyakarta: Media Pressindo

<sup>7</sup> Dye, Thomas R., (1981), *Understanding Public Policy*, Englewood Chief, New Jersey : Prentice-Hall Inc.

<sup>8</sup> Edwards III, George C. and I. Sharkansky, (1978), *The Policy Predicament*, San Francisco: Freeman and Co.

keputusan-keputusan pemerintah yang mempunyai tujuan atau maksud tertentu. Mewakili pandangan ini adalah Eulau dan Prewitt (dalam Jones, 1997: 26) yang mengemukakan bahwa kebijakan publik adalah "*a standing decision characterized by behavioral consistency and repetitiveviness on the part of both... those who make it and those who abide by it*".<sup>9</sup> Definisi ini menjelaskan bahwa kebijakan adalah keputusan tetap yang dicirikan oleh konsistensi dan pengulangan tingkah laku dari mereka yang membuat dan dari mereka yang mematuhi keputusan tersebut. *Kedua* yaitu pendapat yang memandang kebijakan pemerintah memiliki akibat yang bisa diramalkan, jika X dikerjakan pada waktu W-1 maka Y akan dihasilkan pada W-2. Mewakili pandangan ini Pressman dan Wildavsky (1974: 14) yang mendefinisikan kebijakan publik sebagai "*a hypothesis containing initial conditions and predicted consequences*".<sup>10</sup> Hal ini berarti bahwa suatu hipotesis yang mengandung kondisi-kondisi awal dan akibat-akibat yang bisa diramalkan.

Dari berbagai pengertian yang dikemukakan di atas, ada kesamaan pandangan bahwa kebijakan publik adalah tindakan-tindakan dan keputusan-keputusan yang dibuat oleh pemerintah. Kata pemerintah di sini menjadi ciri khas yang membedakan kebijakan pemerintah dari kebijakan lainnya. Santoso (1988: 5) mengemukakan bahwa: "Kebijakan pemerintah (publik) terdiri serangkaian keputusan yang dibuat oleh suatu pemerintah untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu dan juga petunjuk-petunjuk yang diperlukan untuk mencapai tujuan tersebut, terutama dalam bentuk peraturan-peraturan atau dekrit-dekrit pemerintah"<sup>11</sup>."

Dalam kaitannya dengan hal tersebut, Anderson (dalam Wahab, 2001: 5) mengemukakan bahwa kebijaksanaan (negara) adalah "kebijaksanaan yang dikembangkan atau dirumuskan oleh instansi-instansi serta pejabat-pejabat

---

<sup>9</sup> Jones, Charles O, (1997), *Pengantar Kebijakan Publik (Public Policy)*, penerjemah Ricky Istamto, Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.

<sup>10</sup> Pressman, J. L. and A.B. Wildavsky, (1974), *Implementation: How Great Expectations in Washington are dashed in Oakland*, Berkeley, L.A., London: University of California Press.

<sup>11</sup> Santoso, Priyo Budi, (1988), *Birokrasi Pemerintah Orde Baru*, Grafindo Persada, Jakarta.

pemerintah<sup>12</sup>.” Lebih jauh Anderson (dalam Wahab, 2001: 6-7) mengatakan hal ini memberi implikasi:

1. Kebijakan negara itu selalu mempunyai tujuan tertentu atau dengan kata lain bahwa kebijakan itu harus berorientasi kepada tujuan.
2. Kebijakan itu berisi tindakan atau pola tindakan pejabat-pejabat pemerintah.
3. Kebijakan itu merupakan apa yang benar-benar dilakukan oleh pemerintah jadi bukan merupakan apa yang pemerintah bermaksud melakukan atau akan mengatakan sesuatu.
4. Kebijakan negara itu bisa bersifat positif dalam arti merupakan bentuk tindakan pemerintah mengenai sesuatu masalah tertentu atau bersifat negatif, dalam arti merupakan keputusan pejabat pemerintah untuk melakukan sesuatu; dan
5. Bahwa kebijakan pemerintah setidak-tidaknya dalam arti yang positif didasarkan atau selalu dilandaskan pada peraturan perundang-undangan yang bersifat memaksa.

Easton (dalam Islamy, 2000: 19) mengemukakan kebijakan negara atau pemerintah sebagai pengalokasian nilai-nilai secara paksa (syah) kepada seluruh warga masyarakat, “*The authoritative allocation of values for the whole society*”. Karena itu kebijakan pemerintah itu seyogyanya bersifat obyektif, dan tersusun dengan baik. Publik mempunyai kepentingan yang sangat besar atas dampak kebijakan yang secara langsung maupun tidak langsung akan menyentuh masyarakat<sup>13</sup>. Winardi (1990: 120)<sup>14</sup> mengingatkan kebijakan seyogyanya memperhatikan hal-hal sebagai berikut :

1. Memungkinkan penafsiran terbuka dan penilaian.
2. Bersifat konsisten dan tidak boleh ada dua kebijakan yang saling bertentangan dalam sebuah organisasi.

---

<sup>12</sup> Wahab, Solichin Abdul, (1997), *Analisis Kebijaksanaan Dari Formulasi Ke Implementasi Kebijaksanaan Negara*. Jakarta: Bumi Aksara.

<sup>13</sup> Islamy, M. Irfan, (2000), *Prinsip-prinsip Perumusan Kebijaksanaan Negara*, Jakarta: Bumi Aksara.

<sup>14</sup> Winardi, J. (1990), *Perilaku Organisasi*, Bandung: Tarsito.

3. Harus sesuai dengan keadaan yang berkembang.
4. Harus membantu pencapaian sasaran dan harus dibantu dengan fakta-fakta yang obyektif.
5. Harus sesuai dengan kondisi-kondisi eksternal.

#### **b. Implementasi Kebijakan Publik dalam kebijakan Pemungutan Pajak**

Dapat dipastikan bahwa pada mulanya kebijakan pemungutan pajak sangat tergantung pada selera penguasa. Kesewenangan penguasa dalam menentukan siapa yang menjadi pembayar pajak, apa yang menjadi pembayar pajak, apa yang menjadi dasar pengenaan pajak dan berapa besar tarif efektif pajak, yang pada akhirnya terwujud dalam besarnya utang pajak yang harus dipikul oleh rakyat banyak, dapat terlihat dalam sejarah bangsa – bangsa di dunia<sup>15</sup>. Hal tersebut terjadi karena belum adanya lembaga yang mengontrol pemerintahan semacam Badan/Dewan Perwakilan Rakyat. Jadi setiap kebijakan pemungutan pajak tergantung selera penguasa pada waktu itu.

Seiring dengan berkembangnya jaman terdapat prinsip-prinsip yang harus dipegang Pemerintah dalam merumuskan kebijakan perpajakan. Mansury<sup>16</sup> mengutip pendapat Adolf Wagner bahwa di samping pemungutannya yang berkeadilan, pajak juga harus mempunyai fungsi mengatur kembali distribusi penghasilan (*redistribution of income*) dengan cara melakukan pemungutan pajak progresif yang disalurkan kembali kepada anggota masyarakat yang berpenghasilan rendah, sehingga distribusi penghasilan dapat diperbaiki menjadi lebih adil.

Menurut Mansury<sup>17</sup> tujuan kedua sehubungan dengan fungsi mengatur dari pajak adalah tujuan agar memberikan kepastian hukum. Terutama dalam menyusun undang-undang pajak senantiasa perlu diusahakan, agar ketentuan yang dirumuskan jangan sampai dapat menimbulkan interpretasi berbeda, antara fiskus dan Wajib Pajak.

---

<sup>15</sup> Safri Nurmantu, Pengantar Perpajakan, Jakarta, Granit(Kelompok yayasan Obor Indonesia, 2003 hal. 80

<sup>16</sup> R. Mansury, Pajak Peghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2002, hal . 9.

<sup>17</sup> R. Mansury, Op.cit, hal.10.

Menurut Safri Nurmantu<sup>18</sup> dan Mansury<sup>19</sup> mengutip pendapat yang sama dari Adam Smith yang menyarankan agar pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada 4 (empat) azas, yaitu: *Equality*, *Certainty*, *Convenience*, dan *Economy*.

1. *Equality*, pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (=ability to pay) pajak tersebut, dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya. pembebanan pajak itu adil apabila wajib pajak menyumbang satu jumlah untuk dipakai guna pengeluaran pemerintah sebanding dengan manfaat yang diterima dari pemerintah.

Usaha untuk merealisasikan persamaan ini dapat dilakukan dalam penyelenggaraan pemungutan pajak secara umum dan merata, artinya bahwa keadaan yang sama atau orang berada dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama, hal ini dimaksudkan bukan orang yang mempunyai penghasilan yang sama dikenakan pajak yang sama besar, melainkan orang yang mempunyai penghasilan kena pajak yang sama akan dikenakan pajak yang sama. *Equality* atau kesamaan dalam pajak-pajak lazim disebut *non discrimination*, sehingga setiap orang asing maupun warga negara Indonesia yang berada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besar.

Menurut Musgrave dan Musgrave (1996: 240), terdapat dua cara dalam menganalisis kriteria keadilan, yaitu berdasarkan prinsip manfaat (*benefit principle*) dan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*). Pendekatan manfaat diartikan bahwa suatu sistem pajak dapat dikatakan adil bila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-jasa pemerintah. Berdasarkan prinsip ini maka sistem pajak yang benar-benar adil akan sangat bergantung pada struktur pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu prinsip manfaat tidak hanya menyangkut kebijakan perpajakan saja, melainkan juga kebijakan

---

<sup>18</sup> Safri Nurmantu, Op cit hal. 83

<sup>19</sup> R. Mansury, Op cit, hal 11.



pengeluaran pemerintah yang dibiayai pajak. Menurut Suparmoko (1997: 48), pengeluaran pembayaran pajak kepada pemerintah sulit dapat diukur secara obyektif, karena manfaat yang dinikmati dan diperoleh wajib pajak tidak mudah diukur sehingga menyebabkan pendekatan manfaat ini sulit untuk diterapkan.

Pendekatan kemampuan untuk membayar (*ability to pay*) dimaksudkan pajak hanya dilihat dari sisi pajak itu sendiri terlepas dari sisi pengeluaran. Menurut prinsip ini, perekonomian memerlukan suatu jumlah penerimaan pajak tertentu dan setiap wajib pajak diminta membayar sesuai dengan kemampuannya.

Pengukuran kemampuan seseorang untuk membayar pajak memang relatif sukar, tetapi lebih mudah daripada harus mengukur manfaat yang diterima dari adanya pembayaran pajak. Segi positif dari pendekatan ini adalah pengorbanan atau beban riil yang hilang dari wajib pajak karena pembayaran pajak dapat diperkirakan dengan tepat.

Secara historis prinsip manfaat ini diungkapkan oleh Adam Smith:

“Setiap warga negara harus memberi kontribusi untuk mendukung pemerintah, sesuai dengan kemampuan masing-masing yaitu sesuai dengan proporsi penerimaan yang mereka peroleh di bawah perlindungan negara”. (Musgrave & Musgrave, 1996: 233).

2. *Certainty*, bahwa pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat: berupa berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya.

Maknanya, pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang; sebaliknya harus dari semula jelas bagi semua wajib pajak dan seluruh masyarakat tentang berapa jumlah yang harus dibayar, kapan waktu pembayaran, dan bagaimana cara membayarnya. Sebab apabila tidak ada kepastian bagi wajib pajak tentang kewajibannya, maka pajak yang terhutang tergantung kepada kebijaksanaan dan petugas pajak, sehingga

petugas pajak dapat menyalahgunakan kekuasaan untuk keuntungan dirinya (Mansury, 1996: 5).

*Certainty* adalah tujuan setiap undang-undang, sehingga setiap undang-undang atau peraturan-peraturan yang mengikat umum harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang harus jelas, tegas dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.

Kepastian hukum sangat banyak tergantung kepada susunan kalimat, susunan kata, dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Oleh karena itu, guna mencapai tujuan tersebut, penggunaan bahasa hukum harus dilakukan secara tepat.

1. *Convenience*, saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak, yaitu pada saat Wajib Pajak menerima penghasilan. Atau disebut P.A.Y.E (*Pay As You Earn*).

Pemungutan pajak pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang, akan mengenakan wajib pajak. Sebagai catatan, tidak semua wajib pajak mempunyai saat *convenience* yang sama atau saat yang mengenakan baginya untuk membayar pajak.

2. *Economy*, biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (= *compliance cost*) bagi Wajib Pajak serta beban yang dipikul Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin.

Demikian juga halnya dengan beban yang dipikul oleh wajib pajak hendaknya juga harus dipertimbangkan agar beban wajib pajak sekecil mungkin. Biaya administrasi pemungutan pajak harus tidak melampaui jumlah hasil pungutan pajaknya sendiri. Dalam usaha penerapan asas efisiensi, mengharuskan adanya pembenahan administrasi perpajakan. Perombakan administrasi perpajakan harus dilakukan agar dapat berfungsi/bermanfaat ganda, yaitu memudahkan pengawasan dan memperkecil ongkos administrasi. Hal ini harus ditunjang dengan peraturan perundang-undangan pajak (Soemitro, 1991: 30).

Ada dua kriteria yang dapat dijadikan sebagai batu penguji dalam menentukan efisien atau tidaknya suatu teknik pemungutan pajak, yaitu:

- a. Efisiensi *intern*, yakni yang berkaitan dengan ongkos pemungutan dan penagihan pajak.
- b. Efisiensi *ekstern*, yaitu pengawasan aparat administrasi serta pengawasan atas kemungkinan timbulnya penghindaran/ penyelundupan pajak (Soemitro, 1987: 30).

Selanjutnya para ekonom dan para ahli filsafat sosial telah mencanangkan tentang persyaratan suatu sistem perpajakan agar suatu rancangan utama untuk memenuhi persyaratan yang optimal untuk struktur pajak yang baik, yaitu: (Musgrave & Musgrave, 1993: 230).

- a. Penerimaan atau pendapatan harus ditentukan dengan tepat.
- b. Distribusi beban pajak harus adil, setiap orang harus dikenakan pembayaran sesuai dengan kemampuannya.
- c. Yang menjadi masalah penting adalah bukan hanya pada titik-titik elemen pajak tersebut harus dibebankan, tetapi setiap pajak tersebut pada akhirnya harus ditanggung.
- d. Pajak harus dipilih sedemikian rupa untuk meminimumkan terhadap ke-putusan perekonomian, dalam hubungannya dengan pasar yang efisien.
- e. Struktur pajak harus memudahkan penggunaan kebijakan fiskal, untuk mencapai stabilisasi dan pertumbuhan ekonomi.
- f. Sistem pajak harus menerapkan administrasi yang wajar dan tegas atau pasti serta harus dapat dipahami oleh wajib pajak.
- g. Biaya administrasi dan biaya-biaya lainnya harus serendah mungkin jika dibandingkan dengan tujuan-tujuan lain.

Masih menurut Mansury<sup>20</sup> berkaitan dengan keadilan vertikal, Harvey S. Rosen menyatakan bahwa:

*"It is widely agreed that tax system should have vertical equity: it should distribute burdens fairly across people with different abilities to pay."*

---

<sup>20</sup>

R. Mansury, Op cit hal. 16-17

Secara umum disetujui bahwa keadilan vertikal tercapai apabila beban pajak dapat didistribusikan kepada Wajib Pajak dengan memperhatikan perbedaan kemampuan membayarnya. Pemungutan pajak adalah adil, apabila orang-orang yang berada dalam keadaan ekonomis yang sama dikenakan pajak yang sama, sedang orang-orang yang keadaan ekonomisnya tidak sama diperlakukan tidak sama, setara dengan ketidaksamaannya itu.

Menurut Mansury<sup>21</sup> agar supaya suatu system pemungutan pajak atas penghasilan dapat mencapai hasil yang optimal, maka dipilih perlakuan-perlakuan perpajakan yang berpegang teguh kepada pencapaian penerimaan pajak yang dipakai untuk membiayai belanja Negara (= "*the revenue adequacy principle*"), dibebankan secara adil kepada semua Wajib Pajak yang cukup mempunyai "ability to pay" untuk dikenakan pajak atas penghasilannya ("*the equality principle*") dan pemungutan pajak tersebut tidak mengurangi efisiensi perekonomian ("*the naturalty principle*"). Azas keadilan benar-benar dipegang teguh, apabila dipenuhi lima kriteria Keadilan Horizontal dan dua kriteria Keadilan Vertikal.

Jadi, menurut Mansury<sup>22</sup> Penerapan Azas keadilan dalam PPh di Indonesia terganggu, karena ada penghasilan yang dikecualikan dan ada penghasilan-penghasilan tertentu yang dikenakan PPh dengan tariff lebih rendah dari penghasilan-penghasilan lain.

Menurut Guru Besar Ilmu Keuangan negara di Jerman, Neumark, meskipun pemungutan pajak pada tiap-tiap negara berbeda-beda namun dalam memungut pajak terdapat prinsip pokok yang harus dipenuhi antara lain<sup>23</sup> *Revenue productivity, sosial justice, economic goals, ease administration and compliance*. Pendapat mengenai asas perpajakan yang digunakan sebagai dasar untuk melakukan pemungutan pajak juga diungkapkan oleh Guru Besar Perpajakan Indonesia, R

---

<sup>21</sup> R. Mansury, *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2000, hal 34.

<sup>22</sup> R. Mansury, *Pajak Peghasilan Lanjutan Pasca Rformasi 2000*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2002, hal 12.

<sup>23</sup> Safri Nurmantu, *Op. Cit.* hal. 90

Mansury, yakni *the revenue adequacy principle, the equity principle dan the certainty principle*<sup>24</sup>.

Pada intinya pendapat para ahli mengenai asas perpajakan setidaknya asas pemungutan pajak ini tidak dapat diterapkan secara ideal. mengandung unsur yang sama, yakni penerimaan negara, keadilan, kepastian hukum. Tetapi penerapan di tiap-tiap negara mengalami perbedaan sehingga seringkali Kebijakanaksanaan perpajakan pada masing-masing negara dilakukan berbeda-beda karena terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi penerapan sistem perpajakan antara lain adalah faktor ekonomi, politik, kondisi administrasi .

## 2. Definisi Pajak

Peran pemerintah dalam perekonomian secara global sangatlah signifikan. Fungsi ekonomi pemerintah menurut R.A. Musgrave dibagi menjadi tiga kategori : *The first is to overcome inefficiencies of the market system in the allocation of economic resources. The second is the redistribution of income and wealth in order to move towards the distribution that society considers to be 'just' or 'equitable'. Third, there maybe a role in smoothing of cyclical fluctuations in economy and ensuring a high level of employment and price stability.*<sup>25</sup>

Terdapat bermacam-macam definisi pajak. Definisi pajak menurut P.J.A. Adriani sebagaimana dikutip oleh Brotodihardjo<sup>26</sup> adalah iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan. Sedangkan definisi pajak menurut Rochmat Soemitro sebagaimana dikutip oleh Brotodihardjo<sup>27</sup> adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-jasa timbal (kontra-

<sup>24</sup> R. Mansury, Pajak Penghasilan Lanjutan, YP4, Jakarta, 2002, hal. 23

<sup>25</sup> R.A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, (New York: McGraw-Hill), hal. 5.

<sup>26</sup> Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung, Refika Aditama, 2003, hal 2.

<sup>27</sup> Santoso Brotodihardjo, Op cit hal.6

prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum, dengan penjelasan sebagai berikut: "dapat dipaksakan" artinya: bila utang pajak tidak dibayar, utang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan, terhadap pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.

Definisi Pajak menurut beberapa ahli ekonomi dan hukum dari manca negara antara lain<sup>28</sup>:

- a. H.C. Adam, (1851-1921) seorang ekonom dan filsuf Amerika mendefinisikan pajak adalah *a contribution from the citizen to the support of the state*.
- b. C.F. Basteable, mendefinisikan pajak adalah *a compulsory contribution of the wealth of a person or body of persons for the service of the public powers*
- c. Ferdinand H.M. Grapperhaus, mendefinisikan pajak adalah *an individual sacrifice for a collective goal*

Sommersfeld, Anderson, dan Brock, yang merumuskan pajak sebagai: *Any nonpenal yet compulsory transfer of resources from private to public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nations economic and social objectives.*<sup>29</sup>

Definisi pajak dari berbagai ahli di atas, menunjukkan bahwa pajak yang dipungut pada prinsipnya adalah sama yakni masyarakat diminta menyerahkan sebagian harta yang dimiliki sebagai kontribusi untuk membiayai keperluan barang dan jasa bagi kepentingan bersama.

Apabila definisi menurut Adriani tersebut digabungkan dengan definisi Ray M. Sommerfeld dan lain-lain sebagaimana dikutip oleh Mansyuri<sup>30</sup>, maka pengertian pajak itu dapat dinyatakan sebagai iuran kepada negara yang dapat dipaksakan

---

<sup>28</sup> Safri Nurmantu, 2003, *Pengantar Perpajakan*, edisi ke-3 Jakarta ,Granit, hal. 12

<sup>29</sup> Ray M. Sommersfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, *An Introduction to taxation*, (New York: Harcourt Brace Jovanivic, Inc., 1983), hal. 1.

<sup>30</sup> R. Mansury, *Op cit* , hal. 1.

untuk dibayar berdasarkan Undang-undang yang merupakan pengalihan sumber daya dari masyarakat ke sektor publik untuk digunakan melakukan kegiatan pemerintah guna mencapai sasaran sosial ekonomi dan ekonomi bangsa yang bersangkutan. Sekalipun Pajak itu dapat dipaksakan, namun pajak itu bukan sebagai hukuman yang harus dipikul oleh anggota masyarakat yang bersalah, melainkan kewajiban bagi anggota masyarakat yang mempunyai kemampuan membayar.

Dari definisi pajak tersebut, pada dasarnya terdapat dua hal penting tentang pengertian pajak, yaitu:

- a. "*Compulsory*" dalam hal ini menekankan bahwa pajak merupakan iuran yang dapat dipaksakan, artinya kewajiban pajak yang terhutang dari masyarakat harus dibayar ke negara. Apabila kewajiban tersebut tidak dilakukan maka yang bersangkutan dapat dikenakan tindakan hukum oleh Pemerintah berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku di negara tersebut.
- b. Tanpa adanya timbal/kontra prestasi/imbalan langsung, karena pajak dipungut untuk membiayai perolehan *public goods* seperti jalan, rumah sakit, pendidikan dll. Maksudnya wajib pajak yang membayar pajak tidak ditunjukkan secara langsung imbalan apa yang diperolehnya dari pemerintah atas pembayaran iuran tersebut.<sup>31</sup>

Sedangkan pengertian pajak secara ekonomis (pajak sebagai pengalihan dana dari sektor privat ke sektor publik) atau pengertian secara yuridis (pajak adalah iuran yang dapat dipaksakan) dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri pajak antara lain sebagai berikut:

- a. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah berdasarkan atas undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
- b. Pemungutan pajak mengisyaratkan adanya alih dana (sumber daya) dari sektor swasta (wajib pajak membayar pajak) ke sektor negara (pemungut pajak/administrator pajak).

---

<sup>31</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Edisi Pertama, (Jakarta: PT Salemba Emban Patria, 2003), Hml.11.

- c. Pemungutan pajak diperuntukkan bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan, baik rutin maupun pembangunan.
- d. Tidak dapat ditunjukkan adanya imbalan (kontraprestasi) individual oleh pemerintah terhadap pembayaran pajak yang dilakukan oleh para wajib pajak.
- e. Selain fungsi budgeter (anggaran) yaitu fungsi mengisi Kas Negara/Anggaran Negara yang diperlukan untuk menutup pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan, pajak juga berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial (fungsi mengatur/regulatif)<sup>32</sup>.

### 3. Klasifikasi Pajak

Beberapa masalah akan timbul dalam menentukan apakah suatu pungutan atau pembayaran adalah pajak atau bukan. Beragam cara dapat digunakan untuk mengklasifikasikan pajak. Salah satu klasifikasi yang jelas dan terinci adalah klasifikasi yang digunakan oleh Organization for Economic Cooperation and Development (OECD).<sup>33</sup>

Pajak dapat diklasifikasikan berdasarkan karakteristik yang dimiliki.<sup>34</sup> Klasifikasi tersebut antara lain sebagai berikut :

#### 1. Pajak Langsung (*Direct Tax*)

Pajak langsung pada prinsipnya merupakan pajak yang tidak dapat dialihkan (wajib pajak menanggung pajak secara penuh). Pajak langsung dikenakan dan dipungut langsung dari individu yang mempunyai objek pajak. Pajak penghasilan pegawai, walaupun dibayarkan oleh pemberi kerja, merupakan pajak langsung karena pengenaan pajak langsung atas pegawai yang bersangkutan. Oleh karena itu, pajak penghasilan merupakan contoh pajak langsung.

<sup>32</sup> *Ibid.*, Hal 12.

<sup>33</sup> OECD, Revenue Statistics, OECD, Paris, 1976, Part II

<sup>34</sup> Simon James, Christopher Nobes, The Economics of Taxation, Principles, policy and Practise, (Great Britain: Prentice Hall), 1996, hal. 11-14.



## 2. Pajak Tidak Langsung (*Indirect Tax*)

Pajak tidak langsung merupakan pajak yang secara prinsip dialihkan seluruh pembebanan pajaknya.

### a. Menurut Sifatnya

#### b. Sifatnya perorangan

Dalam pajak yang bersifat perorangan, keadaan-keadaan pribadi wajib pajaknya selalu memperoleh perhatian yang utama dalam penentuan pajak.

#### c. Bersifat kebendaan.

Dalam pengenaan pajak yang bersifat kebendaan ini yang mendapat perhatian utama adalah sifat objek pajaknya, dan dimana objek pajak itu berada. Contohnya adalah : Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), dan Bea Materai.

## 3. Menurut Titik Berat Pemajakannya

### a. Pajak Subjektif

Pangkal utama dititikberatkan pada diri orangnya, selanjutnya dicari ukuran/nilai objeknya, jadi dalam hal ini terdapat hubungan antara negara pemungut pajak dengan Subyek Pajak (penduduk atau warga negara di negara pemungut pajak). Misalnya: Pajak Bangsa Asing, Pajak Penghasilan dan lain-lain.

### b. Pajak Objektif

Pangkal utama dititikberatkan pada objeknya, selanjutnya dicari subjeknya atau orangnya. Pajak ini pada dasarnya dipungut berkaitan dengan keadaan atau kejadian yang berlaku atau terjadi dalam suatu wilayah negara tanpa memperhatikan atau mengindahkan sifat subjeknya atau kediaman dari subjek tersebut.

## 4. Azas Perpajakan

Berdasarkan asas perpajakan yang diungkapkan oleh Fritz Neumark, dibawah ini akan diuraikan masing-masing pengertian dari asas perpajakan yaitu :

**a. Revenue productivity,**

Menurut Neumark prinsip *revenue productivity* mencakup dua hal yaitu pemungutan pajak seharusnya mampu menjamin penerimaan negara untuk membiayai pengeluaran pemerintah (*the principle of adequacy*) dan pemungutan pajak lebih fleksible dalam menghasilkan penerimaan tambahan bagi negara dalam hal-hal khusus (*the principle of adaptability*). Oleh karena itu asas ini lebih berhubungan dengan kepentingan Pemerintah, dalam hal ini fungsi *budgetair* dari pemungutan pajak. Dengan demikian sudah sewajarnya kebijakan yang dilakukan oleh Pemerintah dalam melakukan pemungutan pajak berpedoman pada asas *revenue productivity*.

Menurut Mansury mengenai penerapan asas *revenue productivity* menyatakan bahwa asas *revenue adequacy principle* adalah asas pajak yang sangat penting dalam menunjang penerimaan negara. Oleh karena itu, dalam melakukan pemungutan pajak disamping meningkatkan penerimaan negara sebaiknya pemungutan pajak juga memperhatikan fungsi *regulerend* dan asas keadilan sehingga pajak yang dipungut mampu mendorong perekonomian serta menciptakan kemakmuran bagi masyarakat.

**b. Sosial justice**

prinsip perpajakan kedua yang diungkapkan Neumark adalah *sosial justice*. Dalam memungut pajak hendaknya pemerintah menerapkan prinsip keadilan sosial<sup>35</sup>, yang meliputi *the principle of universality, the equality principle, the ability to pay principle, the principle of redistribution of income*. *The principle of universality* maksudnya dalam memungut pajak hendaknya pihak yang punya kemampuan sama harus dikenakan pajak dengan beban yang sama juga. *The equality principle* merupakan prinsip pemungutan pajak yang menekankan pada rasa keadilan yakni pihak yang mempunyai latar belakang ekonomi dan

<sup>35</sup>

Safri Nurmantu, *Op. Cit*, hal. 93

kedudukan yang sama dikenakan pajak dengan nilai pajak terhutang yang sama.

Teori mengenai keadilan dalam pemungutan pajak juga dikenal adanya *Horizontal Equity* dan *Vertical Equity*. Menurut teori *Horizontal Equity* menyatakan bahwa pemungutan pajak yang memenuhi rasa keadilan apabila Wajib Pajak yang ada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama. Perlakuan sama dalam hal ini berhubungan dengan jumlah tambahan kemampuan ekonomis dari Wajib Pajak yang sama dikenakan pajak dengan nilai yang sama. *Horizontal Equity* dapat dilakukan dengan menerapkan *global taxation* atau *worldwide income tax*. Sedangkan *Vertical Equity* adalah pemungutan pajak akan memenuhi rasa keadilan apabila Wajib Pajak yang memiliki kemampuan ekonomis yang berbeda dikenakan pajak yang berbeda. Hal ini dapat diterapkan dengan menerapkan beban pajak progresif berdasarkan daya pikul.

Selanjutnya *the ability to pay principle* merupakan prinsip yang sering digunakan untuk jenis pajak penghasilan. Pajak Penghasilan (PPh) merupakan pajak yang dikenakan terhadap berbagai bentuk penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak. Literatur mengenai pajak penghasilan menyebutkan *income tax is the fairest tax because income reflects a person's ability to pay tax*<sup>36</sup>, sehingga diberbagai negara termasuk Indonesia dalam memungut pajak atas penghasilan menerapkan pendekatan *ability to pay*. Pendekatan *ability to pay* juga diungkapkan oleh Goode mengenai pajak perseorangan yang menyatakan bahwa *the individual tax is the fairest of all taxes arises from conviction that it accords best with ability to pay*<sup>37</sup>.

*Ability to pay* merupakan azas perpajakan yang sangat penting dalam menentukan jumlah pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak sekaligus untuk mewujudkan asas *equity* dalam pemungutan

36

Kevin Holmes, *The Concept of income A multi disciplinary analysis*, Netherlands, 2000, hal.21

37

*Ibid.*, hlm.21

pajak. Beberapa faktor yang dapat digunakan sebagai pedoman dan menunjukkan kemampuan seseorang untuk membayar pajak antara lain<sup>38</sup> :

1). *Poll*

*Poll* merupakan suatu asumsi dalam menentukan kemampuan seseorang untuk membayar pajak. Dengan asumsi tersebut setiap warga negara diasumsikan mempunyai kemampuan yang sama untuk membayar pajak seperti halnya manusia sama-sama memiliki bagian tubuh (kepala).

2). *Expenditure*

*Expenditure* merupakan cara untuk mengukur kemampuan seseorang untuk membayar pajak dengan melihat besarnya pengeluaran setiap Warga negara. Apabila warga negara tersebut mempunyai pengeluaran yang besar maka kemampuan untuk membayar pajak juga besar.

3). *Property*

*Property* yang dimiliki oleh warga negara juga dapat digunakan untuk mengukur kemampuan untuk membayar pajak. Semakin banyak kekayaan yang dimiliki oleh warga negara maka semakin besar kemampuan untuk membayar pajak.

4). *Product*

*Product* dalam hal ini cenderung mengarah kepada kekayaan yang mampu menghasilkan penghasilan. Dalam hal ini semakin menghasilkan suatu harta maka semakin besar kemampuan pemiliknya untuk membayar pajak.

5). *Income*

Saat ini salah satu alat yang dapat digunakan untuk mengukur kemampuan untuk membayar pajak adalah penghasilan, baik yang diterima oleh orang pribadi maupun badan hukum. Dengan demikian

---

<sup>38</sup>

Safri Nurmantu, *Op. Cit*, hlm. 88

semakin banyak penghasilan yang diterima seseorang maka semakin besar juga kemampuan seseorang untuk membayar pajak.

Selanjutnya unsur *social justice* yang terakhir adalah *the principle of redistribution of income*, dalam prinsip ini ditekankan bahwa pajak merupakan pungutan yang bertujuan untuk mendistribusikan kekayaan masyarakat dengan tujuan pemerataan. Prinsip ini biasanya digunakan dengan menerapkan tarif pajak progresif.

**c. Economic goals,**

Selanjutnya prinsip ketiga dalam pemungutan pajak menurut Fritz Neumark adalah *Economic Goal*. Jadi dari segi ekonomi, pemungutan pajak diharapkan mampu mempercepat pertumbuhan ekonomi negara melalui kebijakan fiskal sehingga nantinya dapat dicapai tingkat pertumbuhan yang tinggi dan mampu menyediakan lapangan kerja dan faktor produksi lainnya. Prinsip ekonomi ini menjadi sangat penting berkaitan dengan kebijakan perekonomian secara menyeluruh.

**d. Ease administration and compliance**

Prinsip terakhir mengenai sistem pemungutan pajak adalah *ease administration and compliance*. Prinsip ini merupakan faktor yang sangat penting dalam melakukan pemungutan pajak secara optimal dan efisien. *Ease administration and compliance* meliputi beberapa komponen pokok yaitu *the requirement of clarity*, *the requirement of continuity*, *the requirement of economy*, *the requirement of convenience*. Dalam pelaksanaan kebijakan perpajakan komponen pokok ini saling berkaitan baik dari fiskus maupun Wajib Pajak. Komponen-komponen ini apabila diuraikan sebagai berikut :

- 1). *The requirement of clarity*, dalam rangka melakukan pelayanan kepada Wajib Pajak menekankan bahwa sistem perpajakan yang baik apabila terdapat kepastian hukum, sehingga ketentuan

perpajakan dapat dilaksanakan dengan baik dan benar, tidak boleh menimbulkan keragu-raguan atau penafsiran yang berbeda.

- 2). *The requirement of continuity*, maksudnya Undang-undang perpajakan tidak boleh sering dirubah, dan apabila terjadi perubahan, perubahan tersebut haruslah dalam konteks pembaharuan undang-undang perpajakan secara umum dan sistematis.
- 3). *The requirement of economy* maksudnya Biaya-biaya perhitungan, penagihan dan pengawasan pajak harus pada tingkat serendah-rendahnya dan konsisten dengan tujuan-tujuan pajak yang lain. Biaya-biaya yang diminimalkan tidak hanya meliputi biaya-biaya yang dikeluarkan Pemerintah (*administrative cost*), tetapi juga biaya-biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban dan kepatuhan perpajakannya (*compliance cost*).
- 4). *The requirement of convenience* Pembayaran Pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan Wajib Pajak. Pemerintah biasanya memperbolehkan pembayaran utang pajak dalam jumlah besar secara angsuran dan memberikan jangka waktu yang cukup untuk penundaan pengembalian SPT. Persyaratan convenience tercermin pada pelayanan fiskus terhadap wajib pajak seperti pelayanan pendaftaran diri menjadi Wajib Pajak untuk mendapatkan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), penyuluhan dan pemberian kesempatan untuk melaksanakan hak-hak Wajib Pajak.

Berdasarkan asas perpajakan yang telah diuraikan di atas, pemungutan pajak melalui *withholding system* khususnya terhadap *business income* merupakan cara yang baik untuk mempercepat pengumpulan pajak, karena *withholding system* ini mempunyai beberapa keunggulan sehingga memudahkan Wajib Pajak maupun *Fiskus*. Keunggulan pelaksanaan *withholding system* sehubungan dengan penerapan asas perpajakan antara lain :

### 1) *Economic goals*

*Withholding system*, merupakan pemungutan pajak yang efektif karena pajak dipungut langsung oleh pihak pembayar penghasilan kemudian disetor ke kas negara, sehingga pelaksanaan kewajiban pajak hanya dilakukan oleh pembayar penghasilan untuk beberapa Wajib Pajak. Disamping itu teknik pemungutan pajak yang dilakukan terhadap *business income* juga efisien karena biaya pemungutan pajak yang diperlukan lebih kecil dari penerimaan pajak yang diberikan kepada Pemerintah. Tingkat efisiensi dari pemungutan pajak ini dapat diketahui berdasarkan *Cost Collection Efficiency Ratio (CCER)* yaitu ratio yang digunakan untuk mengukur berapa tingkat efisiensi pemungutan pajak dengan membandingkan *cost collection* dengan *tax revenue*.

#### a) *Revenue productivity*,

Pemungutan pajak dengan *Withholding system*, merupakan sistem pemungutan pajak yang mampu mempercepat pengumpulan penerimaan pajak khususnya untuk periode berjalan dan dapat mengurangi timbulnya penghindaran pajak.

#### b) *Simplicity*

Kesederhanaan administrasi dari *Withholding system* juga merupakan keunggulan karena hanya dilakukan oleh pembayar penghasilan. Pengawasan pembayaran pajak hanya dilakukan kepada pihak yang melakukan pemotongan pajak, sehingga dapat mengurangi penghindaran pajak dan pajak dapat dipungut secara optimal. Disamping itu kesederhanaan dalam sistem ini akan memberikan kemudahan administrasi bagi Wajib Pajak sehingga secara tidak langsung juga dapat memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

## 5. Fungsi Pajak

Pada hakekatnya pajak mempunyai dua fungsi pokok yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerend*. Fungsi *Budgetair*, yaitu bahwa pajak digunakan sebagai alat untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam Kas Negara sesuai

dengan peraturan-peraturan yang berlaku untuk membiayai pengeluaran Negara. Dengan demikian sebaiknya pemungutan pajak memenuhi asas *revenue productivity*. Fungsi pajak kedua adalah fungsi *Regulerent*, yaitu pajak digunakan sebagai alat pengatur keadaan sosial maupun ekonomi. Misalnya tarif bea masuk digunakan untuk mendorong atau melindungi industri yang dinilai strategis sehingga mampu mempercepat pertumbuhan ekonomi.

## 6. Jenis-jenis Pajak

Dalam berbagai literatur ilmu keuangan Negara dan pengantar ilmu hukum pajak terdapat perbedaan atau golongan pajak serta jenis-jenis pajak. Perbedaan atau penggolongan tersebut didasarkan pada suatu kriteria, seperti siapa yang membayar pajak, siapa yang pada akhirnya memikul beban pajak, apakah beban pajak dapat dilimpahkan/dialihkan kepada pihak lain atau tidak, siapa yang memungut serta sifat-sifat yang melekat pada pajak yang bersangkutan. Berikut ini dijabarkan beberapa jenis-jenis pajak yang dibedakan berdasarkan kriteria tertentu:<sup>39</sup>

1. Berdasarkan segi administrasi pemungutan dan pembebanan pajak, maka pajak dapat dibagi menjadi pajak langsung dan pajak tidak langsung.
  - a. Pajak langsung, yaitu pajak yang harus dipikul sendiri oleh Wajib Pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Dalam pengertian administratif, Pajak langsung adalah Pajak yang pemungutannya dilakukan secara berkala atau periodic; pemungutannya berdasarkan suatu surat ketetapan pajak yang secara umum dikenal dengan kahir. Contohnya adalah Pajak Penghasilan.
  - b. Pajak tidak langsung, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain, contohnya adalah Pajak Pertambahan Nilai.

<sup>39</sup>

Mardiasmo, *Perpajakan*, edisi ke-9 (Yogyakarta: ANDI, 2002), hal. 6



## 2. Menurut sifatnya

- a. Pajak Subjektif, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan diri wajib pajak, misalnya Pajak Penghasilan.
- b. Pajak Objektif, yaitu pajak yang berpangkal pada objeknya tanpa memperhatikan keadaan diri wajib pajak. Contohnya adalah Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

## 3. Menurut Lembaga Pemungutnya

- a. Pajak Pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh Pemerintah Pusat dan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara/pemerintah dalam menjalankan fungsinya.
- b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang dipungut oleh Pemerintah Daerah dan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran Pemerintah Daerah dalam menjalankan fungsinya.

## 7. Teknik Pemungutan Pajak

Implementasi dari fungsi *Budgetair* dalam pemungutan pajak adalah upaya Pemerintah untuk meningkatkan penerimaan pajak ke dalam Kas Negara dalam rangka membiayai pengeluaran Pemerintah. Dalam rangka mengumpulkan dana dari masyarakat, secara administrasi ada beberapa sistem pemungutan pajak yaitu :

1. *Official Assessment System*, yaitu suatu sistem pungutan yang memberikan kewenangan kepada pemerintah (*fiscus*) untuk menentukan besarnya pajak yang terhutang oleh wajib pajak. Ciri-ciri *Official Assessment*:
  - a. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terhutang terdapat pada *fiscus*
  - b. Wajib Pajak bersifat pasif
  - c. Hutang pajak timbul setelah dikeluarkan ketetapan pajak oleh fiskus
2. *Self Assessment System*

*Self Assessment System* merupakan suatu sistem yang memberi kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak terutang sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku. Pembayaran setoran masa setiap bulannya selama tahun pajak berjalan pada prinsipnya merupakan angsuran untuk meringankan beban wajib pajak pada akhir tahun pajak.

IBFD dalam terbitan *International Tax Glossary* mendefinisikan "*self assessment system*" (1992: 266) sebagai:

"*System under which the tax payer is required to declare the basis of his assessment (e.g. taxable income), to submit a calculation of the tax due and, usually, to accompany his calculation with payment of the amount he regards as due.*"

Definisi tersebut memperlihatkan bahwa dalam *self assesment sistem* wajib pajak diminta untuk menghitung sendiri besarnya pajak terutang dan membayar sejumlah tersebut. Sistem pemungutan pajak dengan *Self Assessment System* memiliki beberapa ciri sebagai berikut:

1. Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang terdapat pada wajib pajak sendiri
2. Wajib Pajak aktif, mulai dari menghitung, menyetor dan melakukan sendiri pajak terutang
3. Fiskus tidak ikut campur dan hanya mengawasi

Menurut Munawir (1996: 45) membagi *Self Assessment System* menjadi dua, yaitu:

1. *Semi Self Assessment*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh wajib pajak berada pada dua pihak yaitu pembayar pajak (wajib pajak) dan pemungut pajak (*fiscus*) dengan sistem semi *Self Assessment*, pada awal tahun wajib pajak menentukan atau menaksir sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan, dan berdasarkan taksiran tersebut wajib pajak menyetor pajak (yang merupakan angsuran). Pada akhir tahun pajak

yang sesungguhnya terhutang ditentukan oleh fiskus melalui surat ketetapan pajak.

2. *Full Self Assessment*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak dimana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terhutang oleh suatu wajib pajak berada pada wajib pajak sendiri. Dalam sistem ini wajib pajak harus dapat menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Fiskus tidak ikut campur tangan dalam menentukan besarnya pajak yang terhutang (kecuali wajib pajak menyalahi peraturan yang berlaku)
3. *Withholding System*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang pada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak terhutang oleh wajib pajak. Ciri-ciri *Withholding System* yaitu: wewenang menentukan besarnya pajak yang terhutang adalah pada pihak ketiga, pihak selain fiskus dan wajib pajak (Mardiasmo, 1997:

*Withholding tax* merupakan salah satu pembayaran pajak dalam tahun berjalan. Dalam *International Tax Glossary*<sup>40</sup> dijelaskan bahwa istilah ini pertama kali digunakan di Inggris, pertama kali diterapkan untuk memungut pajak atas gaji dan upah pegawai dengan cara memotong atas gaji/upah tersebut yang didasarkan kepada penghitungan yang akurat. Pada penerapan selanjutnya diperluas dengan skema pemotongan pajak atas penghasilan yang bersumber dari gaji dan upah.

Menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave<sup>41</sup> sistem pemotongan memiliki kelemahan. Kelemahan tersebut terjadi apabila terdapat kelebihan pembayaran pajak dari potongan pendapatan jika tarif yang diberlakukan atas hampir semua penerimaan ditetapkan terlalu tinggi. Mungkin karena adanya kelemahan dalam sistem *withholding* tersebut, maka Mansury<sup>42</sup> menyarankan agar

---

<sup>40</sup> Lyons, Susan M, *International Tax Glossary*, Amsterdam, IBFD Publications BV, 1992, hal. 224.

<sup>41</sup> Richard A Musgrave & Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Mc. Graw Hill Inc., 1989, alih bahasa oleh Alfonsus Sirait dkk. *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*, Edisi Kelima, Erlangga, 1993, hal.349.

<sup>42</sup> R. Mansury, *Op cit*, hal.13.

dalam hal terjadi restitusi kepada Wajib Pajak yang hanya mempunyai penghasilan tetap seperti itu, sebaiknya dipermudah tanpa harus diperiksa terlebih dahulu.

Sistem withholding merupakan sistem pemungutan pajak yang dianggap paling efektif dan memerlukan biaya pemungutan yang murah dalam mengumpulkan penerimaan pajak. Dengan sistem ini, Pihak ketiga diberikan wewenang untuk menghitung, menyetorkan dan melaporkan jumlah pajak yang terhutang atas penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib Pajak. Dengan penerapan sistem *withholding* ini, terdapat beberapa manfaat yang diperoleh Pemerintah antara lain<sup>43</sup> :

1. Pemerintah terhindar dari masalah kemampuan Wajib Pajak untuk membayar pajak karena pajak sudah dipungut pada saat diperolehnya penghasilan;
2. Melalui *withholding*, proses pembayaran pajak dapat dipercepat dan memperkecil administrasi perpajakan;
3. Mempercepat masuknya dana ke kas negara, karena pembayaran yang dilakukan setiap saat;
4. Secara psikologi akan meringankan beban bagi Wajib Pajak.

## 8. Definisi Penghasilan

Definisi Penghasilan bukanlah merupakan suatu konsep yang sederhana. Pendapat mengenai definisi penghasilan menurut beberapa literatur yang diterbitkan telah mengusulkan berbagai definisi namun belum ada definisi yang tepat dan diterima secara universal. Hal ini mengakibatkan definisi penghasilan menurut beberapa pakar menjadi berbeda misalnya pakar ekonomi mendefinisikan penghasilan adalah sama dengan uang dan kepuasan psikologis, para akuntan menyatakan munculnya penghasilan apabila transaksi secara ekonomi sudah terjadi sedangkan Pakar ilmu hukum menyatakan penghasilan merupakan adanya aliran modal dan penghasilan dari jasa<sup>44</sup>. Dalam perkembangannya, pengertian penghasilan secara terus menerus mengalami perubahan, mulai dari pengertian

---

<sup>43</sup> *Ibid.* hlm.32

<sup>44</sup> Kevin Holmes, *Op. Cit.*, hlm.3

penghasilan yang berinterpretasi subyektif kearah interpretasi obyektif. Pendapat tentang penghasilan menurut pakar ekonomi sebelumnya lebih mengarah kepada *psychic income and utility*, namun perkembangan selanjutnya mengenai penghasilan lebih mengarah kepada *monetary flows*.

Menurut Irving Fisher, pendapatan yang diterima seseorang kemudian digunakan untuk memberi barang disebut sebagai modal, belum merupakan penghasilan. Penghasilan merupakan bentuk lain dari jasa yang dihasilkan dari *property* yang dapat dinikmati serta memberikan kepuasan bagi pemiliknya. Penghasilan hal ini disebut *enjoyable objective services*, misalnya seseorang memperoleh penghasilan kemudian digunakan untuk membeli Mobil, menurut Fisher, mobil belum merupakan penghasilan tetapi bila mobil tersebut digunakan untuk transportasi, berarti telah memberikan kepuasan karena jasanya telah dinikmati oleh pemilik mobil, maka baru diperhitungkan sebagai penghasilan yang dapat dikenakan pajak. Jadi menurut Irving Fisher menyimpulkan bahwa *the income of an individual is the total flow of services yielded to him from his property.*<sup>45</sup>

Menurut R.T. Ely, E.R.A Seligman dan F.W. Tausig<sup>46</sup> menjelaskan definisi penghasilan adalah tambahan kepuasan yang dinikmati oleh seseorang dalam periode tertentu. Misalnya penghasilan yang diterima seseorang digunakan untuk melakukan konsumsi produk barang atau jasa maka penghasilan timbul atas kepuasan yang dirasakan sehubungan dengan barang yang telah dikonsumsi.

Walaupun Ely dan Fisher sama-sama mempunyai pendapat dari kepuasan atas konsumsi suatu barang namun pendapat ini terdapat hal yang berbeda yakni Fisher berpendapat bahwa penghasilan terdiri dari hasil dari yang diperoleh dari barang atau *persons* yang memberikan kepuasan kepada pihak yang mengkonsumsi, sedangkan Ely menjelaskan penghasilan semua barang dan jasa yang dihasilkan tanpa memperhatikan apakah akan digunakan pada saat ini atau disimpan untuk dikonsumsi dimasa yang akan datang.

Definisi penghasilan yang lain, yang paling mencerminkan keadilan dan memadai sebagai pedoman pajak penghasilan orang pribadi dikemukakan oleh

---

<sup>45</sup> Joseph A Pechman, 1977, *Comprehensive Income taxation*, Washington DC, The Brookings Institution, hlm. 6

<sup>46</sup> R. Mansury, 2002, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Jakarta, YP4, hlm.69

Schanz-Haig-Simons (SHS)<sup>47</sup>. Definisi penghasilan dari ketiga pakar ini pada intinya dapat dijelaskan :

1. Definisi penghasilan yang diperoleh individu dari konsumsi barang dan jasa , menurut George V Schanz<sup>48</sup> dalam penelitian mengungkapkan tentang konsep penghasilan menyatakan *income is an entity which cannot severed from a given individual and the satisfaction of his wants*. Jadi menurut Schanz nilai penghasilan dengan kepuasan yang dihasilkan adalah sama. Disamping itu, untuk kepentingan perpajakan Schanz<sup>49</sup> mengemukakan *The Increases in economic power and benefits from using one's own resources must be capable of monetary valuation*. Jadi Penghasilan didefinisikan sebagai tambahan kemampuan ekonomi termasuk keuntungan yang diperoleh dari kekayaan yang dimiliki yang dapat dinilai dengan uang. Oleh karena itu untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaian penghasilan tersebut, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat digunakan untuk membeli barang dan jasa.
2. Menurut pendapat R.M.Haig<sup>50</sup>, definisi penghasilan adalah *the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation in terms of money*.  
Jadi menurut Haig, penghasilan merupakan kenaikan atau penambahan kemampuan individu untuk memenuhi keinginannya dalam suatu periode tertentu dengan syarat tambahan kemampuan tersebut meliputi uang atau segala sesuatu yang dapat dinilai dengan uang. Oleh karena itu, Haig mengatakan bahwa *psychic income* tidak dapat digunakan dalam menentukan pajak penghasilan, karena barang dan jasa baru memiliki

---

<sup>47</sup> John R King, "The Concept of Income", Tax Policy Handbook, Washington, D.C, 1995 hlm 117

<sup>48</sup> Kevin Holmes, *Op. Cit.*, hlm.36

<sup>49</sup> *Ibid.* hlm.58

<sup>50</sup> Richard Goode, 1976, *The Individual Income Tax*, The Brookings Institution, Washington. D.C, hlm.13

nilai ekonomi apabila kepuasan atas konsumsi barang dan jasa ini dapat dinilai dengan uang.

3. Definisi penghasilan yang sangat berpengaruh khususnya berkaitan dengan definisi Penghasilan Orang Pribadi selaku individu diungkapkan oleh Henry Simons<sup>51</sup>, Simons mendefinisikan *personal income* adalah *The algebraic sum of ( 1 ) the market value of rights exercised in consumption and ( 2 ) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question.*

Dari definisi tersebut dapat dijelaskan bahwa penghasilan ditentukan pertama dari nilai pasar hak yang dipakai untuk konsumsi, kedua perubahan nilai dari hak kekayaan awal periode dengan akhir periode tertentu. Dengan kata lain adalah hasil yang diperoleh dengan menambahkan konsumsi selama satu periode dengan kekayaan akhir kemudian dikurangi dengan kekayaan awal. Pengertian penghasilan menurut Simons ini sebenarnya merupakan penerapan dari persamaan:  $Y = C + S$  untuk keperluan perpajakan. Ini sering disebut juga metode perhitungan Penghasilan Kena Pajak berdasarkan pemakaian penghasilan, "expenditure" atau penggunaan penghasilan. Namun metode ini memiliki kendala yaitu sulitnya menentukan beban atau biaya yang digunakan untuk memperoleh penghasilan dengan pengeluaran yang digunakan untuk biaya hidup. Hal ini penting karena pengeluaran untuk biaya hidup tidak dapat dikurangkan dan harus dihitung dalam menentukan penghasilan kena pajak.

Berdasarkan Konsep SHS yang dijelaskan di atas, dapat diketahui bahwa penghasilan ditentukan berdasarkan harga pasar dan seluruhnya harus dapat dinilai dengan uang sehingga pajak atas penghasilan akan dikenakan berdasarkan prinsip *ability to pay*.

Jadi menurut SHS pengertian penghasilan sebagai basis pajak adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis untuk menguasai barang dan jasa tanpa memperdulikan darimana sumber penghasilan tersebut berasal da

---

<sup>51</sup> Henry C Simons, *Personal Income Taxation*, The University of Chicago, Chicago, 1980 hlm 50

tidak pla membedakan untuk apa tambahan kemampuan ekonomis itu digunakan . Konsep itu tidak mengenal diskriminasi dalam pemunguta pajak. Oleh karena itu pelaksanaan pemungutan pajak akan lebih sederhana dan Wajib Pajak pun akan lebih mudah memenuhi kewajibannya.

Setelah kita uraikan konsep penghasilan secara umum, penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak (*earned income*) dapat dikelompokkan menjadi dua yaitu Penghasilan dari menjalankan perusahaan/usaha (*business income*) dan Penghasilan dari kegiatan melakukan pekerjaan (*employment income*). Penghasilan dari menjalankan usaha dapat dilakukan oleh Orang Pribadi atau Badan hukum, sedangkan Penghasilan dari kegiatan melakukan pekerjaan hanya dapat dilakukan oleh Orang Pribadi.

Definisi *Business Income* , sangat penting, baik dalam *schedular atau global income tax systems*. Dalam *schedular income tax systems*, biasanya terjadi perbedaan perlakuan dalam hal tarif dan metode pemungutan antara penghasilan dari pekerjaan dengan penghasilan dari usaha atau pekerjaan bebas. Sedangkan dalam *global income tax system* dilakukan penerapan tarif yang sama untuk seluruh penghasilan yang diterima Wajib Pajak dalam satu tahun pajak.

*Business Income* merupakan penghasilan yang diperoleh Badan Usaha sehubungan kegiatan melakukan pekerjaan, jasa dan kegiatan lain. Jenis Business Income dibedakan menjadi dua<sup>52</sup> yakni

1. Penghasilan sebagai pegawai atau penghasilan dari penyerahan jasa pribadi tidak bebas atau penghasilan sebagai karyawan (*dependent personal services*).
2. Penghasilan dari pekerjaan bebas, meliputi penghasilan dari profesional (*independent personal services*).

## 9. Pengurangan Pajak (tax Relief)

Dasar Pengenaan Pajak untuk Pajak Penghasilan adalah Penghasilan Kena Pajak (*taxable income*). Dalam menentukan *taxable income* umumnya dihitung

---

<sup>52</sup> R. Mansury, Perhitungan dan Pemotongan Pajak Atas Penghasilan dari Pekerjaan, YP4, Jakarta, 1999 hal. 13



dengan cara mengurangi penghasilan bruto dengan beberapa bentuk pengurangan (*tax reliefs*) yang diperkenankan menurut ketentuan perpajakan. *Tax reliefs* ini merupakan salah satu faktor yang membedakan pajak penghasilan dengan pajak penjualan atau pajak atas transaksi. Kebijakan dalam menentukan *tax reliefs* dalam suatu negara adalah hal yang sangat penting, tetapi sering mengalami kesulitan akibat pertimbangan administrasi atau politik negara pada masing-masing negara.

Jenis-jenis *tax reliefs* yang dapat digunakan sebagai pengurang *gross income* dalam rangka menentukan besarnya *taxable income* antara lain<sup>53</sup> :

#### **a) Deduction**

Biaya yang dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak dapat dibedakan menjadi :

- 1). Semua pengeluaran yang berhubungan dengan kegiatan bisnis dan perdagangan, termasuk biaya-biaya yang berkaitan usaha yang dikeluarkan oleh pengusaha.
- 2). Pengeluaran yang berhubungan dengan kegiatan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang terkait dengan perolehan penghasilan di luar usaha.
- 3). Pengeluaran-pengeluaran yang murni diperuntukkan bagi wajib pajak orang pribadi.

Pada prinsipnya tujuan *deductible expenses* tidak membatasi pengeluaran-pengeluaran yang akan dilakukan oleh wajib pajak untuk mendapatkan atau memperoleh penghasilan. Pajak tidak mengatur bagaimana seseorang menjalankan manajemen perusahaannya. Namun, untuk keperluan perpajakan, tentunya harus ada ketentuan khusus yang mengatur hal ini karena prinsip utama dari ketentuan-ketentuan mengenai biaya-biaya yang dapat diperbolehkan untuk dijadikan pengurang (*deductible expenses*) dalam menghitung penghasilan neto adalah biaya yang dibebankan berhubungan langsung dengan upaya memperoleh penghasilan yang diterima wajib pajak, atau yang dikenal di Indonesia dengan istilah biaya mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Dengan demikian, pengeluaran yang sifatnya pribadi (untuk kepentingan wajib pajak sendiri, seperti

---

<sup>53</sup> Haula R, Rasin T, Perpajakan Teori dan Aplikasi, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta 2005, hal. 149

pembelian rumah pribadi) tidak bisa dijadikan sebagai *deductible expenses*. Ketentuan Pajak menganut prinsip *substance over form*. Oleh karena itu, tidak menjadi masalah istilah atau nama beban tersebut, yang terpenting hakikat dari biaya tersebut, yaitu apa tujuan biaya tersebut dikeluarkan. Sepanjang biaya tersebut dikeluarkan untuk mendapatkan penghasilan, maka boleh dijadikan sebagai *deductible expenses*. Jadi meskipun dalam pembukuan tercatat biaya seminar namun jika ternyata seminar tersebut ditujukan untuk keperluan pribadi, ternyata biaya seminar tersebut tidak boleh dikurangkan. Kedua prinsip ini seharusnya dipertahankan dalam mendesain suatu sistem perpajakan dan semua pengamat ekonomi pajak telah menyetujui hal tersebut. Namun kenyataannya terjadi perbedaan pendapat dalam menentukan apakah biaya-biaya tertentu dianggap yang berhubungan langsung dengan mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan. Apalagi sering kali perbedaannya dengan konsumsi sangat tipis (ingat  $Income = Saving + Consumption$ ). Sebagai suatu contoh, apakah biaya pembelian baju kerja pegawai pemasaran merupakan biaya mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, atautkah merupakan konsumsi untuk dirinya sendiri?

Selain biaya yang memang benar-benar berhubungan dengan biaya mendapat, menagih, dan memelihara penghasilan, di beberapa negara terdapat ketentuan yang mengatur diperbolehkannya biaya-biaya tertentu yang mungkin dianggap kurang berhubungan langsung biaya 3M, tetapi boleh menjadi *deduction* karena pertimbangan-pertimbangan tertentu (umumnya dalam rangka fungsi *regulerend*), seperti biaya kesehatan, biaya bunga Kredit Perumahan Rakyat, dan biaya pendidikan.

#### **b) Exemptions**

Pemungutan Pajak di sebagian negara telah menerapkan *tax reliefs* dalam bentuk *personal exemption* untuk menentukan besarnya penghasilan kena pajak wajib pajak Orang Pribadinya, termasuk Indonesia. Dalam penerapan *personal exemption* terdapat dua alternatif yang dapat ditempuh yaitu *standardize* dan *itemized*. *Standardize* merupakan bentuk pengurangan yang ditetapkan berdasarkan standar tertentu, sedangkan *itemized* merupakan bentuk pengurangan yang merinci

semua biaya sehubungan dengan biaya 3M yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak. Sistem Pajak Penghasilan di Indonesia, *personal exemption* disebut dengan istilah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). PTKP merupakan bentuk pengurangan ini merupakan salah satu standarisasi biaya yang jumlahnya sama kepada wajib pajak yang memiliki tanggungan yang sama.

Justifikasi penerapan *personal exemption* adalah hendaknya sebagian penghasilan neto wajib pajak orang pribadi yang diperlukan untuk hidup (*subsistence*) dikecualikan dari pengenaan pajak agar memungkinkan wajib pajak dapat melakukan pekerjaannya. Jika wajib pajak dapat bekerja, Wajib Pajak akan dapat memperoleh penghasilan, yang nantinya akan dikenakan pajak. Dengan kata lain, besarnya keperluan untuk hidup tersebut dapat dianggap sebagai biaya untuk memperoleh penghasilan.

Beberapa pengamat ekonomi perpajakan yang lain berpendapat bahwa *personal exemption* diberikan karena wajib pajak orang pribadi harus menyesuaikan kemampuan membayar dengan adanya tanggungan anak, karena dalam membesarkan anak tentunya menimbulkan biaya yang tidak bisa dihindari (*nondiscretionary*) seperti biaya hidup, kesehatan sehingga mau tidak mau kemampuan membayar Wajib Pajak pasti akan berkurang. Sedangkan pengamat perpajakan yang lain menyarankan agar diberlakukannya *personal exemption* sebagai upaya untuk memberikan keringanan bagi keluarga yang berpenghasilan rendah.

## 10. Objek dan Tarif Pemotongan Pajak Penghasilan

Mengenai obyek pajak penghasilan yang dapat dijadikan obyek pemotongan, Yudkin<sup>54</sup> berpendapat bahwa setiap pembayaran dari satu pihak kepada pihak lain dapat ditetapkan sebagai obyek *withholding taxes*. Jenis pembayaran yang biasa ditetapkan sebagai obyek *withholding taxes* adalah atas pembayaran-pembayaran yang dapat diduga bahwa itu adalah penghasilan seperti upah dan gaji, deviden, bunga, hadiah undian, kemenangan judi, *royalty*, *professional fee*, sewa, usaha yang

---

<sup>54</sup> Yudkin, Leon, 1971, *A legal Structure for Effective Income Tax Administration*, International Tax Program, Harvard Law School, Cambridge, hal. 34

pasti, dan penerimaan bruto dari pertanian. Beberapa penghasilan tersebut menggambarkan penghasilan bersih yang diterima oleh penerima penghasilan, dan beberapa yang lain menggambarkan penghasilan bruto, dimana biaya usaha harus dikurangkan untuk mendapatkan penghasilan bersih.

Lee Burns dan Richard Keever<sup>55</sup> mengatakan bahwa tarif pemotongan biasanya *flat rate* yang diterapkan kepada jumlah bruto. Dalam hal tarif tersebut dikenakan pada jumlah bruto, maka penentuan besarnya tarif biasanya dengan mempertimbangkan pengurangan-pengurangan yang diperkenankan. Pertimbangan ini penting karena Wajib Pajak dalam suatu industri yang terhadapnya diterapkan system pemotongan, mungkin akan melakukan tuntutan pengurangan yang besar atas biaya pembelian.

Richard Gordon<sup>56</sup> dalam komentarnya atas karya tulis Charles E. McLure dan Santiago Pardo R. yang berjudul "*Improving the Administration of The Columbian Income Tax 1986-1998*", mengatakan bahwa:

*In principle, withholding rates must be set based upon actual information as to: (1) what particular tax payer's liability should be, and (2) what rate of withholding is likely most closely to approximate that liability.*

Pada prinsipnya, tarif *withholding* harus ditentukan berdasarkan informasi atas dasar fakta seperti: (1) apa yang nantinya menjadi bagian hutang pajak dan (2) berapa tingkat tarif pemotongan tersebut yang kurang lebih paling mendekati dengan kewajiban itu.

Lee Burns dan Richard Keever<sup>57</sup> juga mengatakan bahwa suatu system *withholding domestic* dapat diterapkan atas pembayaran kepada beberapa pemberi jasa perorangan (*self employed persons*), meskipun secara administrative tidak mungkin diterapkan kepada semua pembayaran kepada pemberi jasa perorangan.

---

<sup>55</sup> Lee Burns and Richard Keever, "*Taxation of Income from Business and Investment*" dalam *Tax Law Design and Drafting*, Edited by Victor Thuronyi, Washington D.C. International Monetary Fund, 1998, Volume 2, hal. 667.

<sup>56</sup> Richard Gordon dalam komentarnya atas karya tulis Charles E. McLure dan Santiago Pardo R. : *Improving the administration of the Columbian Income Tax 1986-1988*", dalam "*Improving Tax and Administration In Developing Countries*" Edited By Richard M. Bird & Milka Casanegra De Jantscher, Washington D.C. International Monetary Fund, 1992, hal. 163.

<sup>57</sup> Lee Burns and Richard Keever, Op cit, hal. 669.

Sebagai contoh, misalnya ketentuan menyatakan bahwa pajak wajib dipotong oleh pembayar penghasilan, adalah tidak mungkin menerapkan pajak tersebut kepada semua pembayaran kepada pemberi jasa perorangan dengan jumlah yang banyak dengan nilai pembayaran yang kecil, khususnya dari pelanggan yang bukan pengusaha sebagai konsumen akhir. Bahkan jika pelanggan tersebut mematuhi kewajibannya untuk memotong pajak dan menyetorkannya ke kas Negara, mengurus jumlah yang banyak dengan setoran kecil-kecil hasil pemotongan penghasilan, Wajib Pajak tertentu akan menimbulkan beban yang luar biasa berat bagi administrasi. Berdasarkan keadaan tersebut, maka *withholding taxes* atas pembayaran kepada pemberi jasa perorangan biasanya hanya diterapkan pada sejumlah kecil pelanggan usaha. Bahkan umumnya kemudian ditentukan batasan jumlah (*threshold*) pembayaran yang wajib dipotong, dan mungkin mengecualikan transaksi dengan pelanggan bukan pengusaha.

*Withholding tax* yang bersifat final dari penghasilan dari modal merupakan metode yang bisa diterapkan terhadap penghasilan dari *non resident payers*. Final yang berarti bahwa penerima penghasilan tidak mempunyai kewajiban untuk menyampaikan surta pemberitahuan atau tidak ada pungutan pajak tambahan atas penghasilan dari modal yang bersumber dari Negara tersebut. Penerima penghasilan mungkin saja menghadapi kemungkinan untuk harus menambah pembayaran pajak di negaranya. Dikebanyakan Negara, *withholding taxes* yang bersifat final dipungut atas penghasilan berupa bunga dan deviden yang dibayarkan kepada *non residents*. Obyek tersebut biasanya diperluas kepada *royalty* dan mungkin kurang lazim atas penghasilan sewa yang dibayar kepada *non residents*.

## B. KERANGKA TEORI.

Pajak merupakan salah satu bentuk iuran yang dapat dipaksakan kepada setiap warga negara. Dalam melakukan pemungutan pajak yang baik sebaiknya diperhatikan asas-asas perpajakan sehingga dapat dicapai tujuan maupun fungsi dari pajak itu sendiri. Asas perpajakan yang sangat penting dan diharapkan mampu

menumbuhkan kepatuhan sukarela adalah terpenuhinya asas keadilan dalam memungut pajak.

Menurut Mansury<sup>58</sup> ada tiga asas yang harus dipegang teguh oleh Sistem PPh kita yang seimbang memperhatikan semua kepentingan. *the Revenue Adequacy Principle* adalah kepentingan pemerintah, *the Equity Principle* adalah kepentingan masyarakat dan *the Certanty Principle* adalah kepentingan Pemerintah dan Masyarakat. Agar supaya suatu sistem pemungutan pajak atas penghasilan dapat mencapai hasil yang optimal, maka perlu dipilih perlakuan-perlakuan perpajakan yang berpegang teguh pada pencapaian penerimaan pajak yang memadai untuk dipakai membiayai belanja negara (= *Revenue Adequacy principle*), dibebankan secara adil kepada semua Wajib Pajak yang cukup mempunyai "*ability to pay*" untuk dikenakan pajak atas penghasilannya ("*the equality principle*") dan pemungutan pajak tersebut tidak mengurangi efisiensi perekonomian (*the neutrality principle*"). Ada beberapa definisi penghasilan yang dipakai untuk dasar pengenaan pajak. The S-H-S : Schanz, Haig, dan Simon *Income Concept* adalah rumusan Penghasilan yang dipakai UU sekarang. Karena rumusan tersebut memungkinkan untuk menerapkan "*the ability to pay approach*"

Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 merupakan suatu bentuk pemungutan pajak dalam tahun berjalan. Tujuan utama pemungutan pajak dalam tahun berjalan adalah untuk memberikan kemudahan (*Azas convenience*) bagi Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakan berdasarkan sistem self assesment serta untuk menjaga kesinambungan *cash flow* dalam rangka membiayai pembangunan. Seluruh pajak yang telah dipotong dalam tahun berjalan nantinya diperhitungkan dengan seluruh pajak yang terutang untuk suatu tahun pajak. Menurut Adam Smith sebagaimana dikutip oleh Mansury<sup>59</sup> Pelunasan Pajak dalam tahun berjalan adalah cocok untuk pajak tidak langsung.

---

<sup>58</sup> R. Mansury, 2002, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Jakarta, YP4, hal.23

<sup>59</sup> R. Mansury, *Perhitungan dan Pemotongan Pajak Atas Penghasilan dari Pekerjaan*, YP4, Jakarta, 1999 hlm. 9

Menurut Yudkin<sup>60</sup>, pemotongan pajak (*Withholding tax*) bukan merupakan pajak penghasilan, akan tetapi hanya merupakan suatu sistem yang digunakan dalam melakukan pemungutan pajak. Dengan demikian maka penetapan suatu jenis Pemotongan Pajak dapat diperkirakan kurang lebih sama dengan perhitungan PPh Terutang Pada akhir tahun. Jadi supaya pada akhir tahun besarnya pajak adalah kurang lebih sama dengan angsurannya.

Menurut R. Mansury<sup>61</sup>, pemungutan PPh Pasal 23 harus berdasarkan pada asas keadilan. Untuk berpegang teguh pada asas keadilan ada 7 (tujuh) syarat yang harus dipenuhi, yaitu 5 syarat Keadilan Horizontal dan 2 syarat Keadilan Vertikal. Lima syarat keadilan horizontal yang harus dipenuhi, adalah :

1. Definisi Penghasilan : Semua tambahan ekonomis , yaitu semua tambahan kemampuan untuk dapat menguasai barang dan jasa, dimasukkan dalam pengertian Objek Pajak atau definisi penghasilan.
2. *Globality* : semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran bagi keseluruhan kemampuan membayar atau " *the globality-to-pay*", oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai Objek Pajak.
3. *Net Income* : yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi dengan biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan.
4. *Personal Exemption* : untuk Wajib Pajak Orang Pribadi suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak. Harus diperkenankan (PTKP).
5. *Equal Treatment for the equal* : jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama, dikenakan dengan tarif pajak yang sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

Kemudian 2 syarat keadilan vertikal yang harus dipenuhi adalah :

6. *Unequal treatment for the unequal* : yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan

---

<sup>60</sup> Yudkin, Leon. 1971. Op cit. Hal. 32.

<sup>61</sup> R. Mansury, 2002, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*, Jakarta, YP4, hal. 18-19

kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber atau perbedaan jenis penghasilan .

7. *Progression* : Atas penghasilan netto tersebut diterapkan tarif progressif.

Menurut Mansury<sup>62</sup> apabila rumusan tersebut diterapkan untuk Pajak penghasilan, maka rumusannya akan menjadi sebagai berikut : "Pajak Penghasilan itu sesuai dengan Azas Keadilan , apabila semua orang dengan tambahan kemampuan ekonomis yang sama tanpa memperhatikan sumber penghasilan dan tanpa memperhatikan jenis-jenis penghasilannya dikenakan pajak yang sama, sedangkan orang dengan tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda dikenakan PPh yang berbeda setara dengan perbedaannya. Penerapan azas keadilan dalam PPh di Indonesia terganggu, karena ada penghasilan yang dikecualikan dan ada penghasilan-penghasilan tertentu dikenakan tarif lebih rendah dari penghasilan-penghasilan lainnya.

Pada Pemungutan Pajak tahun berjalan asas yang harus digunakan adalah asas *convenience a payment*, WP melunasi pajak penghasilan secara berangsur-angsur, sehingga pada akhir tahun pajak secara tidak terasa telah melunasi pajaknya. Oleh karena itu pemungutan PPh Pasal 23, harus digunakan tarif efektif, yaitu tarif PPh Pasal 23 (15%) dikalikan prosentase perkiraan penghasilan netto . Penentuan itu itu harus tepat. Setelah diterapkan tarif progressif akan menghasilkan penghitungan yang tepat. Sehingga penentuan perkiraan penghasilan netto mendekati asas kadilan sebagaimana menurut Mansury.

Menurut Mansury<sup>63</sup> Pemungutan Pajak itu harus berdasarkan kriteria yang ditetapkan undang-undang. Kriteria yang diatur dalam undang-undang tersebut mencakup lima hal sebagai berikut : (1) Pajak apa yang dipungut (2) Siapa-siapa yang akan dikenakan pajak yang bersangkutan (3) apa yang akan dijadikan dasar pengenaan pajak (4) struktur tariff pajak yang bagaimana yang akan diterapkan dan (5) prosedur pajak yang bagaimana yang akan ditempuh dari pemungutan pajak yang bersangkutan.

---

<sup>62</sup> R. Mansury, Op cit. hal. 17.

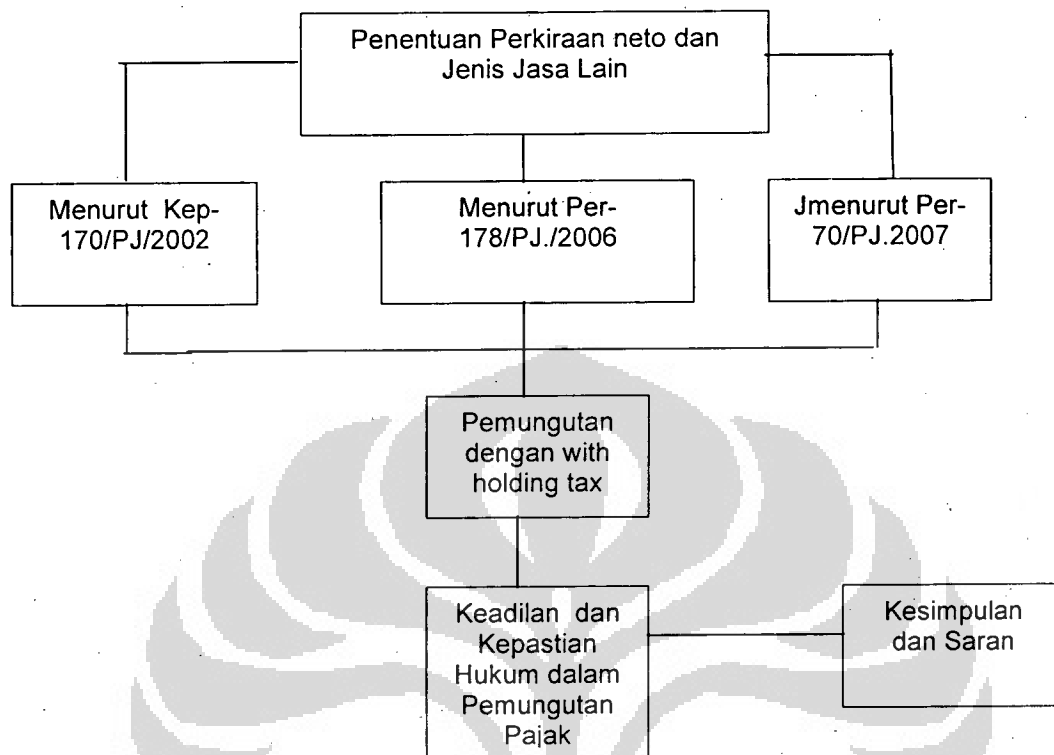
<sup>63</sup> Mansury, R. 2000. Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan , Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan., hal 1.



Jadi Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain juga harus berdasarkan kriteria yang ditetapkan Undang-undang, yaitu dalam hal, (1) Jenis jasa apa yang termasuk dalam kriteria Jasa Lain, Berapa perkiraan penghasilan netto atas jasa lain berdasarkan ketentuan yang berlaku sekarang (2) Bagaimana Penetapan Perkiraan Penghasilan Neto dan Jasa Lain dan Apa latar belakang dilaksanakannya Sistem Pemotongan Pajak Penghasilan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain (3) Apakah penetapan perkiraan penghasilan netto PPh pasal 23 jasa lain sudah memenuhi asas keadilan dalam pemungutan pajak (4) Bagaimana Penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23? Apakah sudah memenuhi asas keadilan dalam pemungutan pajak?

*Withholding System*, yaitu suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang pada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan wajib pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak terhutang oleh wajib pajak. Ciri-ciri *Withholding System* yaitu: wewenang menentukan besarnya pajak yang terhutang adalah pada pihak ketiga, pihak selain fiskus dan wajib pajak. Sistem *withholding* merupakan sistem pemungutan pajak yang dianggap paling efektif dan memerlukan biaya pemungutan yang murah dalam mengumpulkan penerimaan pajak. Dengan sistem ini, Pihak ketiga diberikan wewenang untuk menghitung, menyetorkan dan melaporkan jumlah pajak yang terhutang atas penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib Pajak

Peraturan Direktur Jenderal Pajak 70/PJ/2007 sebagai pengganti Peraturan sebelumnya. Kalau dilihat isinya, nampaknya aturan baru juga memperluas objek pemotongan PPh Pasal 23 jasa lain dan sekaligus menurunkan tarif untuk jenis objek tertentu. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang No. 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000.



Gb. II.1, Kerangka Analisis

## C. METODE PENELITIAN

### 1. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan melakukan analisa dan wawancara dengan berbagai nara sumber sebagai dasar untuk melakukan analisis penentuan PPh pasal 23 atas jasa lain dalam withholding tax. Pendekatan kualitatif adalah pendekatan penelitian ilmiah yang menekankan pada struktur sosial, budaya, hubungan peneliti dengan obyek yang diteliti yang lebih menekankan pada pertanyaan "How"<sup>64</sup>

Pendekatan kualitatif merupakan salah satu pendekatan yang dapat digunakan dalam penelitian ilmiah. Pendekatan kualitatif ini pada umumnya dikembangkan dalam berbagai bidang penelitian misalnya ilmu sosial, politik

<sup>64</sup> Noeman K, Denzin, Yvonna S. Lincoln, Handbook of Qualitative Research, second edition, Hlm. 8

atau hukum. Pendekatan kualitatif memiliki makna yang lebih luas dibandingkan dengan pendekatan kuantitatif

## 2. Jenis Penelitian

Penelitian ini tergolong dalam jenis penelitian survei, yaitu penelitian yang digunakan pada populasi besar maupun kecil, tetapi data yang dipelajari adalah data dari sampel yang diambil dari populasi tersebut, sehingga ditemukan kejadian-kejadian relatif, distribusi dan hubungan-hubungan antar variabel sosiologis maupun psikologis (Kerlinger & Lee, 2000: 599)<sup>65</sup>.

Selain itu, suatu penelitian ilmiah harus memenuhi beberapa kriteria jika ingin dikatakan sebagai suatu penelitian yang ilmiah, antara lain Penelitian Ilmiah adalah untuk umum, sehingga informasinya dapat dibandingkan dengan hasil penelitian lainnya. Penelitian ilmiah harus mampu menghasilkan teori baru yang dapat diuji oleh peneliti lainnya. Penelitian ilmiah harus mampu memunculkan ilmu baru dan dapat terus dikembangkan

Survei dilakukan untuk melihat penentuan PPh pasal 23 atas jasa lain dalam withholding tax system, maka penelitian ini menggunakan metode deskriptif analisis. Metode deskriptif analisis digunakan untuk menggambarkan penetapan PPh pasal 23 atas jasa lain dalam withholding tax secara apa adanya. Pemilihan jenis ini didasarkan atas pertimbangan bahwa dalam membahas tesis ini akan diuraikan mengenai keadaan PPh Pasal 23 atas jasa lain di Indonesia dan mekanisme pemotongan PPh Pasal 23 atas Jaa Lain. Selanjutnya penulis akan mencoba memberikan saran-saran guna mengatasi permasalahan yang ada.

---

<sup>65</sup> Fred N Kerlinger, *Asas-asas Penelitian Behavioral*, Yogyakarta: Universitas Gadjahmada, 2004 hal.17

### 3. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dalam pendekatan kualitatif bersifat fleksibel, general dan lebih menekankan pada hasil observasi langsung peneliti. Dalam penelitian ini, penulis akan melakukan pengumpulan data melalui :

- a. Studi kepustakaan untuk menyusun kerangka teori dari tesis ini, berdasarkan teori-teori yang telah dikemukakan oleh para ahli di bidang perpajakan dan administrasi pajak, serta penelitian dokumen peraturan perpajakan mulai dari Undang-undang Pajak, Peraturan Direktur Jenderal Pajak hingga Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak khususnya yang berkenaan kebijakan penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto atas jasa lain dan prosedur pemotongan dan pemungutan pajak atas jasa lain tersebut, serta Penerapan sanksinya.
- b. Studi lapangan yang dilakukan melalui wawancara langsung dengan beberapa *key informant* yang menguasai masalah, dan terlibat dalam perumusan, penetapan, pelaksanaan, pengawasan dan prosedur pemotongan dan pemungutan PPh pasal 23 atas jasa lain menggunakan pedoman wawancara.

### 4. Teknik Analisis Data

Data penelitian dianalisis dengan menggunakan analisis deskriptif, analisis deskriptif digunakan untuk memperoleh gambaran masing-masing nara sumber tentang penetapan PPh Pasal 23 atas jasa lain dalam sistem withholding tax dalam upaya mencapai keadilan.

### 5. Nara Sumber

Guna memperoleh pendapat tentang penentuan PPh Pasal 23 atas jasa lain dalam sistem withholding tax dalam upaya mencapai keadilan, penulis melakukan wawancara dengan berbagai nara sumber meliputi:

- a. Kasubdit di Direktorat Peraturan Perpajakan II, yang terlibat langsung dalam penyusunan dan Penetapan perubahan Peraturan mengenai PPh Pasal 23 atas jasa lain, dalam hal ini penulis antara lain menanyakan

mengenai latar belakang besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

- b. Guru Besar Perpajakan / Dosen, dalam hal ini penulis menanyakan kepada Ibu Ning Rahayu selaku Dosen PPh tentang keadilan dalam pemotongan PPh pasal 23 atas jasa lain serta kaitannya dengan penetapan tariff (*Taxbase*)
- c. Kantor Konsultan Pajak; dalam hal diwakili Iman Santoso dari Kantor Konsultan Pajak Earns & Young, yaitu antara lain menanyakan masalah yang berhubungan dengan penentuan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain, apakah sudah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak sesungguhnya, apakah ada kemungkinan Wajib Pajak merasa keberatan.
- d. Pengamat Perpajakan, dalam hal ini diwakili oleh Muchtar Tumin seorang Praktisi dan Pengamat Perpajakan, yaitu diantaranya menanyakan tentang latar belakang besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.
- e. Wajib Pajak, diwakili oleh Ady Muliawan Partner dari Kantor Konsultan Pajak Indoness, yaitu diantaranya menanyakan apakah penerapan sanksi berupa STP dan ketetapan pajak PPh pasal 23 sudah memenuhi asas keadilan dan kepastian hukum.

## 6. Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian ini, penulis sudah berupaya maksimal, antara lain dengan menggunakan kerangka teoretik dan metodologi yang memenuhi persyaratan ilmiah. Namun demikian, pada kenyataannya tetap saja ada sejumlah kekurangan yang menjadi keterbatasan dalam penelitian ini, yaitu:

- a. Dalam penelitian ini untuk mengumpulkan data dengan pedoman hasil wawancara dengan *key Informan*.
- b. *Key Informan* yang dilibatkan dalam penelitian relatif terbatas, sehingga kurang menjanjikan generalisasi yang luas dan meyakinkan.

#### D. PENELITIAN TERDAHULU

Andang Wirawan Setiabudi (2007), menjelaskan bahwa Pada saat ini tak dapat kita pungkiri bahwa penerimaan pajak menjadi tulang punggung penerimaan negara. Kurang lebih 80% penerimaan APBN bersumber dari penerimaan pajak. Oleh karena itu Ditjen Pajak sebagai pengelola penerimaan pajak harus terus berbenah agar dapat memenuhi target penerimaan yang dibebankan kepada institusi tersebut. Salah satunya adalah melalui tax reform yang mengandalkan *self assessment system*.

Dengan *self assessment system*, masyarakatlah yang paling menentukan dalam melaksanakan kewajiban perpajakan, mulai dari mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak, menghitung besarnya pajak yang terutang, membayar pajaknya sendiri ke bank atau kantor pos, dan melaporkannya ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP). KPP hanya melakukan fungsi pengawasan dan pembinaan, apakah masyarakat telah melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai UU Perpajakan. Reformasi berikutnya masing-masing pada tahun 1991, 1994 dan terakhir pada tahun 2000. Penerimaan pajak diperoleh antara lain dari pembayaran pajak oleh Wajib Pajak dan pembayaran sanksi apabila Wajib Pajak melanggar ketentuan peraturan perpajakan. Salah satunya adalah pembayaran PPh pasal 25 yang merupakan pembayaran pajak dalam tahun berjalan. Pembayaran PPh pasal 25 setiap bulan dihitung berdasarkan PPh dalam SPT Tahun lalu dikurangi dengan kredit pajak dan dibagi 12. Apabila tidak dibayar maka dikenakan sanksi berupa bunga 2% sebulan atas PPh 25 yang tidak atau kurang dibayar (Pasal 14 ayat 1 dan 3 UU KUP).

Jadi sebetulnya tidak tepat apabila Direktorat Jenderal Pajak mengenakan sanksi berupa bunga (dituangkan dalam Surat Tagihan Pajak) atas pembayaran PPh dalam tahun berjalan (PPh 25). Namun pada kenyataannya STP atas PPh 25 yang tidak atau kurang dibayar tetap dilakukan. Hal ini penting untuk dilakukan penelitian karena penerbitan sanksi atas kekurangan atau tidak dibayarnya PPh pasal 25 yang telah biasa dilakukan selama ini apakah telah sesuai dengan asas keadilan dan kepastian hukum mengingat bahwa sebenarnya kewajiban pajak yang harus dibayar baru timbul diakhir tahun.

Dari analisa yang diperoleh, masih diterbitkannya STP untuk pembayaran PPh pasal 25 terkait dengan fungsi pajak sebagai sumber penerimaan negara. Hal ini sah-sah dilakukan namun dengan berbagai perubahan-perubahan peraturan agar memenuhi asas kepastian hukum. Salah satu caranya dengan merubah sistem pemungutan pajak dari stelsel fiktif ke stelsel riil (nyata) yang artinya dasar pengenaan pajak sebaiknya dihitung dari peredaran usaha perbulan dan bukan berdasar penghasilan kena pajak yang dilaporkan dalam SPT Tahunan tahun yang lalu.

Yulianto, (2007) melakukan penelitian dengan tema pengaruh reformasi administrasi perpajakan terhadap kepatuhan Wajib Pajak di KPP PM Dua Jakarta Selatan. Pajak merupakan pilar utama pendapatan negara sehingga, sehingga reformasi administrasi perpajakan perlu terus dilakukan untuk memperkuat sistem perpajakan. Reformasi administrasi perpajakan juga bertujuan memperbaiki pelayanan perpajakan dan upaya meningkatkan kepatuhan wajib pajak. Dalam kaitanya dengan masalah tersebut, penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh reformasi administrasi perpajakan terhadap kepatuhan wajib pajak di Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing (PMA) Dua, Jakarta Selatan.

Hasil analisis deskriptif menunjukkan bahwa pelaksanaan reformasi administrasi perpajakan secara umum dinilai baik dan telah menciptakan pelayanan perpajakan yang lebih baik, lebih mudah, lebih cepat, lebih sederhana dan menciptakan budaya organisasi yang lebih baik. Sementara untuk kepatuhan wajib pajak diketahui secara umum wajib pajak kurang patuh dalam melakukan pembayaran dan penyetoran kewajiban perpajakannya. Berdasarkan hasil pengujian hipotesis diketahui bahwa reformasi administrasi perpajakan memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap kepatuhan wajib pajak Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing (PMA) Dua, Jakarta Selatan. Artinya, semakin baik pelaksanaan reformasi administrasi perpajakan yang meliputi aspek struktur organisasi, prosedur organisasi dan budaya organisasi, maka semakin meningkat kepatuhan wajib pajak.

Reformasi administrasi perpajakan perlu dilanjutkan dan ditingkatkan pelaksanaannya dengan meningkatkan intensitas pengawasan dan pemeriksaan,

mengevaluasi lebih lanjut prosedur pelayanan yang dinilai kurang sederhana, dan mengevaluasi kembali terhadap media sosialisasi yang digunakan untuk menyosialisasikan peraturan perajakan baru kepada wajib pajak agar diketahui efektivitasnya. Pihak KPP juga perlu melakukan media sosialisasi yang bervariasi dan tidak hanya melalui *website* atau papan pengumuman di KPP, seperti memanfaatkan koran harian, majalah, radio atau televisi agar lebih efektif.

Zulkifli (2007), dalam penelitiannya tentang pengawasan terhadap kontrak pemakaian jasa Wajib Pajak badan luar negeri terhadap penerimaan pajak di Indonesia. Dalam sistem perpajakan Indonesia, kedudukan Bentuk Usaha Tetap (*permanent establishment*) mempunyai kedudukan yang sangat unik. Pada saat Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984 diberlakukan pada tanggal 1 Januari 1984, Bentuk Usaha Tetap (BUT) di kelompokkan sebagai subjek pajak badan dalam negeri. Keadaan ini sangat berbeda dengan yang berlaku di banyak negara, dimana BUT diperlakukan sebagai subjek pajak luar negeri. Dalam perkembangan lebih lanjut, menurut Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 sebagai Undang-Undang Perubahan dari Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984, BUT tidak lagi dikelompokkan sebagai subjek badan dalam negeri, tetapi dikelompokkan sebagai subjek pajak yang berdiri sendiri dan dianggap sebagai subjek pajak luar negeri. Namun demikian, kewajiban-kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak dalam negeri. Keadaan ini masih tetap tidak berubah setelah adanya Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 sebagai undang-undang perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan yang terbaru. Untuk membiayai pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan, pajak dinilai menjadi indikator paling efektif. Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak terus berupaya menyesuaikan Undang-Undang (UU) Perpajakan seiring dengan perkembangan dunia usaha dan kegiatan bisnis di Indonesia. Hal ini dapat dilihat dengan adanya reformasi pajak (*tax reform*) agar masyarakat semakin menyadari dan memahami arti dan fungsi pajak dalam pembangunan. Oleh karena itu, Undang-Undang Perpajakan bersifat fleksibel karena mengikuti perkembangan bisnis dan dunia usaha agar masyarakat secara aktif terlibat dalam keikutsertaan membiayai pembangunan dengan membayar pajak. Dalam usaha mendeteksi ada dan tidak adanya Badan Usaha Tetap yang



timbul dari kontrak pemakaian jasa Wajib Pajak Luar Negeri, Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua telah melakukan sejumlah upaya penting. Upaya-upaya yang dilakukan yaitu: (1) menyelenggarakan pelatihan (*training*), (2) memberikan jawaban konfirmasi mengenai masalah Perpajakan Internasional kepada KPP Badora, (3) mengundang beberapa konsultan pajak dan wajib pajak yang bergerak pada masing-masing jenis usaha BUT untuk berdiskusi, (4) menjalin kerja sama dengan beberapa instansi pemerintah, dan (5) mengintensifkan pemeriksaan sederhana lapangan dalam rangka pengawasan wajib pajak.

Bentuk pengawasan yang dilakukan Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua (KPP Badora Dua) dalam menyelamatkan penerimaan Negara atas penghasilan dari kontrak pemakaian jasa Wajib Pajak Luar Negeri adalah dengan menggunakan pengawasan kepatuhan formal dan pengawasan kepatuhan material. Pengawasan kepatuhan formal merupakan pengawasan terhadap kebenaran formal pelaporan SPT yang meliputi ketepatan pelaporan dan pembayaran pajak setiap masa pajak, sedangkan pengawasan materiil adalah pengawasan terhadap kebenaran materi yang dilaporkan dalam STPT wajib pajak. Selain itu, pengawasan juga dilakukan dalam bentuk pemeriksaan terhadap para wajib pajak. Hambatan-hambatan yang dihadapi Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua (KPP Badora Dua) dalam upaya mendeteksi timbulnya Badan Usaha Tetap (BUT) atas kontrak pemakaian jasa Wajib Pajak Luar Negeri adalah: (1) pesatnya perkembangan teknologi, (2) tidak tampak adanya *fixed place of business* yang bersifat permanen, (3) pengujiannya harus memenuhi pengujian jangka waktu (*time test*) terlebih dahulu, (4) wajib pajak BUT yang berlindung di balik perusahaan yang telah ada dengan menempatkan pegawainya sebagai pegawai perusahaan di Indonesia, (5) sulitnya memperoleh data pendukung, (6) keterbatasan kemampuan SDM untuk memahami pola kegiatan usaha yang berbeda-beda pada wajib pajak, dan (7) mobilitas BUT yang sangat tinggi.

Berdasar beberapa penelitian terdahulu, maka dapat dilihat perbedaan penelitian terdahulu dengan penelitian yang dilakukan dalam penulisan tesis ini. Penelitian dalam tesis ini menitik beratkan pada penentuan besarnya tarif PPh Pasal 23 atas Penghasilan Jasa Lain Dalam sistem Withholding Tax.

### BAB III

## KEBIJAKAN PENETAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMUNGUTAN PPh PASAL 23 ATAS JASA LAIN

### A. KETENTUAN UMUM

Di Indonesia, pajak dipungut berdasarkan pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang menyatakan bahwa *semua pajak untuk keperluan negara dipungut berdasarkan UU*. Dalam rangka melakukan pemungutan pajak, tata cara pembayaran pajak diatur dalam pasal 20 ketentuan UU PPh yang mengatur mengenai ketentuan tentang tatacara pelunasan PPh selama tahun berjalan, yang menyebutkan bahwa :

*Pajak yang diperkirakan akan terutang dalam suatu tahun pajak, dilunasi oleh Wajib Pajak dalam Tahun Pajak Berjalan melalui pemotongan dan pemungutan pajak oleh pihak lain, serta pembayaran oleh Wajib Pajak sendiri*

Ketentuan pasal 20 ini, mengatur tiga cara pelunasan PPh untuk tahun berjalan yaitu :

1. Pelunasan pajak melalui pemotongan oleh pihak lain;  
Mekanisme pemotongan melalui pihak lain biasanya dilakukan pada sumber penghasilan (*withholding at source*), yakni pada saat pihak pemberi penghasilan melakukan pembayaran maka sekaligus dilakukan perhitungan, penyetoran ke kas negara dan pelaporan sejumlah PPh yang terutang. Dengan demikian besarnya pembayaran yang diserahkan oleh pemberi penghasilan hanya sebesar penghasilan neto yaitu penghasilan setelah dipotong pajak. Contoh dari mekanisme pemotongan pajak adalah pemotongan PPh pasal 21 atas gaji, PPh pasal 23 atas pemanfaatan jasa dari dalam negeri dll. Jumlah pajak yang dipotong oleh pihak lain adalah tidak bersifat final sehingga dapat diperhitungkan dengan beban pajak yang terutang pada akhir tahun.
2. Pelunasan pajak dilakukan melalui pemungutan oleh pihak lain.  
Mekanisme pelunasan pajak kedua berupa pemungutan pajak. Dalam hal ini digunakan istilah "pemungutan oleh pihak lain". Terdapat perbedaan mekanisme apabila dibandingkan dengan pemotongan oleh pihak lain yaitu pihak yang memungut pajak bukan merupakan pihak yang memberikan

penghasilan, namun merupakan pihak yang mempunyai hubungan kegiatan usaha. Contoh pembayaran bea masuk dan PPh pasal 22 impor apabila Wajib Pajak melakukan impor barang. Kemudian pada akhir tahun seluruh pajak yang telah dipungut oleh pihak lain dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak dalam melakukan perhitungan pajak untuk satu tahun pajak.

3. Pelunasan pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri.

Mekanisme ketiga adalah pelunasan pajak yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak, yaitu berdasarkan jumlah pajak terhutang pada tahun sebelumnya, Wajib Pajak dapat melakukan penyetoran pajak dalam tahun berjalan dengan tujuan untuk meringankan beban pajak diakhir tahun. Sama dengan pelunasan pajak lainnya, jumlah pajak yang telah disetorkan dalam tahun berjalan dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak pada tahun pajak yang bersangkutan.

Sebagai kelanjutan dari prosedur pajak, terhadap pembayaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak sendiri maupun pemotongan dan pemungutan pajak oleh pihak lain, merupakan angsuran pajak yang boleh dikreditkan terhadap pajak penghasilan yang terutang untuk tahun pajak yang bersangkutan. Dalam hal ini Wajib Pajak perlu memahami pelunasan-pelunasan atas pembayaran pajak yang mana yang dinyatakan sebagai pungutan final dan pungutan atau pembayaran mana yang diperbolehkan sebagai kredit pajak.

Dengan mengetahui mekanisme pelunasan pajak pada tahun berjalan, maka dengan pertimbangan jumlah penduduk, tingkat pendidikan serta mempermudah pengawasan pemerintah dalam melakukan pengumpulan pajak, atas pembayaran jasa lain a dipilih mekanisme *withholding*. Pemungutan pajak melalui pembayar jasa Dalam Negeri diatur berdasarkan ketentuan formal dan material. Ketentuan formal bertujuan untuk mewujudkan ketentuan material yaitu salah satunya mengatur mengenai prosedur pajak secara umum. Dalam pembayaran penghasilan berupa bunga, dividen, royalti, dan jasa lainnya, pada ketentuan formal diatur pada pasal 23 dan UU PPh. Berdasarkan pasal 23 UU PPh<sup>65</sup> menyebutkan bahwa : Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan

---

<sup>65</sup> Undang – undang No. 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.

nama dan dalam bentuk apapun yang dibayarkan atau terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan :

a. sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas :

- 1) dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf g;
- 2) bunga, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf f;
- 3) royalti;
- 4) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong Pajak

Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e;

b. sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto dan bersifat final atas bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi;

c. sebesar 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto atas :

- 1) sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- 2) imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.

Pasal 23 ayat (2) menyebutkan bahwa besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

Pemotongan PPh pasal 23 adalah salah satu sistem pemotongan dengan *Withholding Tax*, dimana *withholding tax* bertujuan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang sudah ada *self Assesment*. Jadi tujuan Pemotongan PPh Pasal 23 adalah :

- a. Mengefektifkan penerimaan pajak.
- b. Meningkatkan kepatuhan dan mendisiplinkan pembayar pajak.
- c. Membuat data otentik yang bisa digunakan intensifikasi dan ekstensifikasi serta data untuk penetapan pengambilan keputusan lainnya.

Mewujudkan hak mendahului kas negara dalam hal kewajiban pembayaran pajak dan pemungutan pajak, artinya PPh Pasal 23 ini yang mengawal dan mendukung kewajiban pajak dengan *self assesment*. Jadi sbg benteng dan rambu-rambu pengaman.

## **B. PEMOTONGAN DAN PEMUNGUTAN PPH PASAL 23**

Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 23 adalah pajak yang dipotong atas penghasilan yang berasal dari modal, penyerahan jasa, atau hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21.

### **1. Pemotong dan Penerima Penghasilan yang Dipotong PPh Pasal 23**

#### **a. Pemotong PPh Pasal 23:**

- 1). badan pemerintah;
- 2). Wajib Pajak badan dalam negeri;
- 3). penyelenggaraan kegiatan;
- 4). bentuk usaha tetap (BUT);
- 5). perwakilan perusahaan luar negeri lainnya;
- 6). Wajib Pajak Orang pribadi dalam negeri tertentu, yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak.

#### **b. Penerima penghasilan yang dipotong PPh Pasal 23:**

- 1) WP dalam negeri;
- 2) BUT

### **2. Tarif dan Objek PPh Pasal 23**

#### **a. 15 % dari jumlah bruto atas:**

- 1). dividen, bunga, dan royalti;
- 2) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong PPh pasal 21.

#### **b. 15 % dari jumlah bruto dan final atas bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi, yang jumlahnya melebihi Rp. 240.000,00 setiap bulan.**

#### **c. 15% dari perkiraan penghasilan neto atas sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta. Tarif, perkiraan penghasilan neto, dan objeknya adalah:**

- 1)  $15\% \times 20\%$  dari jumlah bruto atas sewa penggunaan harta khusus kendaraan angkutan darat.
- 2)  $15\% \times 40\%$  dari jumlah bruto atas sewa lainnya (tidak termasuk sewa tanah dan bangunan).
- 3)  $15\%$  dari perkiraan penghasilan netto atas Imbalan jasa Lainnya

Penghitungan PPh Pasal 23 terutang menggunakan jumlah Bruto tidak termasuk PPN.

### **3. Dikecualikan dari Pemotongan PPh Pasal 23**

- a. Penghasilan yang dibayar atau terutang kepada bank;
- b. Sewa yang dibayar atau terutang sehubungan dengan sewa guna usaha dengan hak opsi;
- c. Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai WP dalam negeri, koperasi, BUMN/BUMD, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat: □dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; □bagi perseroan terbatas, BUMN/D, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% ( dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut;
- d. Bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksa dana selama 5 (lima) tahun pertama sejak pendirian perusahaan atau pemberian ijin usaha;
- e. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma dan kongsi.
- f. SHU koperasi yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya;
- g. Bunga simpanan anggota koperasi yang tidak melebihi jumlah Rp. 240.000.00 setiap bulan.

### **4. Saat Terutang, Penyetoran dan SPT Masa PPh Pasal 23**

- a. PPh Pasal 23 terutang pada akhir bulan dilakukannya pembayaran atau akhir bulan terutangnya penghasilan yang bersangkutan, tergantung peristiwa yang terjadi terlebih dahulu.
- b. PPh Pasal 23 disetor oleh Pemotong Pajak paling lambat tanggal sepuluh bulan takwim berikutnya setelah bulan saat terutang pajak.
- c. SPT Masa disampaikan ke Kantor Pelayanan Pajak setempat, paling lambat 20 hari setelah Masa Pajak berakhir.

### **5. Kewajiban Pemotong Pajak.**

Wajib Pajak yang telah ditunjuk sebagai pemotong pajak harus melakukan kewajiban pemotongan pajak atas jenis pembayaran yang telah ditentukan

berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hal ini sebagaimana amanat Undang-undang pajak penghasilan sebagaimana dalam pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan atas undang-undang 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 10 tahun 1994, yaitu : "Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau Badan yang menurut ketentuan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan atau pemotongan pajak tertentu".

Selanjutnya sebagai pemotong pajak ada kewajiban yang harus dilakukan :

- (1) Pemotong Pajak wajib menghitung, memotong, dan menyetorkan PPh Pasal 23 yang terutang untuk setiap bulan takwim.
- (2) Penyetoran pajak dilakukan dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) ke Kantor Pos atau Bank Badan Usaha Milik Negara atau Bank Badan Usaha Milik Daerah, atau bank-bank lain yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Anggaran, selambat-lambatnya tanggal 10 bulan takwim berikutnya.
- (3) Pemotong Pajak wajib melaporkan penyetoran tersebut dengan menggunakan Surat Pemberitahuan (SPT) Masa ke Kantor Pelayanan Pajak atau Kantor Penyuluhan Pajak setempat, selambat-lambatnya pada tanggal 20 bulan takwim sebagaimana dimaksud dalam Ayat (2).
- (4) Pemotong Pajak wajib memberikan Bukti Pemotongan PPh Pasal 23 baik diminta maupun tidak pada saat dilakukannya pemotongan pajak kepada pihak yang dipotong.
- (5) Pemotong Pajak wajib memberikan Bukti Pemotongan PPh Pasal 23 kepada pihak yang dipotong dengan menggunakan formulir yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak

#### **6. Perhitungan Ansuran PPh Pasal 23**

Pemotong Pajak harus memberikan Bukti Pemotongan PPh Pasal 23 kepada Wajib Pajak Orang Pribadi atau badan yang telah dipotong PPh Pasal 23. Penghitungan Angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 Dalam Tahun Pajak 2007 Bagi Wajib Pajak Yang Penghasilan Utamanya Dari Imbalan Jasa Yang Pada Tahun 2006 Tidak Termasuk Sebagai Imbalan Jasa Yang Dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23, Tetapi Pada Tahun 2007 Termasuk Sebagai Imbalan Jasa Yang Dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23 Berdasarkan Peraturan Direktur

Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007. Sehubungan dengan berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, dengan ini ditegaskan hal-hal sebagai berikut :

- a. Bahwa terdapat beberapa jenis imbalan jasa yang pada Tahun 2006 tidak termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23, tetapi pada Tahun 2007 termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23 berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-70/PJ/2007 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 yaitu :
  - 1). Jasa penyelidikan dan keamanan;
  - 2). Jasa penyelenggara kegiatan atau event organiser;
  - 3). Jasa pengepakan; dan
  - 4). Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.
- b. Akibat dari perubahan perlakuan perpajakan atas imbalan jasa sebagaimana dimaksud pada angka 1, angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 Tahun Pajak 2007 yang dibayarkan oleh Wajib Pajak belum memperhitungkan Pajak Penghasilan Pasal 23 yang dipotong oleh pihak ketiga.
- c. Sehubungan dengan hal tersebut diatas, maka besarnya angsuran Pajak Penghasilan Pasal 25 bagi Wajib Pajak yang penghasilan utamanya dari imbalan jasa sebagaimana dimaksud pada angka 1 yang pada Tahun 2006 tidak termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23, dapat dihitung kembali.
- d. Penghitungan kembali besarnya Pajak Penghasilan pasal 25 bagi Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada angka 3 adalah jumlah Pajak Penghasilan yang harus dibayar sendiri sesuai dengan Surat pemberitahuan Tahunan Tahun Pajak 2006 (Formulir 1771, Bagian F :



- Angsuran PPh Pasal 25 tahun berjalan, huruf f) dikurangi dengan perkiraan Pajak Penghasilan Pasal 23 yang akan dipotong oleh pihak lain sampai dengan 31 Desember 2007, dibagi 12 (dua belas).
- e. Perkiraan Pajak Penghasilan Pasal 23 yang akan dipotong oleh pihak lain sampai dengan 31 Desember 2007 sebagaimana dimaksud dalam angka 4 adalah :
    - a. dihitung berdasarkan rata-rata per bulan jumlah Pajak Penghasilan Pasal 23 yang telah dipotong oleh pihak lain, dan/atau
    - b. dihitung berdasarkan proyeksi Pajak Penghasilan Pasal 23 yang akan dipotong oleh pihak lain.
  - f. Dalam hal Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan dari imbalan jasa sebagaimana dimaksud pada angka 1 mengajukan permohonan penghitungan kembali besarnya Pajak Penghasilan Pasal 25 secara tertulis kepada Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar, sebagaimana diatur dalam tatacara pengajuan permohonan dalam KEP-537/PJ./2000, maka penghitungan Pajak Penghasilan Pasal 25 dapat dihitung sebagaimana dimaksud pada butir 4 di atas.
  - g. Kepala Kantor Pelayanan Pajak terkait agar menindaklanjuti Surat permohonan tersebut dengan menerbitkan Surat keputusan dengan mengacu pada KEP-537/PJ./2000 yang berkaitan dengan permohonan Wajib Pajak dalam jangka waktu paling lama 10 (sepuluh) hari kerja sejak permohonan diterima lengkap.
  - h. Para Kepala Kantor Wilayah agar mengawasi pelaksanaan ketentuan tersebut di atas dan melakukan sosialisasi kepada para wajib pajak di lingkungan wilayah kerja masing-masing.

#### **7. Sanksi Administrasi**

Sarana penerbitan sanksi administrasi dapat melalui penerbitan STP dan penerbitan Surat Ketetapan Pajak.

Berkenaan dengan PPh Pasal 23 berdasarkan Pasal 14 UU KUP ditegaskan antara lain bahwa :

- (1) Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila :
  - a. Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
  - b. Dari hasil penelitian Surat Pemberitahuan terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung;

- c. Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan atau bunga;
- (2) Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak.
  - (3) Jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf a dan huruf b ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Tagihan Pajak.

Sarana penerbitan sanksi administrasi tersebut salah satunya adalah melalui Surat Tagihan Pajak (STP), karena STP dapat diterbitkan antara lain apabila :

- (1) Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar;
  - (2) Dari hasil penelitian SPT terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis atau salah hitung;
  - (3) Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa denda dan atau bunga;
- Jumlah penagihan yang terdapat dalam STP dibedakan menjadi 2 yaitu:

1. Sebesar jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam STP (yaitu PPh yang tidak atau kurang dibayar dalam tahun berjalan maupun kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis atau salah hitung dari hasil penelitian SPT) ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga 2% (dua persen) sebulan untuk paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau bagian tahun pajak sampai dengan diterbitkannya STP. Contohnya :

- STP karena hasil penelitian SPT

SPT Masa PPh Pasal 23 Masa Maret 2007 yang disampaikan tanggal 18 April 2007 setelah dilakukan penelitian ternyata terdapat salah hitung , yang menyebabkan PPh kurang bayar Rp 1.000.000,00. Atas kekurangan PPh tersebut diterbitkan STP tanggal 15 Juni 2007 dengan penghitungan sebagai berikut :

Kekurangan bayar PPh	:	Rp	1.000.000
Bunga pasal 14(1) KUP = 3 bulan x 2% x 1.000.000	:	Rp	60.000
			<hr/>

Jumlah STP yang harus dibayar : Rp 1.060.000

2. Sebesar denda dan / atau bunganya apabila Wajib Pajak tidak memenuhi batas waktu penyampaian SPT Masa sesuai pasal 3 ayat (3) UU Nomor 16 Tahun 2000 dan telah diterbitkan Surat Teguran sesuai pasal 3 ayat (5a) UU Nomor 16 Tahun 2000, diterbitkan STP untuk denda sebesar Rp 50.000,00 untuk SPT Masa .

Contohnya :

- SPT Masa April 2007 Kurang bayar Rp 21.000.000 telah disetorkan tanggal 14 Mei 2007 dan dilaporkan tanggal 21 Mei 2007 Kurang Bayar Rp 21.000.000,00. Atas keterlambatan penyetoran dan pelaporan kekurangan PPh pasal 23 tersebut diterbitkan STP tanggal 18 September 2002 dengan penghitungan sebagai berikut :

Sanksi denda Pasal 7	: Rp	50.000
Bunga Pasal 9 (2a) KUP = 1 bulan x 2% x	: Rp	420.000
21.000.000		

Jumlah yang harus dibayar : Rp 470.000

Sarana penerbitan sanksi lainnya adalah melalui penerbitan Surat ketetapan Pajak. Terhadap pemotong PPh Pasal 23/26 yang tidak memotong dan atau menyetorkan PPh Pasal 23/26, sesuai dengan Pasal 13 dan Pasal 14 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 harus diterbitkan SKP dan / atau STP. Penerbitan SKP harus berpedoman pada Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor : SE-08/PJ.22/1989 tanggal 31 Januari 1989 dengan cara :

- Mengirimkan Surat Tegoran dengan diberi batas waktu penyampaian SPT Masa PPh Pasal 23/26;
- Apabila Wajib Pajak tidak memenuhi Surat Tegoran, maka diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) ditambah dengan sanksi 100% sesuai dengan Pasal 13 ayat (3) huruf b Undang-undang KUP dan denda administrasi sesuai dengan Pasal 7 Undang-undang KUP.
- Apabila setelah menerima Surat Tegoran kemudian Wajib Pajak menyetor dan melaporkan PPh Pasal 23/26, maka jika Wajib Pajak belum melunasi sanksi bunga karena terlambat membayar, KPP<sup>3</sup> harus menerbitkan Surat Tagihan Pajak (STP) atas sanksi bunga ex Pasal 9 ayat (1) dan Pasal 7

Undang-undang KUP. Bagi pemotong PPh Pasal 23/26, setelah membayar PPh Pasal 23/26 tersebut maka dapat membuat Bukti Pemotongan PPh Pasal 23/26 (Bentuk KP PPh 3.30/KP PPh 3.31) dan menyerahkan kepada penerima hasil (pihak yang dipotong). Atas jumlah PPh Pasal 23/26 yang seharusnya telah dipotong dari jumlah yang dibayarkan, tetapi pemberi hasil belum melakukannya sehingga jumlah yang dibayarkan adalah jumlah bruto, maka masalah tersebut hanya merupakan masalah perhitungan pembayaran antara pemberi hasil dan penerima hasil.

4. Bukti pemotongan PPh Pasal 23 (Bentuk KP. PPh 3.30/dahulu KP.PPh 4b) yang diterima oleh pihak yang dipotong dapat dikreditkan dari PPh yang terutang pada SPT Tahunan PPh nya.

Apabila SPT Tahunan PPh dari pihak yang dipotong sudah dimasukkan, sedang Bukti Pemotongan PPh Pasal 23 terlambat diterima, maka untuk dapat mengkreditkan PPh Pasal 23 tersebut, pihak yang dipotong harus membetulkan SPT Tahunan PPh 1770/1771 sepanjang terhadap pihak yang dipotong tersebut belum pernah dikeluarkan ketetapan pajak dalam tahun yang bersangkutan.

Penerbitan surat ketetapan pajak dapat juga dilakukan setelah dilakukan pemeriksaan terhadap WP pemotong PPh Pasal 23.

Dari pembahasan penerbitan sanksi (STP dan skp) tersebut di atas, yang relevan dengan topik yang akan dibahas adalah penerbitan STP akibat tidak atau kurang dipotongnya PPh Pasal 23, serta penerbitan skp PPh Pasal 23 terhadap pemotong pajak.

### C. PENETAPAN JENIS JASA LAIN DAN PERKIRAAN PENGHASILAN NETO DI INDONESIA BERDASARKAN UNDANG-UNDANG PAJAK PENGHASILAN 2000

Undang-undang Nomor 10 tahun 1994 diubah dengan Undang-undang Nomor 17 tahun 2000<sup>66</sup> tanggal 2 Agustus 2000 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2001. Dengan berlakunya undang-undang baru tersebut, maka rumusan PPh pasal 23 berubah menjadi sebagai berikut :

Ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf a, ayat (2), dan ayat (4) diubah, sehingga keseluruhan Pasal 23 berbunyi sebagai berikut :

- 1) Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dibayarkan atau terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang Wajib membayarkan :
  - a. Sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas :
    - 1) dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf g;
    - 2) bunga, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf f;
    - 3) royalti;
    - 4) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e;
  - b. Sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto dan bersifat final atas bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi;
  - c. Sebesar 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto atas :
    - 1) Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;

<sup>66</sup> Sumber : Undang-undang No. 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga atas Undang-undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia tahun 2000 No. 127)

- 2) Imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21.
- (2) Besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.
- (3) Orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri dapat ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak untuk memotong pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).
- (4) Pemotongan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) tidak dilakukan atas :
- a. penghasilan yang dibayar atau terutang kepada bank;
  - b. sewa yang dibayarkan atau terutang sehubungan dengan sewa guna usaha dengan hak opsi;
  - c. dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf f;
  - d. bunga obligasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf j;
  - e. bagian laba sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf i;
  - f. sisa hasil usaha koperasi yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya;
  - g. bunga simpanan yang tidak melebihi batas yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggotanya."

Berdasarkan Pasal 23 UU No. 17 tahun 2000 besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Besarnya perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain mengalami perubahan dan penambahan objek serta pengurangan tarif sejak diperlakukannya UU No. 17 tahun 2000. Pengaturan dan perubahan perkiraan Penghasilan Netto dan Jenis Jasa lain adalah sebagai berikut :

- a. Kep- 96/PJ/2001 tanggal 7 Februari 2001.

b. Kep- 305/PJ/1995 tanggal 18 April 2001.

c. Kep- 170/PJ/2002 tanggal 28 Maret 2002

UU NO. 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga atas Undang – undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan mulai berlaku tanggal 1 Januari 2001. Sebagai pelaksanaan atas Pasal 23 UU No. 17 tahun 2000 untuk menetapkan besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak dikeluarkan Kep – 96/PJ/2001 tanggal 7 Februari 2001. Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini sebagai perubahan dan penambahan Kep- 176/PJ/2000 tanggal 26 Juni 2000. Kemudian Kep – 96/PJ/2001 tanggal 7 Februari 2001 diganti dengan Kep - 305/PJ/1995 tanggal 18 April 2001 yang mulai berlaku tanggal 1 Mei 2001. Setahun kemudian Kep- 305/PJ/1995 tanggal 18 April 2001 diganti dengan Kep - 170/PJ/2002 tanggal 28 Maret 2002 yang mulai berlaku 1 Mei 2002

Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Kep - 170/PJ/2002 tanggal 28 Maret 2002 yang mulai berlaku 1 Mei 2002 jenis jasa lain dan Perkiraan Penghasilan Neto atas jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan dan jasa lain yang atas imbalannya dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 terakhir adalah sebagaimana dimaksud dalam Lampiran II Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini

Tabel III.1.

Jenis Jasa Lain dan perkiraan penghasilan netto

Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Kep - 170/PJ/2002

NO.	JENIS PENGHASILAN/ JASA	PERKIRAAN PENGHASILAN NETO
1.	a. Jasa profesi. b. Jasa konsultan, <i>kecuali</i> konsultan konstruksi. c. Jasa akuntansi dan pembukuan. d. Jasa penilai. e. Jasa aktuaris.	50% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
2.	a. Jasa teknik dan jasa manajemen b. Jasa perancang/ desain:	40% dari jumlah bruto

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa perancang interior dan jasa perancang pertamanan;</li> <li>- Jasa perancang mesin dan jasa perancang peralatan;</li> <li>- Jasa perancang alat-alat transportasi/ kendaraan;</li> <li>- Jasa perancang iklan/ logo;</li> <li>- Jasa perancang alat kemasan.</li> </ul> <p>c. Jasa instalasi/ pemasangan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa instalasi/ pemasangan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV kabel, <i>kecuali</i> dilakukan Wajib Pajak yang ruang lingkup dan pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/ sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi;</li> <li>- jasa instalasi/ pemasangan peralatan;</li> </ul> <p>d. Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV kabel</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan peralatan;</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan alat-alat transportasi/ kendaraan;</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan bangunan, <i>kecuali</i> yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/ sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi;</li> </ul> <p>Jasa pengeboran (jasa drilling) di bidang Penambangan minyak dan gas bumi (migas) , <i>kecuali</i> yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap.</p> <p>Jasa penunjang di bidang penambangan migas.</p> <p>Jasa penambangan dan jasa penunjang di bidang penambangan selain migas.</p> <p>Jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara.</p> <p>Jasa penebangan hutan, termasuk land clearing.</p> <p>Jasa pengolahan/ pembuangan limbah.</p> <p>Jasa maklon.</p> <p>Jasa rekrutmen/ penyediaan tenaga kerja.</p> <p>Jasa perantara.</p> <p>Jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga, <i>kecuali</i> yang dilakukan oleh BEJ, BES, KSEI dan KPEI.</p> <p>Jasa kustodian/ penyimpanan/ penitipan, <i>kecuali</i> yang dilakukan KSEI dan tidak termasuk sewa gudang yang telah dikenakan PPh final berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 29 Tahun 1996.</p> <p>Jasa telekomunikasi yang bukan untuk umum.</p> <p>Jasa pengisian sulih suara (dubbing) dan atau mixing film.</p> <p>Jasa pemanfaatan informasi di bidang teknologi, termasuk jasa internet.</p> <p>Jasa sehubungan dengan software komputer, termasuk perawatan, pemeliharaan dan perbaikan.</p>	
3.	<p>Jasa pelaksanaan konstruksi, termasuk jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan bangunan, jasa instalasi/ pemasangan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV kabel, <i>sepanjang</i> jasa tersebut dilakukan Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/ sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi.</p>	<p>13 1/3 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN</p>
4.	<p>a. Jasa perencanaan konstruksi.</p> <p>b. Jasa pengawasan konstruksi.</p>	<p>26 2/3 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN</p>



5.	<ul style="list-style-type: none"> <li>a. Jasa pembasmian hama dan jasa pembersihan.</li> <li>b. Jasa Catering.</li> <li>c. Jasa selain jasa-jasa tersebut di atas yang pembayarannya dibebankan pada Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.</li> </ul>	10% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
----	--	---

Kep - 170/PJ/2002 berlaku lebih dari empat tahun, kemudian penentuan Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Neto diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Peraturan Direktur Jenderal Pajak yang mengatur tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasila neto adalah :

- a. Per- 178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006.
- b. Per- 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007.

- a. Besarnya Perkiraan Penghasilan Neto dan Jenis Jasa Lain berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per- 178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006.**

Per-178/PJ./2006 ini menggantikan Kep- 170/2002. Bila dihitung dari lamanya rentang waktu , maka Per-178/Pj/2006 dikeluarkan setelah lebih dari 4 (empat) tahun berlakunya Kep-170/PJ./2002 tanggal 28 Maret 2002, jadi dikeluarkan dalam rentang waktu paling lama dibandingkan dengan Keputusan Pelaksanaan sebelumnya .

Pada saat mulai berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, maka Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-170/PJ./2002 tanggal 28 Maret 2002 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Secara garis besar Per-178/PJ./2006<sup>67</sup> menyebutkan bahwa Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto atas jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan dan jasa lain yang atas imbalannya dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 adalah sebagaimana dimaksud dalam Lampiran II Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini. Apabila dalam satu kontrak/perjanjian terdapat lebih dari satu jenis jasa

<sup>67</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto sebagaumana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruh c Udang-undang No. 7 tahun 1983 tenang pajak penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000.

sebagaimana dimaksud dalam Lampiran II Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, Perkiraan Penghasilan Neto dikenakan berdasarkan kelompok jasa yang mempunyai nilai transaksi terbesar.

Tabel III.2.  
Jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto  
Per-178/PJ./2006

NO	JENIS PENGHASILAN/JASA	PERKIRAAN PENGHASILAN NETO
1.	Jasa teknik, jasa manajemen dan jasa lain kecuali jasa pengeboran (jasa drilling ) di bidang Penambangan minyak dan gas bumi (migas) yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap, jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga yang dilakukan oleh BEJ, BES, KSEI dan KPEI, serta jasa-jasa yang disebutkan dalam angka 2, 3, 4, dan 5	30 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
2.	a. Jasa perencanaan konstruksi. b. Jasa pengawasan konstruksi. c. Jasa konsultansi, kecuali jasa konsultansi hukum, konsultansi bisnis dan konsultansi pajak.	26 2/3 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
3.	a. Jasa penyelidikan dan keamanan b. Jasa kurir ( jasa titipan swasta ) c. Jasa biro perjalanan wisata d. Jasa agen perjalanan wisata e. Jasa konvensi, pameran dan perjalanan insentif f. Jasa freight forwarding g. Jasa pengepakan h. Jasa maklon	20 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
4.	Jasa pelaksanaan konstruksi, termasuk : - Jasa perawatan/pemeliharaan/ perbaikan bangunan; - Jasa instalasi/ pemasangan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/TV kabel ; - Iklan, Sepanjang jasa tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi.	13 1/3 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN
5.	a. Jasa catering b. Jasa pembasmian hama. c. Jasa kebersihan/cleaning service.	10 % dari jumlah bruto tidak termasuk PPN

Kalau dilihat isinya, nampaknya aturan baru ini ingin memperluas objek pemotongan PPh Pasal 23. sekaligus menurunkan tarif untuk jenis objek tertentu. Perluasan objek pajak ini bisa dilihat dari disebutkannya jenis "jasa lain" yang menjadikan semua jenis jasa pada hakekatnya objek PPh Pasal 23. Penurunan

tarif dilakukan pada jasa teknik dan jasa manajemen di mana pada ketentuan lama perkiraan penghasilan netto nya 40% diturunkan menjadi 30% sehingga tarif efektif turun dari 6% menjadi 4,5%..

Disamping itu terdapat penambahan objek pajak yang secara jelas disebutkan yang sebelumnya tidak dikenakan PPh Pasal 23 seperti jasa kurir, jasa biro perjalanan wisata, jasa agen perjalanan wisata dan jasa *freight forwarding*. Dalam lampiran II nomor 4 juga disebutkan dalam jasa pelaksanaan konstruksi termasuk iklan (?). Ketentuan ini membingungkan, apakah jasa iklan dimasukkan sebagai jasa konstruksi atau iklan di sini yang di maksud adalah jasa konstruksi untuk membangun konstruksi yang menyangkan produk-produk tertentu seperti yang biasa kita saksikan di pinggir-pinggir jalan yang ramai.

**b. Besarnya Perkiraan Penghasilan Neto dan Jenis Jasa Lain berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per- 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007.**

Per-178/PJ/2006 dikeluarkan setelah rentang waktu paling lama, namun justru memiliki waktu pelaksanaan paling singkat, yaitu hanya berlaku 3 bulan , yaitu berlaku dari bulan Januari sampai dengan Maret 2007, jadi bila dibandingkan dengan peraturan sebelumnya Per- 178 mempunyai waktu pelaksanaan paling singkat. Karena tanggal pada tanggal 9 April 2007 dikeluarkan peraturan pelaksanaan pengganti, yaitu Per – 70 /PJ/2007 . Pokok-pokok yang diatur dalam Per – 70 /PJ/2007<sup>68</sup> adalah menyatakan bahwa : Besarnya Perkiraan Penghasilan Neto atas imbalan jasa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran II Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini. Perkiraan Penghasilan Neto adalah sebesar persentase sebagaimana tercantum dalam lampiran I atau lampiran II kolom (3) dikalikan dengan nilai sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta atau nilai imbalan jasa, tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Khusus untuk jasa konstruksi dan jasa catering, Perkiraan Penghasilan Neto adalah sebesar persentase sebagaimana tercantum dalam lampiran II kolom (3) dikalikan dengan jumlah nilai imbalan jasa dan nilai pengadaan material/barang, tidak termasuk Pajak Pertambahan

---

<sup>68</sup> Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netto sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang No. 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 17 tahun 2000.

Nilai (PPN). Pada saat mulai berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, maka :

1. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-178/PJ/2006 tentang Jenis Jasa Lain Dan Perkiraan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000;

2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-08/PJ.313/1995 tentang Pajak Penghasilan Pasal 23 atas Persewaan Alat Angkutan Darat;

3. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.3/1998 tentang Perlakuan Perpajakan atas Perusahaan Periklanan;

4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak serta Surat Penegasan, yang bertentangan dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini; dinyatakan dicabut dan tidak berlaku.

Tabel 3.3  
Jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto  
Per- 70 /PJ./2007

No	JENIS JASA	PERKIRAAN PENGHASILAN NETO
(1)	(2)	(3)
III	Jasa lain-lain :	
	1. Jasa penilai,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	2. Jasa aktuaris,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	3. Jasa Akuntansi,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	4. Jasa Perancang,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN

5. Jasa pengeboran (jasa driling) di bidang penambangan minyak dan gas bumi (migas), kecuali yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap.	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
6. Jasa penunjang di bidang penambangan migas,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
7. Jasa penambangan dan jasa penunjang di bidang penambangan selain migas,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
8. Jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
9. Jasa penebangan hutan,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
10. Jasa pengolahan limbah,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
11. Jasa penyedia tenaga kerja,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
12. Jasa perantara,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
13. Jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga, kecuali yang dilakukan oleh Bursa Efek, KSEI dan KPEI,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
14. Jasa kustodion/ penyimpanan/ penitipan, kecuali yang dilakukan oleh KSEI,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
15. Jasa pengisian suara,	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak

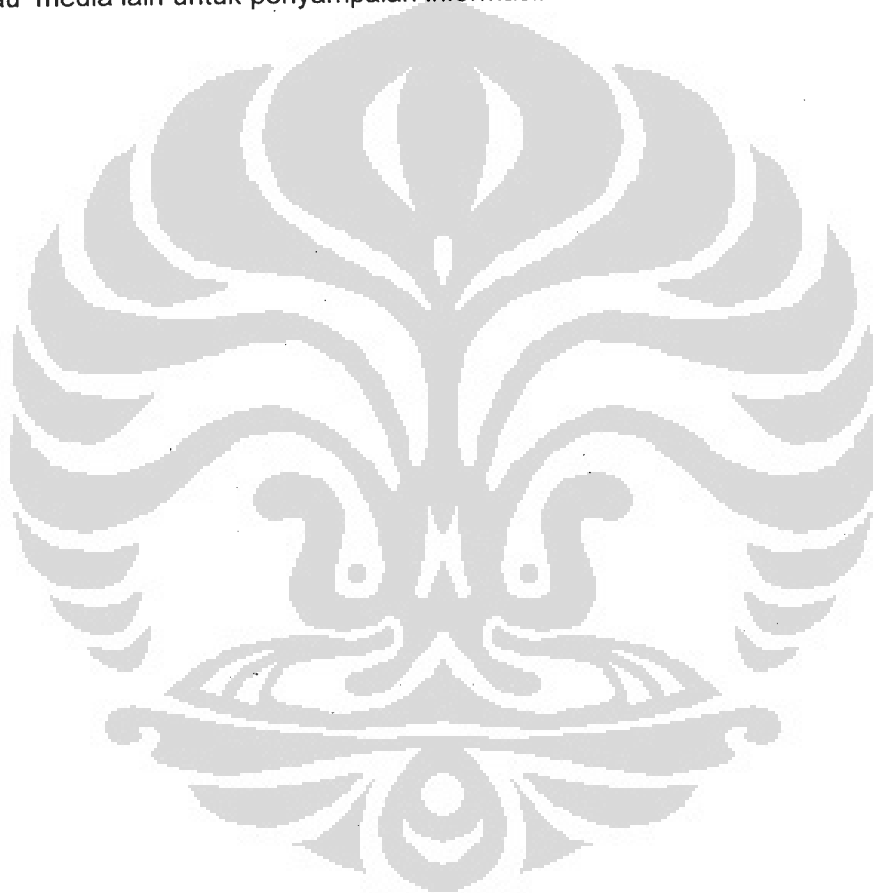
	16. Jasa mixing film	termasuk PPN 30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	17. Jasa sehubungan dengan software komputer, termasuk perawatan, pemeliharaan dan perbaikan.	30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	<p>18. Jasa instalasi/ pemasangan :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa instalasi/ pemasangan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV Kabel;</li> <li>- Jasa instalasi/ pemasangan peralatan;</li> </ul> <p>Kecuali yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/ sertifikat sebagai pengusaha konstruksi;</p> <p>19. Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan mesin, listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV kabel</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan peralatan;</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan alat-alat transportasi/ kendaraan;</li> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan bangunan;</li> </ul> <p>Kecuali yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang ruang lingkup pekerjaannya di bidang konstruksi dan mempunyai izin/ sertifikat sebagai pengusaha konstruksi;</p>	<p>30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN</p> <p>30% Dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN</p>
	<p>20. Jasa pelaksanaan konstruksi, termasuk :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan bangunan;</li> <li>- Jasa instalasi/ pemasangan peralatan, mesin/ listrik/ telepon/ air/ gas/ AC/ TV kabel;</li> </ul> <p>sepanjang jasa tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak yang mempunyai izin/ sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi;</p>	<p>13 <sup>1</sup>/<sub>3</sub> % dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN</p>
	21. Jasa maklon,	20%

	22. Jasa penyelidikan dan keamanan, 23. Jasa penyelenggara kegiatan/ <i>event organizer</i> , 24. Jasa pengepakan,	
	25. Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.	10% dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	26. Jasa pembasmian hama, 27. Jasa kebersihan/ <i>cleaning service</i> .	10% dari jumlah imbalan jasa tidak termasuk PPN
	28. Jasa catering	10% dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/ barang tidak termasuk PPN

Peraturan Direktur Jenderal Pajak 70/PJ/2007 sebagai pengganti Peraturan sebelumnya. Kalau dilihat isinya, nampaknya aturan baru juga memperluas objek pemotongan PPh Pasal 23 jasa lain dan sekaligus menurunkan tarif untuk jenis objek tertentu. Namun perluasan objek pajak ini bisa dilihat secara jelas dan pasti, jadi menganut positif list. Penurunan tarif tetap dilakukan pada jasa teknik dan jasa manajemen serta kebanyakan jasa lainnya di mana pada ketentuan lama perkiraan penghasilan neto nya 40% diturunkan menjadi 30% sehingga tarif efektif turun dari 6% menjadi 4,5%. Namun terdapat pengurangan objek pajak yang secara jelas disebutkan yang sebelumnya dikenakan PPh Pasal 23 seperti jasa kurir, jasa biro perjalanan wisata, jasa agen perjalanan wisata dan jasa *freight forwarding*. Karena banyak dari perusahaan yang bergerak di bidang ini keberatan untuk dipotong PPh Pasal 23.

Namun bila dibandingkan dengan Kep- 170/PJ/2002 tanggal 28 Maret 2002 terdapat jenis jasa baru yang harus dipotong PPh Pasal 23 berdasarkan Per-70/PJ/2007.

- Jasa penyelidikan dan keamanan,
- Jasa penyelenggara kegiatan/ *event organizer*,
- Jasa pengepakan,
- Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.





## BAB IV

### ANALISIS TENTANG KEBIJAKAN PENERAPAN TARIF EFEKTIF DALAM PEMOTONGAN PPh PASAL 23 ATAS JASA LAIN

#### A. Penentuan Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan neto atas jasa Lain dan Latar Belakang Pemotongan PPh Pasal 23 atas Jasa Lain

Kebijakan publik sering dilihat sebagai instansi pemerintah atau birokrasi pemerintah yang secara normatif lebih cenderung merupakan sebuah praktik dari model kebijakan sistem tertutup. Ciri khas kebijakan publik sama dengan sejumlah karakter yang dimiliki oleh kebijakan sistem tertutup. Kebijakan publik berusaha menerapkan konsep birokrasi, namun dalam praktiknya banyak menghadapi permasalahan dan disfungsi yang menyebabkan tidak dapat menghasilkan sebuah pelayanan publik yang efisien.

Banyak makna yang melekat pada kata "publik". Menurut Fredericson (1997: 157)<sup>69</sup>, makna kata publik dapat dilihat dari lima sudut pandang, yaitu sudut pandang pluralis, pilihan publik, keterwakilan legislatif, penyelenggaraan pelayanan dan kewarganegaraan. Pluralis berarti bahwa publik adalah kelompok kepentingan. Pendekatan pilihan publik menilai bahwa publik adalah sesuatu pilihan yang rasional. Sudut pandang legislatif menyatakan bahwa publik adalah keterwakilan. Sedangkan penyelenggaraan pelayanan mengartikan publik adalah keterwakilan. Sementara penyelenggaraan pelayanan mengartikan publik adalah pelanggan dari sebuah pelayanan dan terakhir dari sisi kewarganegaraan, publik dipahami sebagai warga negara.

Kebijakan publik berbeda dengan kebijakan swasta. Menurut Gortner dkk (dalam Salusu, 2000: 45)<sup>70</sup>, ada tiga hal yang membedakan antara kebijakan publik dengan kebijakan privat, yaitu: (1) faktor lingkungan, (2) transaksi kebijakan dengan lingkungan, dan (3) struktur dan proses internal. Kebijakan publik bercirikan faktor lingkungan yang rendah tingkat relasinya dengan pasar

<sup>69</sup> Fredericson, H.G. *The Spirit of Public Administration*. San Francisco: Joosey-Bass Publisher. 1997

<sup>70</sup> Salusu, J. *Pengambilan Keputusan Stratejik Untuk Organisasi Publik & Organisasi Non Profit*. Jakarta: PT. Gramedia Sarana Indonesia. 2000

dimana ada kendala formalitas dan hukum, serta pengaruh politik yang menonjol. Transaksi kebijakan dengan lingkungan ditandai oleh tekanan paksaan dan desakan yang dampaknya luas, tidak luput dari penilaian publik, serta harapan masyarakat terlalu besar. Sedangkan karakter lain berupa proses dan struktur internal terkait dengan tujuan yang sangat kompleks, otoritas bersifat dominan, peran administrator dan sistem pendelegasian lemah, penampilan operasional tampak kurang inovatif.

Dari paparan di atas dapat disimpulkan bahwa perubahan kebijakan publik adalah restrukturisasi dari sumber daya kebijakan dan kemampuan kebijakan dalam meningkatkan kemampuan menciptakan nilai dan memperbaiki perolehan bagi para *stakeholders* yang meliputi: (a) perubahan sumber daya manusia, (b) perubahan struktural, (c) perubahan teknologi, dan (d) perubahan proses kebijakan.

Penerimaan pajak merupakan tulang punggung penerimaan negara. Salah satu unsur penerimaan pajak adalah penerimaan dari pembayaran PPh pasal 23. Sebenarnya PPh pasal 23 merupakan Pajak penghasilan yang dipotong atas penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dan bentuk badan usaha tetap yang berasal dari modal, penyerahan jasa atau penyelenggaraan kegiatan selain yang telah dipotong PPh Pasal 21 yang dibayarkan atau terhutang oleh badan pemerintah atau subyek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan. (Rosdiana;2005).

Jenis jasa lain seperti tercantum dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 70 /PJ./2007 adalah sebagai berikut: Jasa penilai, Jasa aktuaris, Jasa Akuntansi, Jasa Perancang, Jasa pengeboran (jasa drilling) di bidang penambangan minyak dan gas bumi (migas), kecuali yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap. Jasa penunjang di bidang penambangan migas, Jasa penambangan dan jasa penunjang di bidang penambangan selain migas, Jasa penunjang di bidang penerbangan dan bandar udara, Jasa penebangan hutan, Jasa pengolahan limbah, Jasa penyedia tenaga kerja, Jasa perantara, Jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga, kecuali yang dilakukan oleh Bursa Efek, KSEI dan KPEI, Jasa kustodian/ penyimpanan/ penitipan, kecuali yang dilakukan oleh KSEI, Jasa pengisian suara, Jasa mixing film, Jasa sehubungan dengan

software komputer, termasuk perawatan, pemeliharaan dan perbaikan. Jasa instalasi/ pemasangan, Jasa perawatan/ pemeliharaan/ perbaikan, Jasa pelaksanaan konstruksi, Jasa maklon, Jasa penyelidikan dan keamanan, Jasa penyelenggara kegiatan/ *event organizer*, Jasa pengepakan, Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi. Jasa pembasmian hama, Jasa kebersihan/ *cleaning service* dan Jasa catering.

Dalam Per Dirjen Pajak Nomor Per-70/PJ /2007 tersebut , menganut konsep *positive list*. Jenis jasa yang terutang PPh Pasal 23 dengan perkiraan penghasilan netonya disebutkan secara rinci dan tidak menyebut adanya "jasa lain". Hal ini berbeda dengan Peraturan dirjen Pajak No. PER-178/PJ/2006 yang menganut prinsip *negative list*, yaitu pada prinsipnya semua jasa terutang PPh Pasal 23 kecuali yang dikecualikan. Pengecualian ini ada di Lampiran II angka 1 yaitu: Jasa pengeboran (*jasa drilling*) di bidang penambangan minyak dan gas bumi yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap. Jasa di bidang perdagangan surat-surat berharga yang dilakukan oleh BEJ (Bursa Efek Jakarta), BES (Bursa Efek Surabaya), KSEI dan KPEI; Jasa kustodian/penyimpanan/penitipan yang dilakukan oleh KSEI. Masyarakat memahami 'jasa lain' pada butir 1 pada Lampiran II PER tersebut adalah 'pasal karet' . Artinya semua jenis jasa lain menjadi dikenakan, kecuali jenis jasa lain yang dikecualikan. Jadi, bila berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak No.178 semua jenis jasa dikenakan pemotongan pph pasal 23 kecuali jenis jasa yang dikecualikan, di Peraturan DJP No.70 hanya jenis jasa yang tercantum dalam daftar yang dikenakan pungutan PPh.

Jadi akhirnya mengubah paradigma negatif penentuan jenis jasa yang dipungut pajak penghasilan (PPh)-nya melalui pihak ketiga (*withholding tax*) berikut perkiraan penghasilan netonya seperti diatur Peraturan Dirjen Pajak No.178/PJ/2006. Melalui Peraturan Dirjen Pajak No.70/PJ/2007, Dirjen Pajak mengubah paradigma negatif itu jadi positif, atau kembali seperti paradigma yang dipakai di peraturan sebelumnya, yaitu Keputusan Dirjen Pajak No KEP-170/PJ/2002. Jadi, bila berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak No.178/PJ./2006 semua jenis jasa dikenakan pungutan PPh kecuali jenis jasa yang dikecualikan, di

Peraturan DJP No.70/Pj/2007 hanya jenis jasa yang tercantum dalam daftar yang dikenakan pungutan PPh. Peraturan Dirjen Pajak No.70 yang berlaku mulai 9 April 2007 sekaligus juga menurunkan beberapa perkiraan neto sebagaimana dimaksud Pasal 23 ayat 1 huruf C UU PPh. Artinya tidak ada yang dinaikkan.

Terdapat beberapa jenis jasa lain yang keluar dari daftar sebagaimana diatur dalam Perdirjen No. 178/PJ/2006, hal ini berkenaan dengan keberatan-keberatan yang disampaikan Wajib Pajak dan asosiasi-asosiasi,

- Jasa kurir, jasa biro/agen perjalanan wisata, jasa konvensi, pameran & perjalanan insentif, jasa *freight forwarding*
- Jasa-jasa lain yang tidak ada dalam daftar peraturan tersebut otomatis tidak dipungut PPh-nya melalui pihak ketiga alias dibebaskan.

Per-178/PJ/2006 dikeluarkan tanggal 26 Desember 2006. namun justru memiliki waktu pelaksanaan paling singkat, yaitu hanya berlaku 3 bulan, yaitu berlaku dari bulan 1 Januari 2007 sampai dengan 31 Maret 2007, jadi bila dibandingkan dengan peraturan sebelumnya Per- 178 mempunyai waktu pelaksanaan paling singkat. Karena terdapat keberatan-keberatan dari Wajib Pajak, terutama berkaitan dengan jasa-jasa tersebut di atas.

Sementara itu terdapat beberapa jenis imbalan jasa yang berdasarkan Per-178/PJ/2006 tidak termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23, tetapi berdasarkan Per-70/PJ/2007 termasuk sebagai imbalan jasa yang dipotong Pajak Penghasilan Pasal 23 yaitu :

- Jasa penyelenggara kegiatan/ *event organizer* ;
- Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.

Berkenaan dengan pelaksanaan Pasal 23 ayat (1) huruf C Undang-undang Pajak Penghasilan secara keseluruhan Wajib Pajak pada tahun 2007 lebih berpedoman pada Kep- 70/PJ/2007 daripada mengacu pada Per-178/PJ/2006.

Namun bila dibandingkan dengan Kep- 170/PJ/2002 tanggal 28 Maret 2002

terdapat jenis Jasa baru yang harus dipotong PPh Pasal 23 berdasarkan Per-70/PJ/2007 , yaitu :

- Jasa penyelidikan dan keamanan,
- Jasa penyelenggara kegiatan/ *event organizer*,
- Jasa pengepakan,
- Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.

**Tabel IV.1.**  
**Perubahan Peraturan Atas Tarif Jasa Lain**

No.	Jenis Jasa Lain	Tarif efektif (%)		
		Per-70/ PJ./2007	Per-178/ PJ./2006	Kep-170/ PJ./2002
1	Jasa teknik dan jasa manajemen.	4,5	4,5	6,0
2	Jasa perencanaan dan jasa pengawasan konstruksi.	4,0	4,0	4,0
3	Jasa konsultasi, kecuali jasa konsultasi hukum, konsultasi bisnis dan konsultasi pajak.	4,0	4,0	7,5
4	Jasa profesi,	-	4,5	7,5
5	Jasa akuntansi, jasa penilai, jasa aktuaris.	4,5	4,5	7,5
6	Jasa perancang/desain (interior, pertamanan, mesin, alat transportasi, iklan, alat kemasan ).	4,5	4,5	6,0
7	Jasa instalasi/pemasangan (mesin, listrik, telepon, air, gas, AC/TV kabel).	4,5	4,5	6,0
8	Jasa perawatan/pemeliharaan/perbaikan.	-	4,5	6,0
9	Jasa drilling, kecuali yang dilakukan oleh BUT.	4,5	4,5	6,0
10	Jasa penunjang di bidang migas, jasa penambangan & jasa penunjang di bidang nonmigas.	4,5	4,5	6,0
11	Jasa penunjang di bidang penerbangan & bandar udara	4,5	4,5	6,0
12	Jasa penebangan hutan	4,5	4,5	6,0
13	Jasa pengolahan/pembuangan limbah	4,5	4,5	6,0
14	Jasa rekrutmen/penyediaan tenaga kerja	4,5	4,5	6,0
15	Jasa perantara	4,5	4,5	6,0
16	Jasa perdagangan surat-surat berharga, kecuali oleh BEJ, BES, KSEI dan KPEI.	4,5	4,5	6,0
17	Jasa kustodian/penyimpanan/penitipan, kecuali oleh KSEI.	4,5	4,5	6,0
18	Jasa telekomunikasi yang bukan untuk umum.	4,5	4,5	6,0

19	Jasa dubbing/mixing film	4,5	4,5	6,0
20	Jasa pemanfaatan informasi di bidang teknologi/jasa internet.	-	4,5	6,0
21	Jasa software komputer termasuk perawatan/perbaikan	4,5	4,5	6,0
22	Jasa lain-lainnya.	-	4,5	-
23	Jasa kurir, jasa biro/agen perjalanan wisata, jasa konvensi, pameran & perjalanan insentif, jasa freight forwarding	-	3,0	-
24	Jasa penyelidikan & keamanan, jasa pengepakan.	3,0	3,0	-
25	Jasa maklon	3,0	3,0	6,0
26	Jasa pelaksanaan konstruksi, termasuk :			
	- perawatan, perbaikan bangunan;	2,0	2,0	2,0
	- jasa instalasi/mesin, listrik/telepon/air/gas/AC/TV kabel;	2,0	2,0	2,0
	- iklan.	-	2,0	-
	Sepanjang dilakukan oleh Wajib Pajak di bidang konstruksi dan mempunyai izin/sertifikasi sebagai pengusaha konstruksi.			
27	Jasa katering, jasa pembasmian hama, jasa kebersihan/cleaning service.	1,5	1,5	1,5
28	Jasa penyelenggara kegiatan/ <i>event organizer</i> ,	3	-	-
29	Jasa penyediaan tempat dan/atau waktu dalam media massa, media luar ruang atau media lain untuk penyampaian informasi.	1,5	-	-

Sumber: Perditjen Pajak No. PER-70/PJ./2007, PER-178/PJ/2006 & Kepdirjen Pajak KEP-170/PJ/2002

Berkenaan dengan hal-hal tersebut di atas Dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dalam menghitung perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut, Imam Santoso<sup>71</sup> menyebutkan :

"Mengenai kebijakan ini kita tidak mengetahui secara pasti apa dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netonya. Namun sebaiknya DJP membentuk data base dari hasil audit maupun database hasil keputusan Keberatan dan Banding. Database tersebut dapat menjadi informasi bagi setiap pengambilan keputusan. Artinya bisa menjadi *benchmark*. Salah satunya digunakan untuk menentukan perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain dari berbagai jenis usaha yang akan diotong PPh Pasal 23 jasa lain. Jadi

<sup>71</sup> Hasil wawancara dengan Konsultan Pajak, Iman Santoso, tanggal 2 Mei 2008, pk. 14.00-15.00 WIB, di Kantor Konsultan Pajak Ernst & Young, Gedung BEJ, Jakarta. .

apabila setelah DJP mengeluarkan keputusan tentang penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto Wajib Pajak mengajukan komplain, maka database tersebut bisa menjadi *counter* kepada Wajib Pajak”.

Lebih lanjut Ning Rahayu<sup>72</sup> mengatakan bahwa :

“ Dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan menghitung perkiraan penghasilan neto atas jasa lain lebih kepada *active income*, berdasarkan pengalaman dan database yang ada . Paling tidak berdasarkan pengalaman atau database margin labanya atau perkiraan penghasilan netonya adalah sekian. Data base ini disusun berdasarkan pengalaman dan hasil pemeriksaan atau hasil *research*.”

Ady Muliawan<sup>73</sup> mewakili Indoness sebagai Wajib Pajak mengemukakan :

“ Penentuan perkiraan penghasilan neto PPh Pasal 23 atas jasa lain yang sekarang berlaku sekarang ini estimasi perkiraan netonya lebih rendah dibandingkan dengan peraturan sebelumnya. Jadi untuk Per-70/PJ./2007 ini sudah mengakomodai kepentingan Wajib Pajak, namun untuk beberapa kasus tertentu terdapat ketimpangan.”

Pendapat berbeda dikemukakan oleh Hapid Abdul Gafur pegawai di Direktorat Perpajakan II sebagai anggota penyusun Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain<sup>74</sup> :

“ Dasar yang digunakan adalah normatif, DJP menetapkan jenis jasa lain adalah berdasarkan pengalaman , dan perkiraan yang disusun berdasarkan norma. Untuk jenis jasa yang dikenakan adalah dengan mengakomodasi dari pendapat-pendapat dari luar DJP, termasuk asosiasi-asosiasi. DJP menetapkan jasa-jasa yang dikenakan adalah dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak secara cepat, seiring dengan percepatan perkembangan dunia usaha.

Berdasarkan uraian dia atas bahwa selama ini dalam penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain yang dikenakan pemotongan PPh pasal 23 adalah bersifat normatif, masih menggunakan perkiraan-perkiraan artinya tidak menggunakan data base yang akurat . Sedangkan Jenis jasa Lain yang dikenakan adalah berdasarkan pengalaman tahun sebelumnya ditambah

<sup>72</sup> Hasil Wawancara dengan Dosen/Pengajar Perpajakan FISIP UI, Ning Rahayu, tanggal 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di kampus UI, Depok.

<sup>73</sup> Hasil Wawancara dengan Wajib Pajak, Ady Muliawan (Indoness) tanggal 22 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di Graha Sucofindo, Jakarta

<sup>74</sup> Hasil wawancara dengan Pegawai Direktorat PP II, Hapid Abdul Gafur, tanggal 10 Juni 2008 pk. 12.00-13.00 di KPDJP, Jakarta

dengan adanya penambahan jenis jasa sesuai dengan perkembangan percepatan dunia usaha. Disamping itu bahwa penentuan perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain yang atas imbalannya dipotong PPh Pasal 23 yang berlaku sekarang ini belum mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, karena perkiraan penghasilan netto ini disusun dengan tidak memperkirakan bila tidak ada kerugian. Artinya bila kondisi normal bila penghasilan melebihi atau sedikit di atas biaya-biaya yang dikeluarkan. Perkiraan ini dibuat dalam kondisi normal. Jadi penyusunan perkiraan penghasilan netto ini harus didasarkan *database* yang benar. Bukan berdasarkan perkiraan semata.

Berdasarkan pengalaman dengan adanya penentuan PPh pasal 23 jasa lain ini Penghitungan PPh terutang akhir tahun masih Kurang Bayar. Namun untuk beberapa kasus tertentu menjadi lebih Bayar. Lebih Bayar ini lebih karena adanya pemotongan PPh pasal 23 atas pasif income yang diterimanya, seperti penerimaan bunga, dividen dan *royalty* yang diterima dalam jumlah besar dari Wajib Pajak tersebut. Disamping itu lebih Bayar mungkin karena adanya *cost* yang besar yang dibayarkan atas pembayaran yang bersifat insidental yang menyebabkan *cost* menjadi besar, sehingga laba menjadi lebih kecil

Latar belakang timbulnya PPh pasal 23 ini, adalah menghendaki supaya dalam melaksanakan kewajibannya Wajib Pajak merasa senang dan tidak terbebani. Dari hasil wawancara dengan Iman Santoso<sup>75</sup>, sebagai Konsultan Pajak menilai bahwa :

“Latar belakang pemotongan PPh pasal 23 adalah : Pada waktu Perang Dunia II Negara – negara Eropa sangat memerlukan dana cepat untuk dana perang, untuk itu diperlakukan PAYE dan PAYG dengan sistem *withholding tax*, jadi *Withholding tax* adalah untuk mempercepat penerimaan pajak. Latar belakang lainnya adalah untuk menjaring Wajib Pajak yang enggan menyeter dan melaporkan pajaknya dalam tahun berjalan. Dengan *Withholding tax* setidaknya dapat ditingkatkan kepatuhannya Wajib Pajak yang enggan membayar Pajak tersebut.

Jadi *Withholding tax* ini sebenarnya merupakan pelengkap dari *self assessment system* untuk mempercepat penerimaan kas negara, serta untuk

---

<sup>75</sup> Hasil wawancara dengan Konsultan Pajak, Iman Santoso, tanggal 2 Mei 2008, pk. 14.00-15.00 WIB, di Kantor Konsultan Pajak Ernst & Young, Gedung BEJ, Jakarta.



meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak yang enggan membayar pajak dalam tahun berjalan..

Lebih lanjut Muchtar Tumin<sup>76</sup>, seorang pengamat perpajakan menjelaskan bahwa:

"*Withholding Tax* adalah salah satu sistem yang dilakukan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang ada, yaitu sistem *self assessment*. Pemotongan PPh pasal 23 adalah salah satu sistem pemotongan dengan *Withholding Tax*, dimana *withholding tax* bertujuan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang sudah ada *self Assessment*".

Sementara itu Ning Rahayu<sup>77</sup>, menjelaskan bahwa :

"Sistem *Withholding Tax* ini adalah merupakan pelengkap dari sistem yang ada, yaitu pelengkap dari sistem *self assessment*. Jadi sistem *withholding tax* ini untuk memasukkan ke kas negara lebih cepat dan lebih terjamin, dengan *cost collection* yang rendah. Lebih cepat karena dipotong pada saat penghasilan dibayarkan, *cost collection* yang rendah karena melalui pihak ketiga. Terjamin karena adanya pengenaan sanksi bila tidak dipotong, disetor dan dilaporkan. Sehingga dengan *withholding tax* ini penerimaan negara dalam tahun berjalan lebih terjamin."

Jadi latar belakang Pemotongan PPh Pasal 23 adalah :

- a. Mempercepat penerimaan pajak ke kas negara secara lebih efektif dengan biaya yang lebih rendah.
- b. Meningkatkan kepatuhan dan mendisiplinkan pembayar pajak, karena adanya sanksi bila tidak dipotong, disetor dan dilaporkan.
- c. Membuat data otentik yang bisa digunakan intensifikasi dan ekstensifikasi serta data untuk penentuan pengambilan keputusan lainnya.

---

<sup>76</sup>Hasil wawancara dengan Pengamat Perpajakan, Muchtar Tumin, tanggal 30 April 2008 pk. 11.00-12.00 WIB di Plaza IS, Jakarta

<sup>77</sup>Hasil Wawancara dengan Dosen/Pengajar Perpajakan FISIP UI, Ning Rahayu, tanggal 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di kampus UI, Depok.

## B. Analisis Pemenuhan Azas Keadilan Pada Penentuan Perkiraan Penghasilan Netto atas Jasa Lain

Penentuan PPh pasal 23 atas jasa lain yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, mengingat dasar perhitungan PPh pasal 23 adalah dengan menggunakan perkiraan penghasilan neto?. Hasil wawancara dengan Imam Santoso<sup>78</sup> menyebutkan bahwa :

“ Sudah mencerminkan keadaan Wajib Pajak yang sebenarnya adalah sesuatu yang ingin diharapkan, agar dapat mencerminkan keadaan sebenarnya sebelum DJP mengeluarkan peraturan, DJP harus mengadakan hearing epada Asosiasi dan pihak-ihak terkait, disamping itu perlu adanya bank data yang akurat sebagai dasar pengambilan keputusan. Bila suatu Penentuan objek pph pasal 23 jasa lain baik mengenai jenisnya maupun perkiraan penghasilan nettanya sudah menggunakan database yang akurat dan telah dihearing sebelumnya ke asosiasi atau kepada *withholding agent*. Tentunya sedapat mungkin dapat mendekati PPh terutang akhir tahun”

Keadilan disini berkaitan dengan *cost administration*, jadi diusahakan sekecil mungkin *administratif burden* yang dipikul Wajib Pajak sebagai pemotong pajak, maupun dari pihak yang dipotong pajak. STP dan ketetapan pajak yang diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak atau kurang dalam memotong dan melaporkan PPh pasal 23 telah sesuai dengan konsep final *liability* ? Arahnya adalah untuk mendisiplinkan *withholding tax agent* agar *comply* terhadap kewajibannya. Alau kalau ditinjau dari sisi keadilan hal ini dirasa tidak adil. Pada saat *Withholding tax agent* ini lalai, dia akan dikenakan STP atau diterbitkan ketetapan pajak. Tapi di saat *Withholding tax agent* ini berhasil *mencollect* pajak ia tidak mendapatkan imbalan.

Mencerminkan keadaan Wajib Pajak yang sebenarnya adalah sesuatu yang idealis, ang kita capai adalah yang wajar atau mendekati kewajiban kewajaran dari kemampuan Wajib Pajak. Jadi ada tiga kemungkinan dengan penentuan PPh Pasal 23 ini :

- a. Wajib Pajak menjadi Tepat/NIHIL, apabila jumlah yang terutang akhir tahun Sama dengan PPh Pasal 23 yang dipotong pihak lain.

---

<sup>78</sup> Hasil wawancara dengan Konsultan Pajak, Iman Santoso , tanggal 2 Mei 2008, pk. 14.00-15.00 WIB, di Kantor Konsultan Pajak Earnst & Young, Gedung BEJ, Jakarta.

- b. Wajib Pajak menjadi Kurang Bayar apabila jumlah yang terutang akhir tahun lebih besar dari PPh Pasal 23 yang dipotong pihak lain
- c. Wajib Pajak menjadi Lebih Bayar apabila jumlah yang terutang akhir tahun lebih kecil dari PPh Pasal 23 yang dipotong pihak lain

Jadi tepat dan sesuai dengan kemampuan Wajib Pajak juga dipengaruhi oleh situasi dan efektifitas bisnis yang dilakukan Wajib Pajak. Jika kondisi perusahaan baik, tentunya WP bisa memanage keuntungan perusahaan semaksimal mungkin, sehingga bisa memperoleh laba yang besar, otomatis pajak terutang akhir tahun perusahaan menjadi besar, ada kemungkinan menjadi kurang b atau bisa menjadi lebih bayar. Karena penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto tentunya telah melalui *research* yang mendalam. Bila tidak sesuai tentu sudah ada komplain. Bila sudah tidak sesuai tentunya akan diubah dan diganti.

Ning Rahayu<sup>79</sup>, menjelaskan bahwa :

"Keadilan dapat ditinjau dari dua sisi , yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal dipenuhi bila orang atau badan yang berada pada situasi level ekonomi yang sama, penghasilan yang diperoleh samamaka akan dikenakan jumlah pajak yang sama. Keadilan vertikal memberikan perlakuan yang berbeda terhadap orang atau badan yang berada dalam keadaan ekonomi yang berbeda tingkatannya, penghasilan yang diperoleh masing-masing individu berbeda, maka akan dikenakan jumlah pajak yang berbedaberdasarkan pada tingkatan penghasilan seseorang atau suatu badan. Semakin besar pebghasilan, maka semakin besar pula pajak yang ditanggungnya, semakin kecil penghasilan , maka jumlah pajak tentu semakin kecil atau bahkan tidak dikenakan pajak karena ada batas minimum pengenaan pajak."

Jadi karena sifatnya perkiraan, hal itu tentu tidak mencerminkan asas keadilan. Sebagai contoh terhadap WP yang mempunyai pendapatan bruto sama belum tentu mempunyai penghasilan neto sama, tetapi atas kedua WP tersebut dikenakan / dipotong PPh yang sama. Hal ini tentunya tidak mencerminkan asas keadilan. Hal ini karena penentuan besarnya penghasilan neto sifatnya perkiraan.

---

<sup>79</sup> Hasil Wawancara dengan Dosen/Pengajar Perpajakan FISIP UI, Ning Rahayu, tanggal 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di kampus UI, Depok.

Sebagai ilustrasi dapat digambarkan keadaan Wajib Pajak sebagai berikut :

1. Dalam keadaan normal (menjadi kurang bayar).

**Tabel IV.2**  
**Perhitungan PPh Pasal 23 Dalam keadaan normal (menjadi kurang bayar).**

**PT. WW (Jasa Keamanan)**  
**Tahun 2006-2007**

NO	URAIAN	JUMLAH	
		2006	2007
1	Peredaran usa	12,998,723,920	21,289,579,389
2	Harga pokok penjualan	12,364,154,650	19,773,882,769
3	Laba/ penghasilan bruto usaha (1-2) atau penghasilan neto dari usaha	634,569,270	1,515,696,620
4	Pengurangan penghasilan bruto/ biaya usaha	517,300,278	887,872,514
5	Jumlah penghasilan neto dari usaha sehubungan dengan pekerjaan (3.d-4)	117,268,992	627,824,106
6	Penghasilan dari luar usaha:		
	a. Penghasilan dari luar usaha	-	12,941,083
	b. Biaya dari luar usaha	-	-
	c. Penghasilan netto luar usaha (a+b)	-	12,941,083
7	Jumlah penghasilan neto komersial (5+6b)	117,268,992	640,765,189
8	Penghasilan final dan tidak termasuk Objek Pajak	-	-
9	Penyesuaian Fiskal	-	(12,941,083)
10	Penghasilan Netto (7-8+9)	117,268,992	627,824,106
11	Kompensasi kerugian	-	-
12	Penghasilan tidak kena pajak	-	-
13	Penghasilan kena pajak (10-11-12)	117,268,992	627,824,106
14	PPh terutang (tarif Pasal 17)	17,680,400	170,847,200
15	Kredit Pajak		
	a. Dipotong/ dipungut pihak lain		
	- PPh Pasal 23	9,594,691	141,928,162
	b. Dibayar sendiri		
	- PPh Pasal 25	5,606,600	7,719,890
	c. Jumlah pajak yang dapat dikreditkan (a+b)	15,201,291	149,648,052
16	Pajak Penghasilan yang LB (14-15c)	2,479,109	21,199,148

Sumber : KPP Pratama Jakarta Kebayoran Baru Dua

Dari tabel IV.2. diatas terlihat bahwa pada tahun 2007 PT. WW mendapat penghasilan netto komersial Rp. 640,765,189 (hasil pekerjaan Rp. 627,824,106 + penghasilan neto luar usaha Rp. 12,941,083), dan jumlah penghasilan netto pada tahun 2007 sebesar Rp. 627,824,106.- dan PPh

terhutang sesuai dengan tarif pasal 17 Rp. 170,847,200.- . Selama tahun 2007 pendapatan yang diterima perusahaan langsung dipotong PPh 23 oleh pemberi pekerjaan sebesar Rp. 141,928,162 dan PPh 25 yang disetor oleh perusahaan Rp. 7.719.890.- sehingga terdapat kurang bayar untuk pajak penghasilan tahun 2007 sebesar Rp. 21.199.148.- . Jumlah kurang Bayar ini menjadi lebih kecil karena adanya angsuran PPh yang dibayar pada tahun berjalan, baik itu yang disetor sendiri (PPh Pasal 25), maupun dipotong oleh pihak ketiga (PPh Pasal 23, jasa lain). Jika dilihat dari sisi keadilan dalam pemungutan Pajak tahun berjalan telah memenuhi asas *convenience a payment*, WP melunasi pajak penghasilan secara berangsur-angsur, sehingga pada akhir tahun pajak secara tidak terasa telah melunasi pajaknya. Pada Pemungutan Pajak tahun berjalan asas yang harus digunakan adalah asas *convenience a payment*, WP melunasi pajak penghasilan secara berangsur-angsur, sehingga pada akhir tahun pajak secara tidak terasa telah melunasi pajaknya. Berkaitan dengan hal ini tentunya lebih menguntungkan Wajib Pajak karena jumlah Kurang Bayar pada akhir tahun 2007 menjadi lebih kecil. Wajib Pajak tidak merasa keberatan atas pembayaran PPh terutang akhir tahun, karena telah diangsur melalui pemotongan pihak ketiga.

Pada Tabel 4.2 tersebut diatas dapat kita lihat pada tahun 2006 WP juga dipotong PPh Pasal 23 jasa lain (menurut bukti potong adalah atas jasa manajemen). Berdasarkan kegiatan usaha sebenarnya Wajib Pajak adalah jasa keamanan. Berdasarkan peraturan yang berlaku tahun 2006, yaitu Kep-170/PJ/2002, jasa keamanan belum termasuk dalam kriteria jasa lain, seharusnya tidak dipotong PPh Pasal 23. namun karena sifatnya jasa manajemen multi interpretatif, maka WP dikenakan PPh Pasal 23 jasa manajemen. Bila dilihat dari sisi keadilan dalam pemungutan pajak hal ini menjadi tidak pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak, karena sifatnya yang multi interpretatif, artinya satu jenis jasa bisa menjadi bias diinterpretasikan menjadi berbagai jenis jasa. Jadi seharusnya ada batasan-batasan yang jelas terhadap jenis jasa yang ditetapkan. Artinya Positif listnya harus jelas.

2. Dalam keadaan laba menjadi lebih bayar.

**Tabel IV.3**  
**Perhitungan PPh 23 Dalam Keadaan Laba Menjadi Lebih Bayar**  
**PT. GAR (Jasa Keamanan)**  
**Tahun 2006-2007**

NO	URAIAN	JUMLAH	
		2006	2007
1	Peredaran usaha	22,631,144,826	60,839,476,492
2	Harga pokok penjualan	16,213,453,419	48,556,058,659
3	Laba/ penghasilan bruto usaha (1-2) atau penghasilan neto dari usaha	6,417,691,407	12,283,417,833
4	Pengurangan penghasilan bruto/ biaya usaha	6,398,746,497	12,214,317,809
5	Jumlah penghasilan neto dari usaha sehubungan dengan pekerjaan (3.d-4)	18,944,910	69,100,024
6	Penghasilan dari luar usaha:		
	d. Penghasilan dari luar usaha	-	-
	e. Biaya dari luar usaha	-	-
	f. Penghasilan netto luar usaha (a+b)	-	-
7	Jumlah penghasilan neto komersial (5+6b)	18,944,910	69,100,024
8	Penghasilan final dan tidak termasuk Objek Pajak	-	-
9	Penyesuaian Fiskal	94,768,989	293,335,189
10	Penghasilan Netto (7-8+9)	113,713,899	362,435,213
11	Kompensasi kerugian	-	-
12	Penghasilan tidak kena pajak	-	-
13	Penghasilan kena pajak (10-11-12)	113,713,899	362,435,213
14	PPh terutang (tarif Pasal 17)	16,613,900	91,230,500
15	Kredit Pajak		
	a. Dipotong/ dipungut pihak lain		
	- PPh Pasal 23	1,924,366,530	1,841,443,100
	b. Dibayar sendiri	-	-
	- PPh Pasal 25	-	-
	c. Jumlah pajak yang dapat dikreditkan (a+b)	1,924,366,530	1,841,443,100
16	Pajak Penghasilan yang LB (14-15c)	(1,907,752,630)	(1,750,212,600)

Sumber: KPP Pratama Jakarta Kebayoran Baru Satu

Dari tabel 4.3 diatas dapat dilihat bahwa pada tahun 2007 PT. GAR mendapat penghasilan netto komersial Rp. 69,100,024, Penghasilan neto ini

didapat dari Peredaran usaha sebesar Rp 60,839,476,492. PPh terhutang sesuai dengan tarif pasal 17 Rp. 91,230,500.- . Selama tahun 2007 pendapatan yang diterima perusahaan langsung dipotong PPh 23 oleh pemberi pekerjaan sebesar Rp. 1,841,443,100.- sehingga terdapat lebih bayar untuk pajak penghasilan tahun 2007 sebesar Rp. 1,750,212,600.- . Lebih bayar PPh karena PPh pasal 23 yang dibayar melalui pemotongan pihak lain lebih besar dari PPh terutang akhir tahun . Karena adanya pemotongan Perusahaan bisa mendapatkan pengajuan restitusi sebagai akibat kelebihan bayar pajak., tetapi restitusi akan didapat setelah adanya pemeriksaan dari Kantor Pajak sehubungan dengan adanya permohonan kelebihan pembayaran pajak tersebut. Bila ditinjau dari keadilan , maka akan terjadi pemungutan pajak yang tidak sama, karena terhadap penghasilan yang sama dikenakan pajak yang berbeda, walaupun sebenarnya bisa menjadi sama dan pasti setelah adanya pemeriksaan. Bila ditinjau dari *asas convenience a payment*, WP melunasi pajak penghasilan secara berangsur-angsur, sehingga pada akhir tahun pajak secara tidak terasa telah melunasi pajaknya. Namun yang terjadi pelunasan dalam tahun berjalan melebihi PPh terutang akhir tahun. Dengan hal ini tentunya ada beban administrasi yang dipikul Wajib Pajak berkaitan dengan adanya pemeriksaan.

Pada Tabel 4.3 tersebut diatas dilihat pada tahun 2006 WP juga dipotong PPh Pasal 23 jasa lain (menurut bukti potong adalah atas jasa manajemen). Berdasarkan kegiatan usaha sebenarnya Wajib Pajak adalah jasa keamanan. Berdasarkan peraturan yang berlaku tahun 2006, yaitu Kep-170/PJ/2002, jasa keamanan belum termasuk dalam kriteria jasa lain, seharusnya tidak dipotong PPh Pasal 23. namun karena sifatnya jasa manajemen multi interpretatif, maka WP dikenakan PPh Pasal 23 jasa manajemen. Bila dilihat dari sisi keadilan dalam pemungutan pajak hal ini menjadi tidak pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak, karena sifatnya yang multi interpretatif, artinya satu jenis jasa bisa menjadi bias diinterpretasikan menjadi berbagai jenis jasa. Jadi seharusnya ada batasan-batasan yang jelas terhadap jenis jasa yang ditetapkan. Artinya Positif listnya harus jelas.

3. Dalam keadaan rugi dan lebih bayar.

**Tabel IV.4**  
**Perhitungan PPh 23 dalam keadaan Rugi dan Lebih Bayar**  
**PT. WD (Jasa Pengepakan)**  
**Tahun 2006-2007**

NO	URAIAN	JUMLAH	
		2006	2007
1	Peredaran usaha	22,371,600,957	24,523,593,314
2	Harga pokok penjualan	14,228,413,038	19,887,899,653
3	Laba/ penghasilan bruto usaha (1-2) atau penghasilan neto dari usaha	8,143,187,919	4,635,693,661
4	Pengurangan penghasilan bruto/ biaya usaha	9,472,895,838	11,112,504,657
5	Jumlah penghasilan neto dari usaha sehubungan dengan pekerjaan (3.d-4)	(1,329,707,919)	(6,476,810,996)
6	Penghasilan dari luar usaha:		
	g. Penghasilan dari luar usaha	1,730,981,043	455,143,803
	h. Biaya dari luar usaha	107,005,936	1,086,504,863
	i. Penghasilan netto luar usaha (a+b)	1,623,975,107	(631,361,060)
7	Jumlah penghasilan neto komersial (5+6b)	294,267,188	(7,108,172,056)
8	Penghasilan final dan tidak termasuk Objek Pajak	3,931,872,681	10,815,952,999
9	Penyesuaian Fiskal	4,123,960,493	14,528,313,235
10	Penghasilan Netto (7-8+9)	488,355,000	(3,395,811,820)
11	Kompensasi kerugian	-	-
12	Penghasilan tidak kena pajak	-	-
13	Penghasilan kena pajak (10-11-12)	488,355,000	(3,395,811,820)
14	PPh terutang (tarif Pasal 17)	129,006,500	-
15	Kredit Pajak		
	a. Dipotong/ dipungut pihak lain - PPh Pasal 23	348,889,377	156,562,004
	b. Dibayar sendiri - PPh Pasal 25	85,953,648	2,835,612
	c. Jumlah pajak yang dapat dikreditkan (a+b)	434,843,023	159,397,616
16	Pajak Penghasilan yang LB (14-15c)	(305,836,523)	(159,397,616)

Sumber: KPP Pratama Jakarta Setiabudi Satu

Dari tabel diatas terlihat bahwa pada tahun 2007 PT. WD mendapat kerugian komersial Rp. 7,108,172,056,-. Jumlah penghasilan netto pada tahun



2007 mengalami kerugian sebesar Rp. 3,395,811,820.-. Selama tahun 2007 pendapatan yang diterima perusahaan langsung dipotong PPh 23 oleh pemberi pekerjaan sebesar Rp. 156,562,004.- dan PPh 25 yang disetor oleh perusahaan Rp. 2,835,612.- sehingga terdapat lebih bayar untuk pajak penghasilan tahun 2007 sebesar Rp. 159,397,616.-. Perusahaan bisa mendapatkan pengajuan restitusi sebagai akibat kelebihan bayar pajak., tetapi restitusi akan didapat setelah adanya pemeriksaan dari Kantor Pajak sehubungan dengan adanya kelebihan pembayaran pajak tersebut. Bila ditinjau dari keadilan , maka akan terjadi pemungutan pajak yang tidak sama, karena terhadap penghasilan yang sama dikenakan pajak yang berbeda, walaupun sebenarnya bisa menjadi sama dan pasti setelah adanya pemeriksaan. Bila ditinjau dari asas convenience a payment, WP melunasi pajak penghasilan secara berangsur-angsur, sehingga pada akhir tahun pajak secara tidak terasa telah melunasi pajaknya. Namun yang terjadi pelunasan dalam tahun berjalan melebihi PPh terutang akhir tahun. Dengan hal ini tentunya ada beban administrasi yang dipikul Wajib Pajak berkaitan dengan adanya pemeriksaan.

### **C. Analisis Pemenuhan Azas Kepastian Hukum Pada Penentuan Perkiraan Penghasilan Netto atas Jasa Lain dan Penerapan Sanksi atas Pemotongan PPh Pasal 23 Jasa Lain**

Salah satu indikasi keberhasilan pemungutan pajak pada suatu negara adalah adanya kepatuhan wajib pajak untuk membayar pajak terhutang yang menjadi kewajibannya tepat pada waktunya. Hal ini sangat diperlukan untuk menjamin tersedianya dana bagi negara yang berasal dari partisipasi masyarakat dalam rangka ikut serta dalam pembiayaan pengeluaran negara. Akan tetapi kondisi ideal ini tidak selalu terjadi, mengingat wajib pajak sangat sering berupaya untuk menghindari beban pajak yang dikenakan. Keadaan ini membuat dalam pemungutan pajak dengan menerapkan ketentuan hukum (*law enforcement*) sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan yang berlaku. Tujuan dari penerapan *law enforcement* adalah agar wajib pajak memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan yang ditentukan dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia.

Imam Santoso<sup>80</sup> mengatakan latar belakang besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak adalah :

“ Kuasa dari undang-undang, sepanjang Undang-undang mengamanatkan demikian, maka Keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut adalah sah dan mempunyai kekuatan hukum yang kuat untuk dilaksanakan. Tapi ada pendapat berbeda mengenai penentuan tarif Pajak, menurut Dani Setiawan dalam bukunya menyatakan bahwa sebenarnya secara normatif besarnya tarif harus melalui Undang-undang, jadi apapun harus melalui Undang-undang, apabila tidak melalui undang-undang dikhawatirkan akan menimbulkan kesewenang-wenangan dalam menetapkannya.

Selanjutnya Muchtar Tumin<sup>81</sup>, mengatakan bahwa :

“ Hirarki Undang-undang itu sendiri, bahwa keputusan Direktur Jenderal Pajak dikeluarkan untuk menafsikan Peraturan atau Keputusan di atasnya. Jadi mengenai mengenai jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Dirjen Pajak adalah sah sebagai amanat pasal 23 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan. Hal ini supaya fleksibel, untuk menjawab perkembangan situasi dan perkembangan usaha. Sebagai contoh ada jasa-jasa yang sifatnya baru, sehingga memerlukan kecepatan dan tanggapan dari pemerintah atau dalam hal ini DJP untuk segera menetapkan dan menggalinya”.

Jadi keputusan Dirjen Pajak tersebut secara sah sebagai pelaksanaan Undang-Undang. Namun tidak boleh bertentangan dengan asas *simplicity*, fleksibilitas jangan sampai menimbulkan kompleksitas. Keputusan itu tentu sudah memerlukan *research* yang mendalam dengan stakeholdernya. Dalam hal ini ahli-ahli, notaris, dan asosiasi. Penghasilan netonya sendiri baru terutang akhir tahun. Jadi perkiraan-perkiraan ini sifatnya sementara. Selama tidak ada yang komplain, Wajib Pajak dianggap menerima. Selama penentuan perkiraan penghasilan netto ini masih sesuai dengan perkembangan jaman, ya masih dipertahankan. Sebaliknya bila sudah tidak sesuai ini ya segera diubah dan diganti.

---

<sup>80</sup> Hasil wawancara dengan Konsultan Pajak, Iman Santoso, tanggal 2 Mei 2008, pk. 14.00-15.00 WIB, di Kantor Konsultan Pajak Ernst & Young, Gedung BEJ, Jakarta. 2008

<sup>81</sup> Hasil wawancara dengan Pengamat Perpajakan, Muchtar Tumin, tanggal 2 Mei 2008 pk. 11.00-12.00 WIB di Plaza IS, Jakarta

Ady Muliawan<sup>82</sup> mewakili Indoness sebagai wajib pajak mengemukakan :

“ Penentuan perkiraan penghasilan neto PPh Pasal 23 atas jasa lain yang sekarang berlaku sekarang ini estimasi perkiraan netonya lebih rendah dibandingkan dengan peraturan sebelumnya. Jadi untuk Per-70 ini sudah mengakomodai kepentingan Wajib Pajak. Berdasarkan pengalaman dengan adanya penentuan PPh pasal 23 jasa lain ini Penghitungan PPh terutang akhir tahun masih Kurang Bayar. Namun untuk beberapa kasus tertentu menjadi lebih Bayar. Lebih Bayar ini lebih karena adanya pemotongan PPh pasal 23 atas pasif income yang diterimanya, seperti penerimaan bunga, dividen dan *royalty* yang diterima dalam jumlah besar dari Wajib Pajak tersebut. Disamping itu lebih Bayar mungkin karena adanya *cost* yang besar yang dibayarkan atas pembayaran yang bersifat insidental yang menyebabkan *cost* menjadi besar, sehingga laba menjadi lebih kecil. Jadi dari segi keadilan secara konsep bagi pihak yang dipotong, pajak yang dipotong dapat dikreditkan kemudian di akhir tahun. Namun dari segi pemotong, ketidakadilan ini bisa timbul dalam hal jika pemotong dilakukan pemeriksaan”.

Sebagai asumsi lain PT A. adalah pihak pemotong , pada tahun 2008 PT. A diperiksa All Taxes atas kewajiban perpajakannya selama tahun 2007. , kemudian PT A. dikenakan ketentuan pajak PPh Pasal 23 karena tidak memotong PPh Pasal 23 atas jasa perantara. PT A dikenakan sanksi berupa Surat Tagihan Pajak dan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh Pasal 23 tahun 2007, karena tidak memotong PPh pasal 23 atas jasa perantara tersebut. Ini menjadi tidak adil karena di sisi PT B sebagai pihak yang dipotong telah melakukan kewajiban perpajakan tahun 2007 secara final di akhir tahun, jadi PT B telah melaporkan penghasilan jasa perantara yang diterimanya dan membayar pajak penghasilan secara final di akhir tahun atas penghasilan jasa perantara yang diterima atau diperolehnya. Jadi seharusnya PT A hanya dikenakan sanksi Surat Tagihan Pajaknya saja. Jadi pokoknya tidak harus ditagih lagi, karena sudah dibayar dan dilaporkan oleh PT. B. Jadi bila terjadi pemeriksaan akan terjadi ketidakadilan. Jadi akan menjadi adil bila sanksi hanya Surat Tagihan Pajak saja, bukan patas pokoknya. Karena atas pokoknya telah dilaporkan dan dibayarkan pajaknya oleh PT B. Jadi jika dilihat dari keadilannya terjadi pemotongan atas objek.

---

<sup>82</sup> Hasil wawancara dengan Wajib Pajak, Ady Muliawan (Indoness), tanggal 22 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di Graha Sucofindo, Jakarta

Wajib Pajak pada hakekatnya tidak keberatan atas penentuan PPh Pasal 23 atas jasa lain, namun ada beberapa masukan yang ingin disampaikan Wajib Pajak :

- a. Adanya ketidakpastian, yaitu ada beberapa butir jenis jasa lain yang sifatnya multi interpretatif, artinya satu jenis jasa bisa menjadi bias diinterpretasikan menjadi berbagai jenis jasa. Jadi seharusnya ada batasan-batasan yang jelas terhadap jenis jasa yang ditetapkan. Artinya Positif listnya harus jelas.
- b. Mekanisme permohonan Surat Keterangan Bebas agar dipermudah, bila seandainya diperkirakan wajib Pajak menjadi Lebih Bayar di akhir tahun.
- c. Dasar Penentuan Pajak yang digunakan sebagai Dasar penentuan jenis jasa lain dan penentuan perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut harus jelas. Jangan sampai yang seharusnya dikenakan menjadi tidak dikenakan, atau seharusnya tidak dikenakan menjadi dikenakan. Seperti contoh, jasa Notaris dan pengacara seharusnya dikenakan. Tetapi mengapa berdasarkan Peraturan baru ini justru menjadi tidak dikenakan.

Dari hasil wawancara tampak bahwa PPh pasal 23 menganut sistem riil, dimana Sistem nyata (riil), yaitu pengenaan pajak berdasarkan pada penghasilan yang sungguh-sungguh diperoleh dalam setiap tahun pajak, berapa besarnya penghasilan yang dimaksud dapat diketahui pada akhir tahun takwim/tahun buku. Oleh karena itu, pengenaan pajak dengan sistem nyata merupakan suatu penghasilan dalam satu tahun pajak kemudian baru dikenakan pajak penghasilan setelah berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan.

Ning Rahayu<sup>83</sup> menjelaskan bahwa

“ Sistem pemotongan dan penyeteroran PPh pasal 23 beserta ketetapan pajak maupun STP-nya yang berlaku sekarang ini lebih tepat pada *passive income*, yaitu bunga, *dividend* dan *royalty*. Jasa adalah *Aktive income*, jadi akan timbul kendala dalam pelaksanaannya. Karena di negara lain Pemotongan PPh

---

<sup>83</sup> Hasil Wawancara dengan Dosen/Pengajar Perpajakan FISIP UI, Ning Rahayu, tanggal 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di kampus UI, Depok.

Pasal 23 lebih pada *passive income*. Mengutip pendapat Victor Thuronyi, pemotongan PPh Pasal 23 lebih pada *passive income*.

Lebih dari itu Ning Rahayu<sup>84</sup> memberi saran bahwa :

“Untuk pemotongan PPh pasal 23 ke depan , untuk aktif income atas jasa lain dikurangi. Jadi lebih ditekankan kepada pemotongan PPh Pasal 23 atas pasif income, seperti bunga, dividen dan royalty. Atau bila tetap mempertahankan pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain, maka mekanisme permohonan Surat Keterangan Bebas PPh Pasal 23 agar dipermudah dan diefektifkan. Selama ini SKB PPh Pasal 23 hanyalah kebijakan di atas kertas, selama ini permohonan bebas PPh Pasal 23 adalah susah, karena di anggap akan mengganggu *cashflow* penerimaan pajak dalam tahun berjalan, apalagi bila yang minta SKB adalah perusahaan yang notabene perusahaan dengan penyumbang pajak terbesar.

Adanya upaya wajib pajak untuk menghindari wajib pajak dan keengganan untuk membayar pajak telah menyebabkan kerugian bagi negara karena pajak yang merupakan sumber penerimaan sangat penting negara tidak segera masuk ke kas negara, padahal kebutuhan negara untuk membiayai kegiatan pemerintahan umum dan pembangunan terus meningkat dari waktu ke waktu. Lebih lanjut dikatakan tatkala menjadi *Withholder*, Wajib Pajak mempunyai tugas untuk memotong pajaknya. Ketika ada kewajiban pemotongannya WP harus melaksanakan kewajiban tersebut. Itulah konsekuensi dari kewajiban untuk melaksanakan hukum, yaitu melaksanakan Undang-undang dan peraturan pelaksanaan lainnya. Ketika lalai ia harus dihukum atau dikenakan sanksi dalam hal ini STP atau ketetapan pajak yang harus dipikul withholder. Bisa juga dikenakan ke pasal 38 dan pasal 39, bila terjadi kealpaan dan tau kesengajaan. Jadi penerbitan STP dan Ketetapan pajak tersebut sebenarnya merupakan kompromi fiskal, atau merupakan jalan tengah antara fiskus dengan Wajib Pajak.

Adapun ketentuan mengenai saat terhutang, penyetoran dan pelaporannya meliputi sebagai berikut:

1. Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 terhutang pada akhir bulan dilakukannya pembayaran atau pada akhir bulan terhutangnya

---

<sup>84</sup> Hasil Wawancara dengan Dosen/Pengajar Perpajakan FISIP UI, Ning Rahayu, tanggal 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00 WIB di kampus UI, Depok.

penghasilan yang bersangkutan. Pengertian saat terhutangnya penghasilan yang bersangkutan adalah saat pembebanan sebagai biaya oleh pemotong pajak sesuai dengan metode pembukuan yang dianutnya.

2. Pajak Penghasilan Pasal 23 harus disetor oleh pemotong pajak selambat-lambatnya tanggal 10 takwin berikutnya setelah bulan saat terhutangnya pajak.
3. Pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 diwajibkan menyampaikan Surat Pemberitahuan Masa selambat-lambatnya dua puluh hari setelah Masa Pajak berakhir.
4. Pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23 harus memberikan tanda bukti pemotongan kepada orang pribadi atau badan yang dibebani membayar Pajak Penghasilan yang dipotong.

Sesuai peraturan, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak apabila Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar. Apabila Wajib Pajak ternyata kurang atau tidak membayar angsuran PPh pasal 23 sesuai yang telah ditetapkan tahun sebelumnya, maka Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa bunga 2% sebulan. Ketentuan seperti itu tertuang dalam Pasal 9 ayat (2a) UU KUP yang berbunyi:

Apabila pembayaran atau penyetoran pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), atau ayat (2) dilakukan setelah tanggal jatuh tempo pembayaran atau penyetoran pajak, dikenakan sanksi administrasi berupa bunga 2% (dua persen) sebulan yang dihitung dari jatuh tempo pembayaran sampai dengan tanggal pembayaran, dan bagian bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan.

Sanksi lain diberikan apabila Wajib Pajak tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan pada waktunya. Dalam Pasal 7 ayat (1) UU KUP disebutkan bahwa apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu yang ditentukan dikenakan sanksi administrasi berupa denda sebesar Rp 50.000,00 (lima puluh ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Masa dan sebesar Rp 100.000,00 (seratus ribu rupiah) untuk Surat Pemberitahuan Tahunan.

Akibat dari peraturan tersebut, berarti Wajib Pajak dirugikan dua kali, yaitu dalam hal pembayaran PPh pasal 23 yang seharusnya kewajibannya belum terutang ditambah sanksi yang harus dibayar atas sesuatu yang belum menjadi kewajibannya. Bagaimana jika ternyata pada akhir tahun Wajib Pajak mengalami kerugian? Tentu *cash flow*-nya akan sangat terganggu karena sebagian digunakan untuk membayar PPh pasal 23 yang seharusnya belum tentu terutang.

Dari sisi substansi, PPh pasal 23 berupa angsuran pajak dalam tahun berjalan kurang adil karena memang belum ada pajak yang terutang. Besarnya pajak yang terutang baru dapat diketahui jika Wajib Pajak telah membuat laporan perhitungan Rugi Laba dimana Wajib Pajak tersebut memperoleh laba yang dapat dikenakan pajak.

Pengenaan sanksi berupa bunga 2% perbulan juga tidak adil karena tidak ada ketentuan yang memberikan *reward* bagi Wajib Pajak yang telah membayar terlebih dulu PPh pasal 23 ini. Dalam hal setelah berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan, ternyata Wajib Pajak mengalami kerugian, maka jumlah yang diterima Wajib Pajak sebagai akibat pembayaran dimuka tersebut tidak memperoleh kompensasi bunga sama sekali. Imbalan bunga sebesar 2% sebulan hanya diberikan jika SKPLB terlambat diterbitkan.

Tidak fairnya penerapan PPh pasal 23 tersebut juga dapat dilihat dari tidak diberikannya *reward* bagi Wajib Pajak yang bersedia membayar di muka PPh pasal 23 sekaligus untuk beberapa bulan atau setahun penuh. Tentu ada alasan mengapa Wajib Pajak bersedia membayar dimuka misalnya karena alasan kepraktisan serta tidak mau repot-repot untuk mengangsur dan melapor tiap bulan.

Jika ditinjau dari hukum publik, kaidah-kaidah hukum dalam pasal-pasal peraturan perpajakan mempunyai hubungan yang erat, sehingga merupakan suatu sistem yang sistematis. Seperti telah diungkapkan sebelumnya bahwa menurut R. Santoso Brotodihardjo, terdapat 3 (tiga) stelsel sistem memungut Pajak Penghasilan, yaitu sitem nyata (riil), sistem fiktif, dan sistem campuran, dimana ketiganya akan berkaitan dengan kaidah-kaidah hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan perpajakan mengenai Pajak Penghasilan

dalam tahun berjalan. Prinsip peraturan perundang-undangan yang mengatur Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan secara ringkas dapat disimpulkan bahwa cara menghitungnya berdasarkan pajak penghasilan yang terutang menurut Surat Pemberitahuan Tahunan tahun pajak yang lalu.

Apabila ketiga sistem memungut pajak penghasilan dikaitkan dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur kaidah-kaidah hukum yang berkaitan dengan Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan, maka stelsel memungut pajak yang diterapkan cenderung menggunakan sistem campuran. Sistem seperti ini pernah diberlakukan pada masa kolonial pada tahun 1932-1944 (*Inkombelasting*), dan dipastikan bertentangan dengan *self assessment system*, karena sejak awal tahun Wajib Pajak telah ditetapkan pajak (uang muka) secara fiktif (Pasal 23 UU No. 17 Tahun 2000), bahkan jika tidak atau kurang dibayar Dirjen Pajak dapat menerbitkan ketetapan dalam bentuk STP (Pasal 14 ayat (1) huruf a UU No.16 Tahun 2000), dan STP tersebut tentunya secara material/substansial juga fiktif.

Dengan demikian, secara materiil/substansial ketetapan dalam bentuk STP bertentangan dengan asas-asas hukum administrasi negara (hukum pajak), seperti pengaturan kaidah-kaidah hukum yang terkandung dalam pasal 23 UU PPh Tahun 2000 dan pasal 14 ayat (1) huruf a UU KUP secara substansial tentunya bertentangan dengan rasa keadilan. Hal itu sekaligus memberikan bukti bahwa perubahan peraturan perundang-undangan perpajakan (*tax reform*) ternyata belum secara menyeluruh dilakukan. Menurut Finnis yang dikutip oleh Kamelus, peraturan perpajakan yang seperti itu dapat digolongkan sebagai *unjust law*.

Pasal-pasal yang mengatur permasalahan Pajak Penghasilan dalam tahun berjalan sampai dengan diterbitkannya STP oleh Dirjen Pajak lebih cenderung bersifat mengatur kepastian hukum bagi kepentingan kemanfaatan pemerintah, dan cenderung tidak bertujuan untuk mewujudkan keadilan atau kemanfaatan antara Wajib Pajak dengan pemerintah secara seimbang. Melainkan semata-mata hanya untuk kepastian hukum dengan cara melanggar asas-asas hukum administrasi negara (hukum pajak) dan dengan demikian tidak mencapai salah satu tujuan hukum, yaitu keadilan.



Adapun alasannya tidak memenuhi tujuan keadilan, karena pada awal tahun WP telah diwajibkan membayar Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan. Secara teoretis, Pajak Penghasilan Dalam Tahun Berjalan seharusnya diberlakukan secara riil, bukan fiktif, bahkan Dirjen Pajak dapat menerbitkan ketetapan STP, jika ketetapan STP yang nota bene belum merupakan pajak (uang muka) adalah bentuk keputusan yang tidak rasional dan pasti tidak adil.

Padaahal, seharusnya WP baru akan Terhutang Pajak Penghasilan pada akhir tahun Takwim/tahun buku, itupun dengan cara menghitung sendiri (asas *self assessment system*), bukan karena diterbitkannya STP (ketetapan). Dengan asumsi menurut peraturan perundang-undangan harus dianggap benar sepanjang tidak ada pemeriksaan dari pihak Dirjen Pajak, berarti kaidah-kaidah hukum yang mengatur Pajak Penghasilan Tahun Berjalan sampai dengan diterbitkannya STP secara materiil/ substansional bertentangan dengan asas-asas hukum administrasi negara (hukum pajak), dengan demikian rumusan kaidah-kaidah peraturan perundang-undangan perpajakan (yuridis normatif) terbukti telah mengatur secara sewenang-wenang.

Namun, dapat dipahami tidak selalu bahwa tujuan hukum adalah sekaligus keadilan, kemanfaatan dan kepastian hukum, karena kenyataannya bahwa keadilan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan diabaikan, bila dibandingkan dengan kemanfaatan dan kepastian hukum. Gustav Radbruch mengajarkan harus menggunakan asas prioritas, yaitu prioritas pertama adalah keadilan, baru kemanfaatan dan terakhir kepastian hukum.. Maksudnya, dari ketiga tujuan hukum tersebut, dalam bidang perpajakan prioritasnya disesuaikan dengan tujuan hukum dalam bidang perpajakan yang prioritasnya disesuaikan dengan tujuan pemerintah melalui peraturan perundang-undangan perpajakan, misalnya pada segi kemanfaatan, kepastian hukum, dan terakhir baru keadilan.

Menurut Mansury, yang lebih penting dari suatu sistem adalah kepastian jika dibandingkan dengan keadilan. Kalau kepastian tersebut dihubungkan dengan 4 (empat) pertanyaan dan bersifat kumulatif, maka pertanyaan tersebut adalah:

1. Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak.

2. Harus pasti, apa yang menjadi dasar dikenakannya pajak.
3. Harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak.
4. Harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terhutang tersebut harus dibayar.

Apabila dari pertanyaan tersebut dianalisis dalam hubungannya dengan STP PPh pasal 23, dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Dari pertanyaan nomor 1, dapat dijelaskan siapa-siapa yang harus dikenakan pajak (dalam hal ini PPh pasal 23) yaitu Subjek Pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan.
2. Dari pertanyaan nomor 2, apa yang menjadi dasar dikenakannya pajak (PPh pasal 23) menjadi tidak pasti karena dasar dikenakannya adalah perkiraan penghasilan neto (sistem fiktif) serta sifat dari PPh pasal 23 itu sendiri adalah angsuran dalam tahun berjalan agar Wajib Pajak tidak mengalami keberatan dalam membayar kewajiban perpajakannya pada akhir tahun pajak yang bersangkutan. Jadi sebetulnya Wajib Pajak belum mempunyai *final liability*. Apabila dasar dikenakannya pajak tidak pasti apalagi jika atas tidak atau kurang dibayarnya PPh pasal 23 tersebut dikenakan sanksi administrasi yang dituangkan dalam STP akan menjadi tidak pasti juga.
3. Dari pertanyaan nomor 3, berapa jumlah yang harus dibayar sudah pasti yaitu sebesar perkiraan penghasilan neto dari jasa yang diberikan.
4. Dari pertanyaan nomor 4, bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar sudah pasti yaitu dengan menggunakan Surat Setoran Pajak dan disetorkan ke Bank atau Kantor Pos dan Giro dengan menuliskan nomor STP yang bersangkutan (dalam hal pembayaran sanksi).

Dari analisa tersebut di atas, dapat dijelaskan bahwa atas penerbitan STP PPh pasal 23 tidak memenuhi asas kepastian karena tidak pasti apa yang

menjadi dasar dikenakannya PPh pasal 23. Apabila dikaji lebih dalam, memang pengenaan STP PPh Pasal 23 kurang tepat, mengingat dasar pengenaan PPh Pasal 23 bersifat fiktif, meskipun tidak sepenuhnya. Namun, para ahli di bidang perpajakan menilai bahwa cara seperti itu dirasa sudah tepat, mengingat kompleksitas permasalahannya. Di sisi lain, pemerintah juga menyediakan jalur hukum apabila keputusan dirasakan memberatkan. Hal ini seperti dikemukakan oleh Muchtar Tumin<sup>85</sup> sebagai berikut berikut:

” Tatkala menjadi Withholder , Wajib Pajak mempunyai tugas untuk memotong pajaknya. Ketika ada kewajiban pemotongannya ia harus melaksanakan kewajiban tersebut. Itulah konsekuensi dari kewajiban untuk melaksanakan hukum , yaitu melaksanakan Undang-undang dan peraturan pelaksanaan lainnya. Ketika lalai ia harus dihukum atau dikenakan sanksi dalam hal ini STP atau ketetapan pajak yang harus dipikul withholder. ”

Dengan mencermati pandangan tersebut dapat dikatakan bahwa pemberian sanksi kepada WP atas keterlambatan atau kurang bayar PPh Pasal 23 sudah tepat. Hal ini apabila ditinjau dari logika hukum bahwa siapa yang melanggar peraturan sebagai konsekuensinya akan dikenai sanksi sesuai peraturan yang berlaku.

Namun kembali lagi pada substansinya, yaitu dasar pengenaan sanksinya, dapat dikatakan belum tepat. Menurut teori bahwa *final liability* terjadi pada akhir tahun, maka seharusnya pada saat *current payment* belum ada kewajiban yang final, sehingga kurang tepat jika di-STP. Namun karena kondisi yang berlaku sangat kompleks, terutama fungsi *budgetair* dan *self assessment* yang belum sepenuhnya berjalan, maka STP dilakukan.

Mengingat kondisi budaya masyarakat Indonesia yang kurang sadar akan pentingnya membayar pajak sehingga mengharuskan setiap peraturan harus disertai sanksi bagi yang melanggarnya, maka penerbitan STP dapat diterima, namun jika suatu saat nanti kondisi budaya masyarakat sudah berubah menjadi lebih sadar, maka penerbitan STP atas kekurangan pembayaran PPh pasal 23 harus ditiadakan.

---

<sup>85</sup> Hasil wawancara dengan Pengamat Perpajakan, Muchtar Tumin, tanggal 30 April 2008 pk. 11.00-12.00 WIB di Plaza IS, Jakarta

## BAB V

### SIMPULAN DAN SARAN

#### A. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, maka simpulan penelitian ini adalah :

1. Penentuan perkiraan penghasilan neto dan Jenis Jasa lain selalu berubah , sesuai dengan perkembangan dunia usaha. Perubahan ini menganut positif list. Sedangkan latar belakang dilaksanakannya pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain adalah untuk mempercepat penerimaan pajak dalam tahun berjalan dan lebih terjamin disamping penerimaan pajak melalui *self assessment system*, disamping itu untuk menjanging Wajib Pajak yang enggan menyetor dan melaporkan pajaknya dalam tahun berjalan.
2. Penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain yang berlaku sekarang ini belum sepenuhnya mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, karena perkiraan penghasilan netto ini disusun dengan kondisi normal Wajib Pajak, tidak memperkirakan bila ada kerugian. Jadi karena sifatnya perkiraan belum sepenuhnya memenuhi asas keadilan baik keadilan horizontal, karena belum mencerminkan ukuran keseluruhan kemampuan membayar (*The globality to pay*), maupun keadilan vertikal, karena adanya perbedaan tarif (*Unequal treatment to the enequal*)
3. Penentuan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain serta penerapan sanksinya yang berlaku sekarang ini telah memenuhi asas kepastian hukum, yaitu hirarki Undang-undang itu sendiri, bahwa keputusan Direktur jenderal Pajak dikeluarkan untuk menafsikan Peraturan atau Keputusan di atasnya. Jadi mengenai mengenai jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Dirjen Pajak adalah sah sebagai amanat pasal 23 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan. Hal ini supaya fleksibel, untuk menjawab perkembangan situasi dan perkembangan usaha. Tujuan dari penerapan *law enforcement* adalah agar wajib pajak

memenuhi kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan yang ditentukan dalam Undang-Undang Perpajakan Indonesia. Namun dalam beberapa hal terdapat penerapan sanksi yang belum sepenuhnya memenuhi azas keadilan.

## B. Saran

Berdasarkan kesimpulan di atas, maka saran-saran sehubungan penelitian tersebut adalah sebagai berikut:

1. Sebenarnya secara normatif besarnya tarif harus melalui Undang-undang, jadi apapun harus melalui Undang-undang, apabila tidak melalui undang-undang dikhawatirkan akan menimbulkan kesewenang-wenangan. Penetapan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan adalah ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Agar tidak menimbulkan kesewenang-wenangan dalam menetapkannya, maka penetapan tersebut harus menggunakan database yang akurat. Data base tersebut misalnya dapat diambil dari data hasil audit, maupun data hasil keputusan keberatan dan banding, yang dapat dijadikan banchmark dalam menentukan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain yang menjadi objek PPh Pasal 23. Kemudian sebelum ditetapkan sebagai keputusan / peraturan harus dihearing dulu kepada asosiasi-asosiasi ataupun kepada Wajib Pajak, agar tidak terjadi Keberatan dari Wajib Pajak dalam pelaksanaannya.
2. *Sistem Withholding tax* tetap dipertahankan untuk melengkapi sistem *self assessment* dalam penghitungan pajak. Karena Sstem Self Assessment dipandang berat dan diragukan banyak pihak pelaksanaannya. Dasarnya, tingkat kesadaran masyarakat demikian juga tingkat pendapatan masyarakat yang masih rendah. Disamping itu DJP juga tetap menerapkan sistem *official assessment* . Pada akhirnya, sistem ini merupakan satu kesatuan yang saling melengkapi (*complementary*) dan menyempurnakan (*completely*) dalam perhitungan akhir pajak terutang. Melalui withholding system, selain merupakan keikutsertaan wajib pajak

dalam proses dan administrasi perpajakan, juga sebagai bentuk kepercayaan. Dengan sistem ini, wajib pajak bertindak dan berperan sebagai pemotong dan pemungut pajak atas setiap pembayaran yang dilakukan kepada pihak lain. Kemudian untuk kedepannya sedikit demi sedikit pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain dikurangi, jadi selanjutnya akan lebih menekankan pada pemotongan PPh Pasal 23 atas passive income seperti bunga, dividen dan Royalty.

3. Karena sifatnya perkiraan, tentu tidak mencerminkan asas keadilan. Semakin besar penghasilan, maka semakin besar pula pajak yang ditanggungnya, semakin kecil penghasilan, maka jumlah pajak tentu semakin kecil atau bahkan tidak dikenakan pajak karena ada batas minimum pengenaan pajak. Agar pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain dapat memenuhi asas keadilan, maka sebaiknya Permohonan Restitusi untuk WP-WP patuh agar dipercepat dan dipermudah, demikian pula Permohonan Wajib Pajak untuk minta Surat Keterangan Bebas. Sedangkan penerapan sanksi administrasi tetap diterapkan dalam rangka menerapkan ketentuan hukum (*law enforcement*) sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan yang berlaku, karena kondisi yang berlaku sangat kompleks, terutama fungsi *budgetair* dan *self assessment* yang belum sepenuhnya berjalan. Agar terjadi keseimbangan kedepannya agar diberikan reward kepada Withholding agent sebagai pemotong pajak yang telah patuh dan menngcollect pajak dalam tahun berjalan. Karena sebagai pemotong tentunya telah mengeluarkan cost dalam menghitung, menyetor, menyetorkan dan melaporkan Pajak yang telah dipotongnya. Kemudian dalam penerbitan surat ketapan pajak PPh Pasal 23 agar terjadi keseimbangan dapat dilakukan pemeriksaan secara bersamaan antara pemotong dan pihak yang dipotong, sehingga bila ternyata terjadi suatu objek PPh Pasal 23 tidak dipotong oleh pemotong, tetapi benar-benar telah dilaporkan oleh pihak yang dipotong, maka pemotong hanya dikenakan sanksi bunganya saja bukan atas pokoknya.

## DAFTAR PUSTAKA

### BUKU-BUKU :

- Brotodihardjo, R. Santoso, 1995, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, PT Eresco, Bandung
- Burns, Lee and Richard Krever, 1998. Taxation of Income from Business and Investment, International Monetary Fund, Washington DC
- Denzin, Noeman K and Yvonna S. Lincoln, Handbook of Qualitative Research, second edition
- Dunn, N. William, 2000, Pengantar Analisis Kebijakan Public, Yogyakarta: Gajah Mada University Press
- Dye, Thomas R. 1981, Understanding Public Policy, Englewood Chief, New Jersey : Prentice-Hall Inc.
- Edwards III, George C. and I. Sharkansky, 1978, The Policy Predicament, San Francisco: Freeman and Co.
- Fredericson, H.G. 1997. The Spirit of Public Administration. San Francisco: Joosey-Bass Publisher.
- Gunadi, 1997, Akuntansi Pajak, Grasindo, Jakarta
- \_\_\_\_\_, 1999, Pajak Internasional, Lembaga Penerbit FE UI, Edisi Revisi, Jakarta
- \_\_\_\_\_, 2002. Ketentuan Dasar Pajak Penghasilan, Salemba Empat, Jakarta.
- \_\_\_\_\_, 2001. Ketentuan Dasar Pajak Penghasilan berdasarkan atas Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan Sebagaimana Diubah Terakhir dengan Undang –undang Nomor 17 tahun 2000, Salemba Empat. Jakarta.
- Holmes, Kevin. 2000. The Concept of income A multi disciplinary analysis, Netherlands
- International Tax Glossary, 1996, International Bureau of Fiscal Documentation, International Tax Glossary, Third Edition Completely Revised, IBFD Publications, Amsterdam.
- Islamy, M. Irfan, (2000), Prinsip-prinsip Perumusan Kebijaksanaan Negara, Jakarta: Bumi Aksara.

- Jones, Charles O, (1997), Pengantar Kebijakan Publik (Public Policy), penerjemah Ricky Istamto, Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada.
- Kerlinger, Fred N. 2004. Asas-asas Penelitian Behavioral, Yogyakarta:Universitas Gadjahmada
- King, John R. 1995. The Concept of Income, Tax Policy Handbook, Washington, D.C,
- Lyons, Susan M, 1992. International Tax Glossary, IBFD Publications BV, Amsterdam
- Mansury, R., 2002. Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, Jakarta
- \_\_\_\_\_. 2000. Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan , Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan
- \_\_\_\_\_. 1999. Perhitungan dan Pemotongan Pajak Atas Penghasilan dari Pekerjaan, YP4, Jakarta
- Mardiasmo, 2002, Perpajakan, Andi, Edisi Revisi, Yogyakarta
- Musgrave, Richard A. and Peggy B.Musgrave, 1993, Keuangan Negara, Alfonsus Sirait, dkk, Edisi Kelima, PT. Golden Aksara Pratama, Surabaya.
- \_\_\_\_\_. 1989. Public Finance in Theory and Practice, Mc. Graw Hill Inc., alih bahasa oleh Alfonsus Sirait dkk. 1993. Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek, Edisi Kelima, Erlangga.
- Nurmantu, Safri, 1994, Dasar-dasar Perpajakan, Ind-Hill Co, Jakarta
- \_\_\_\_\_. 2003. Pengantar Perpajakan, yayasan Obor Indonesia, Jakarta.
- Pechman, Joseph A. 1977, *Comprehensive Income taxation*, Washington DC, The Brooking Institution
- Irawan, Prasetya . 2006. Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial, Jakarta
- Pressman, J. L. and A.B. Wildavsky, (1974), Implementation: How Great Expectations in Washington are dashed in Oakland, Berkeley, L.A., London: University of California Press.
- Rasin T, Haula R. 2005. Perpajakan Teori dan Aplikasi, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta



Ray M. Sommersfeld, Hershel M. Anderson, and Horace R. Brock, 1983. An Introduction to taxation, (New York: Harcourt Brace Jovanovic, Inc.),

Goode, Richard.1976, *The Individual Income Tax*, The Brookings Institution, Washington. D.C

Salusu, J. .2000. Pengambilan Keputusan Strategik Untuk Organisasi Publik & Organisasi Non Profit. Jakarta: PT. Gramedia Sarana Indonesia.

Santoso, Priyo Budi, (1988), Birokrasi Pemerintah Orde Baru, Grafindo Persada, Jakarta.

Simon James, Christopher Nobes, 1996. The Economics of Taxation, Principles, policy and Practise, Prentice Hall. Great Britain

Simons, Henry C. 1980. *Personal Income Taxation*, The University of Chicago, Chicago

Surakhmad, Winarno.1998. Pengantar Penelitian Ilmiah, Dasar Metode Tehnik, Bandung

Thoha, Miftah, 1999, Dimensi-dimensi Prima Ilmu administrasi Negara, Jakarta: PT. Raja Grafindo.

Wahab, Solichin Abdul, 1997, Analisis Kebijakan Dari Formulasi Ke Implementasi Kebijakan Negara. Jakarta: Bumi Aksara.

Winardi, J. (1990), Perilaku Organisasi, Bandung: Tarsito.

Yudkin, Leon, 1971, A Legal Stucture for Effective Income Tax Administration , International Tax Program Harvard Law School, Cambridge

Zain, Mohammad, 2005, Manajemen Perpajakan, Salemba Empat, Cetakan kedua, Jakarta

#### **SUMBER LAINNYA :**

Direktorat Jenderal Pajak, 2000, *Visi, Misi, dan Strategi Direktorat Jenderal Pajak*, Direktorat Jenderal Pajak, Jakarta

**PERATURAN :**

Republik Indonesia. Undang-undang Dasar 1945

\_\_\_\_\_, 2000, Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Pusat Penyuluhan, Jakarta

\_\_\_\_\_, 2000, Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Pusat Penyuluhan, Jakarta

\_\_\_\_\_, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-170/PJ./2002 tanggal 16 Maret 2002 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf C Undang-undang No. 7 tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000.

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-178/PJ./2006 tanggal 26 Desember 2006 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf C Undang-undang No. 7 tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000.

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-70/PJ./2007 tanggal 9 April 2007 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) Huruf C Undang-undang No. 7 tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang No. 17 Tahun 2000.

**PEDOMAN WAWANCARA PENYUSUNAN TESIS  
DENGAN DIREKTUR PERATURAN PERPAJAKAN II  
KANTOR PUSAT DIREKTORAT JENDERAL PAJAK**

**Nama Informan : Hapid Abdul Gafur, SST.**  
**Jabatan : Pegawai di Direktorat Peraturan Perpajakan II**  
**Waktu : Selasa, 10 Juni 2008 pk. 12.00-13.00**

1. Menurut Bapak , apa latar belakang dilaksanakannya sistem pemotongan pajak penghasilan pasal 23?

*Jawab : Withholding Tax adalah salah satu sistem yang dilakukan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang ada , yaitu sistem self assesment. Pemotongan PPh pasal 23 adalah salah satu sistem pemotongan dengan Withholding Tax, dimana withholding tax bertujuan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang sudah ada self Assesment, karena dirasa sistem self assesment belum sepenuhnya dilaksanakan. Jadi tujuan Pemotongan PPh Pasal 23 adalah :pada fungsi bugeter, yaitu mengefektifkan penerimaan pajak. Disamping itu untuk meningkatkan kepatuhan dan mendisiplinkan pembayar pajak.*

2. Apa latar belakang bahwa besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

*Jawab : Mengenai jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Dirjen Pajak adalah sah sebagai amanat pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang Pajak Penghasilan. Hal ini adalah demi kepraktisan saja. Agar bila ada perkembangan kegiatan dunia usaha DJP dapat mengambil keputusan dengan cepat untuk menetapkannya.*

3. Apakah dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan menghitung perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut?

*Jawab : Dasar yang digunakan adalah normatif, DJP menetapkan jenis jasa lain adalah berdasarkan pengalaman , dan perkiraan yang disusun berdasarkan norma. Untuk jenis jasa yang dikenakan adalah dengan mengakomodasi dari pendapat-pendapat dari luar DJP, termasuk asosiasi-asosiasi. DJP menetapkan jasa-jasa yang dikenakan adalah dalam rangka meningkatkan penerimaan pajak secara cepat, seiring dengan percepatan perkembangan dunia usaha.*

4. Apakah penetapan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain yang atas imbalannya dipotong PPh Pasal 23 yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, mengingat dasar

perhitungan PPh pasal 23 adalah dengan menggunakan perkiraan penghasilan netto ?

*Jawab : Perkiraan penghasilan neto disusun bila keadaan normal, artinya disusun dengan tidak memperkirakan bila tidak ada kerugian. Bila Wajib Pajak merasa keberatan untuk dipotong, WP dapat mengajukan permohonan SKB PPh Pasal 23, mekanismenya telah diatur untuk memenuhi hak Wajib Pajak*

5. Apakah STP dan ketetapan pajak yang diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak atau kurang dalam memotong dan melaporkan PPh pasal 23 telah sesuai dengan konsep *final liability* ?

*Jawab : Wajib Pajak sebagai pemotong pajak mempunyai tugas untuk memotong pajak , termasuk PPh Pasal 23. Ketika ada kewajiban pemotongannya ia harus melaksanakan kewajiban tersebut, yaitu kewajiban untuk melaksanakan Undang-undang dan peraturan pelaksanaannya. Ketika lalai ia harus dihukum atau dikenakan sanksi dalam hal ini STP atau ketetapan pajak yang harus dipikul withholder. Untuk itu sanksi diterapkan dalam rangka menerapkan ketentuan hukum (law enforcement) sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang perpajakan yang berlaku Jadi bisa juga dikenakan ke pasal 38 dan pasal 39, bila terjadi kealpaan dan tau kesengajaan. Jadi penerbitan STP dan Ketetapan pajak tersebut sebenarnya merupakan kompromi fiskal, atau merupakan jalan tengah antara fiskus dengan Wajib Pajak*

## HASIL WAWANCARA PENYUSUNAN TESIS DENGAN PRAKTISI/PENGAMAT PERPAJAKAN

**Nama Informan** : Dr. Muchtar Tumin, SK, MSc.  
**Jabatan** : Ketua IKPI  
**Waktu** : Rabu, 30 April 2008 pk. 11.00-12.00

1. Menurut Bapak, apa latar belakang dilaksanakannya sistem pemotongan pajak penghasilan pasal 23?

*Jawab : Withholding Tax adalah salah satu sistem yang dilakukan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang ada, yaitu sistem self assesment. Pemotongan PPh pasal 23 adalah salah satu sistem pemotongan dengan Withholding Tax, dimana withholding tax bertujuan untuk melengkapi sistem pemungutan pajak yang sudah ada self Assesment.*

2. Apa latar belakang bahwa besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak?

*Jawab : Hirarki Undang-undang itu sendiri, bahwa keputusan Direktur Jenderal Pajak dikeluarkan untuk menafsikan Peraturan atau Keputusan di atasnya. Jadi mengenai mengenai jasa lain ditetapkan dengan Keputusan Dirjen Pajak adalah sah sebagai amanat pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang Pajak Penghasilan.*

*Hal ini supaya fleksibel, untuk menjawab perkembangan situasi dan perkembangan usaha. Sebagai contoh ada jasa-jasa yang sifatnya baru, sehingga memerlukan kecepatan dan tanggapan dari pemerintah atau dalam hal ini DJP untuk segera menetapkan dan menggalinya. Jadi keputusan Dirjen Pajak tersebut secara sah sebagai pelaksanaan Undang-Undang. Namun tidak boleh bertentangan dengan asas simplicity. Fleksibilitas jangan sampai menimbulkan kompleksitas. Keputusan itu tentu sudah memerlukan research yang mendalam dengan stakeholdernya. Dalam hal ini ahli-ahli, notaris, asosiasi. Penghasilan netonya sendiri baru terutang akhir tahun. Jadi perkiraan-perkiraan ini sifatnya sementara. Selama tidak ada yang komplain, Wajib Pajak dianggap menerima. Selama penetapan perkiraan penghasilan netto ini masih sesuai dengan perkembangan jaman, ya masih dipertahankan. Sebaliknya bila sudah tidak sesuai ini ya segera diubah dan diganti.*

3. Apakah penetapan PPh pasal 23 atas jasa lain yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya,

mengingat dasar perhitungan PPh pasal 23 atas jasa lain adalah perkiraan penghasilan neto? Disamping itu Wajib Pajak juga harus membayar PPh pasal 25? Bagaimana pendapat Bapak dari sisi Fiskus maupun Wajib Pajak ?

*Jawab : Mencerminkan keadaan Wajib Pajak yang sebenarnya adalah sesuatu yang idealis, yang kita capai adalah yang wajar atau mendekati kewajiban kewajaran dari kemampuan Wajib Pajak.*

4. Apakah Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain tersebut sudah mendekati penghitungan PPh terutang akhir tahun ?

*Jawab : Relatif, Jadi Tepat dan sesuai dengan kemampuan Wajib Pajak juga dipengaruhi oleh situasi dan efektifitas bisnis yang dilakukan Wajib Pajak tergantung Jika kondisi perusahaan baik, tentunya ia bisa manage keuntungan perusahaan semaksimal mungkin, sehingga bisa memperoleh laba yang besar, otomatis pajak terutang akhir tahun perusahaan menjadi besar. Kemungkinan menjadi Kurang Bayar. Sebaliknya bisa menjadi lebih Bayar.*

5. Apakah STP dan ketetapan pajak yang diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak atau kurang dalam memotong dan menyetorkan PPh pasal 23 -nya telah sesuai dengan konsep *final liability* ?

*Jawab : Tatkala menjadi Withholder , Wajib Pajak mempunyai tugas untuk memotong pajaknya. Ketika ada kewajiban pemotongannya ia harus melaksanakan kewajiban tersebut. Itulah konsekuensi dari kewajiban untuk melaksanakan hukum , yaitu melaksanakan Undang-undang dan peraturan pelaksanaan lainnya. Ketika lalai ia harus dihukum atau dikenakan sanksi dalam hal ini STP atau ketetapan pajak yang harus dipikul withholder.*

6. Apakah ada kemungkinan Wajib Pajak yang merasa keberatan terhadap STP dan ketetapan PPh pasal 23 yang diterbitkan mengingat Wajib Pajak baru terutang pajak pada akhir tahun ?

*Jawab : Tentunya ada, tetapi sebagai Wajib Pajak ia harus konsekuen melaksanakan Undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.*

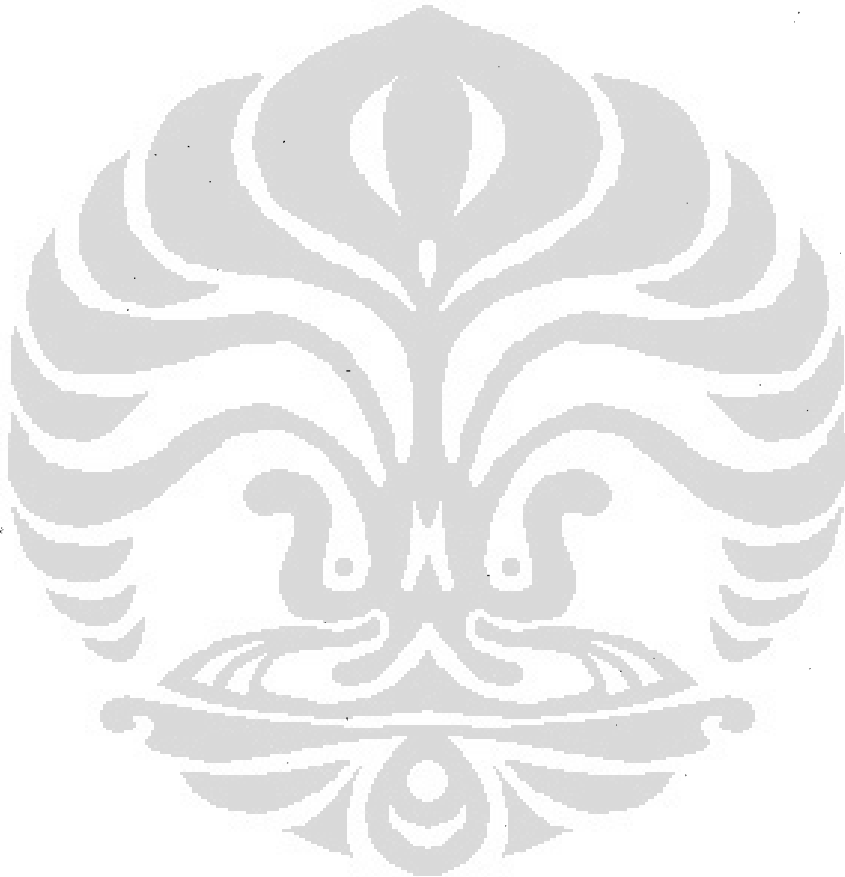
7. Apakah pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 harus dilakukan mengingat kewajiban perpajakan Wajib Pajak baru terutang pada akhir tahun ? Apakah Wajib Pajak tidak merasa terbebani cash flownya mengingat final liabilitynya pada akhir tahun ?

*Jawab : Tentunya tatkala Wajib Pajak merasa terbebani cashflownya adalah lebih tergantung pada kondisi perusahaan. Wajib Pajak harus melakukan perhitungan yang tajam terhadap kewajiban perpajakan dan kewajiban-kewajiban lainnya. Sehingga Wajib Pajak merasa*

*beruntung karena tanpa terasa ia telah mencicil angsuran Pajak, sehingga kewajiban pajak akhir tahun menjadi lebih ringan.*

8. Apakah sistem pemotongan PPh pasal 23 , beserta ketentuan maupun STP-nya yang berlaku sekarang ini telah sesuai dengan teori administrasi pajak yang ada ?

*Jawab : Sudah sesuai, untuk lebih jelasnya ada dalam teori ( Pay As You Earn).*



## PEDOMAN WAWANCARA PENYUSUNAN TESIS DENGAN AKADEMISI PERPAJAKAN

**Nama Informan** : Dra. Ning Rahayu , MSi.  
**Jabatan** : Pengajar Perpajakan FISIP UI  
**Waktu** : Senin, 12 Mei 2008 pk. 13.00-14.00

1. Menurut Ibu, apa latar belakang dilaksanakannya sistem pemotongan pajak penghasilan pasal 23?

*Jawab : Sistem Witholding Tax ini adalah merupakan pelengkap dari sistem yang ada , yaitu pelengkap dari sistem self assesment. Jadi sistem witholding tax ini untuk memasukkan ke kas negara lebih cepat dan lebih terjamin, dengan cost collection yang rendah. Lebih cepat karena dipotong pada saat penghasilan dibayarkan, cost collection yang rendah karena melalui pihak ketiga. Terjamin karena adanya pengenaan sanksi bila tidak dipotong, disetor dan dilaporkan. Sehingga dengan witholding tax ini penerimaan negara dalam tahun berjalan lebih terjamin.*

2. Apa latar belakang bahwa besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

*Jawab : Mungkin kembali kepada kewenangan undang-undang.*

3. Apakah dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan menghitung perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut?

*Jawab : Lebih kepada aktive income, berdasarkan pengalaman dan database yang ada . Paling tidak berdasarkan pengalaman atau database margin labanya atau perkiraan penghasilan netto nya adalah sekian. Data base ini didsusun berdasarkan pengalaman dan hasil pemeriksaan atau hasil research.*

4. Apakah penetapan perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain yang atas imbalannya dipotong PPh Pasal 23 yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, mengingat dasar perhitungan PPh pasal 23 adalah dengan menggunakan perkiraan penghasilan netto ?



*Jawab : Belum Tentu, karena perkiraan penghasilan netto ini disusun dengan tidak memperkirakan bila tidak ada kerugian. Artinya bila kondisi normal bila penghasilan melebihi atau sedikit di atas biaya-biaya yang dikeluarkan. Karena perkiraan ini dibuat dalam kondisi normal. Jadi penyusunan perkiraan penghasilan netto ini harus didasarkan database yang benar. Bukan berdasarkan perkiraan semata.*

5. Apakah penetapan perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain yang atas imbalannya dipotong PPh Pasal 23 PPh pasal 23 sudah memenuhi asas keadilan dalam memungut pajak? (Keadilan dari 2 sisi, Pemotong dan yang dipotong) ?

*Jawab : Belum Tentu, keadilan dapat ditinjau dari dua sisi , yaitu keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Keadilan horizontal dipenuhi bila orang atau badan yang berada pada situasi level ekonomi yang sama, penghasilan yang diperoleh samamaka akan dikenakan jumlah pajak yang sama. Keadilan vertikal memberikan perlakuan yang berbeda terhadap orang atau badan yang berada dalam keadaan ekonomi yang berbeda tingkatannya, penghasilan yang diperoleh masing-masing individu berbeda, maka akan dikenakan jumlah pajak yang berbedaberdasarkan pada tingkatan penghasilan seseorang atau suatu badan. Semakin besar penghasilan, maka semakin besar pula pajak yang ditanggungnya, semakin kecil penghasilan , maka jumlah pajak tentu semakin kecil atau bahkan tidak dikenakan pajakkarena ada batas minimum pengenaan pajak. Karena sifatnya perkiraan, hal itu tentu tidak mencerminkan asas keadilan. Sebagai contoh terhadap WP yang mempunyai pendapatan bruto sama belum tentu mempunyai penghasilan netto sama, tetapi atas kedua WP tersebut dikenakan /dipotong PPh yang sama. Hal ini tentunya tidak mencerminkan asas keadilan. Hal ini karena perkiraan penghasilan netto sifatnya perkiraan.*

6. Apakah penetapan perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain yang atas imbalannya dipotong PPh Pasal 23 PPh pasal 23 sudah mendekati PPh terutang akhir tahun?

*Jawab : Belum tentu , hal ini tidak bisa digeneralisir. Dalam kondisi tertentu bisa menyebabkan Lebih Bayar atau Kurang Bayar. Dalam keadaan normal bila penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netto menggunakan dasar dan database yang akurat , maka tentu akan mendekati PPh Terutang akhir tahun. Tetapi dalam kondisi tertentu banyak yang menyebabkan Lebih Bayar. Jadi tergantung dari dua faktor , yaitu dasar penetapan yang akurat dan kedua situasi dan kondisi perusahaan tersebut.*

7. Apakah STP dan ketetapan pajak yang diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak atau kurang dalam memotong dan melaporkan PPh pasal 23 telah sesuai dengan konsep *final liability* ?

*Jawab : Sanksi-sanksi tersebut merupakan dari konsekuensi penetapan kewajiban perpajakan withholding sistem. Jadi pihak ketiga tersebut harus melakukan kewajiban penghitungan, pemotongan, penyetoran dan pelaporan atas pajak penghasilan yang dipotong tersebut . karena bila suatu sistem tidak diikuti sanksi dikhawatirkan tidak dilaksanakan sebagaimana mestinya.*

8. Apakah STP dan ketentuan pajak PPh pasal 23 harus diterbitkan mengingat Wajib Pajak baru terutang pajak pada akhir tahun ?

*Jawab : harus diterbitkan Idem No. 7, karena disisi lain withholding agent dapat memanfaatkan atas pajak penghasilan yang dipotong tersebut. Hal ini bila ditinjau dari jangka waktu pemotongan dengan waktu pelaporan. Withholding ageng dapat memanfaatkan dana tersebut dari mulai pemotongan sampai dengan jatuh tempo penyetoran. Dimana pemotongan adalah saat pembayaran sedangkan penyetoran adalah tanggal 10 bulan berikutnya setelah bulan pemotongan.*

9. Apakah sistem pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 atas jasa lain beserta ketentuan pajak maupun STP-nya yang berlaku sekarang ini telah sesuai dengan teori administrasi pajak yang ada ?

*Jawab : Sebenarnya Withholding sistem ini lebih tepat pada pasif income, yaitu bunga, dividend an royalty. Sedangkan jasa adalah Aktiv income , karena akan timbul kendala dalam pelaksanaannya. Karena di negara lain Pemotongan PPh Pasal 23 lebih pada aktiv income. Menurut Victor Turonyi, pemotongan PPh Pasal 23 lebih pada passiv income.*

Bayar. Namun untuk beberapa kasus tertentu menjadi lebih Bayar. Lebih Bayar ini lebih karena adanya pemotongan PPh pasal 23 atas pasif income yang diterimanya, seperti penerimaan bunga, dividen dan royalty yang diterima dalam jumlah besar-besaran dari Wajib Pajak tersebut. Disamping itu lebih Bayar mungkin karena adanya cost yang besar yang dibayarkan atas pembayaran yang bersifat insidental yang menyebabkan cost menjadi besar, sehingga Laba menjadi Lebih Kecil.

Jadi dari segi keadilan secara konsep bagi pihak yang dipotong, pajak yang dipotong dapat dikreditkan kemudian di akhir tahun. Namun dari segi pemotong, ketidakadilan ini bisa timbul dalam hal jika pemotong dilakukan pemeriksaan.

Jadi jika dilihat dari keadilannya terjadi pemotongan atas objek

Wajib Pajak pada hakekatnya tidak keberatan atas penetapan PPh Pasal 23 atas jasa lain, namun ada beberapa masukan yang ingin disampaikan Wajib Pajak :

- a. Ada beberapa item jenis jasa lain yang sifatnya multi interpretatif, artinya satu jenis jasa bisa menjadi bias diinterpretasikan menjadi berbagai jenis jasa. Jadi seharusnya ada batasan-batasan yang jelas terhadap jenis jasa yang ditetapkan. Artinya Positif listnya harus jelas.
- b. Mekanisme permohonan Surat Keterangan Bebas agar dipermudah, bila seandainya diperkirakan wajib Pajak menjadi Lebih Bayar di akhir tahun.
- c. Dasar Penetapan Pajak yang digunakan sebagai Dasar penentuan jenis jasa lain dan penentuan perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut harus jelas. Jangan sampai yang seharusnya dikenakan menjadi tidak dikenakan, atau seharusnya tidak dikenakan menjadi dikenakan. Seperti contoh, jasa Notaris dan pengacara seharusnya dikenakan. Tetapi mengapa berdasarkan Peraturan baru ini justru menjadi tidak dikenakan.

## **PEDOMAN WAWANCARA PENYUSUNAN TESIS DENGAN WAJIB PAJAK**

Nama Wajib Pajak: **INDONESS**  
Nara Sumber : **Ady Muliawan**  
Waktu : **Kamis 22 Mei 2008, pk. 13.00-14.00**

1. Menurut Bapak, apakah penetapan PPh pasal 23 atas jasa lain yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, mengingat dasar perhitungan PPh pasal 23 adalah dengan menggunakan perkiraan penghasilan netto ?
2. Apakah Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain tersebut sudah mendekati penghitungan PPh terutang akhir tahun ?
3. Apakah penetapan perkiraan penghasilan netto PPh pasal 23 jasa lain sudah memenuhi asas keadilan dalam memungut pajak? (Keadilan dari 2 sisi, Pemotong dan yang dipotong) ?
4. Apakah STP dan ketentuan pajak PPh pasal 23 harus diterbitkan mengingat Wajib Pajak baru terutang pajak pada akhir tahun ?
5. Apakah pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 harus dilakukan mengingat kewajiban perpajakan Wajib Pajak baru terutang pada akhir tahun ?
6. Apakah sistem pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 beserta ketentuan pajak maupun STP-nya yang berlaku sekarang ini telah sesuai dengan teori administrasi pajak yang ada ?

**Wajib Pajak menjawab secara keseluruhan sebagai berikut :**

*Penetapan PPh Pasal 23 oleh DJP yang sekarang berlaku sekarang ini estimasi perkiraan netonya lebih rendah dibandingkan dengan peraturan sebelumnya. Jadi untuk Per-70 ini sudah mengakomodai kepentingan Wajib Pajak. Berdasarkan pengalaman dengan adanya penetapan PPh pasal 23 jasa lain ini Penghitungan PPh terutang akhir tahun masih Kurang*

**PEDOMAN WAWANCARA PENYUSUNAN TESIS  
DENGAN KONSULTAN PAJAK**

**Nama Informan : Dr. Iman Santoso, MSc.**

**Jabatan : Konsultan Pajak E & Y**

**Waktu : Jumat, 2 Mei 2008**

1. Menurut Bapak, apa latar belakang dilaksanakannya system pemotongan pajak penghasilan pasal 23?

*Jawab :*

*Pada waktu Perang Dunia II Negara – negara Eropa sangat memerlukan dana cepat untuk dana perang, untuk itu diperlakukan PAYE dan PAYG dengan sistem withholding tax, jadi Withholding tax adalah untuk mempercepat penerimaan pajak. Latar belakang lainnya adalah untuk menjaring Wajib Pajak yang enggan menyetor dan melaporkan pajaknya dalam tahun berjalan. Dengan Withholding tax setidaknya dapat ditingkatkan kepatuhannya Wajib Pajak yang enggan membayar Pajak tersebut. Jadi WH Tax ini sebenarnya merupakan pelengkap dari self assesment system.*

2. Apa latar belakang bahwa besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam pasal 23 ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.

*Jawab : Kuasa Undang-undang. Jadi sepanjang Undang-undang mengamatkan demikian, maka Keputusan Direktur Jenderal Pajak tersebut adalah sah dan mempunyai kekuatan hukum yang kuat untuk dilaksanakan. Tapi ada pendapat berbeda mengenai penentuan tarif Pajak, menurut Dani Setiawan dalam bukunya menyatakan bahwa sebenarnya secara normatif besarnya tarif harus melalui Undang-undang, jadi apapun harus melalui Undang-undang, apabila tidak melalui undang-undang dikhawatirkan akan menimbulkan kesewenang-wenangan dalam menetapkannya.*

3. Apakah dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan menghitung perkiraan penghasilan neto atas jasa lain tersebut?

*Jawab : Mengenai kebijakan ini kita tidak mengetahui secara pasti apa dasar yang digunakan dalam menetapkan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan netonya. Namun sebaiknya DJP membentuk data base dari hasil audit maupun database hasil keputusan Keberatan dan Banding. Database tersebut dapat menjadi informasi bagi*

setiap pengambilan keputusan. Artinya bisa menjadi banchmark. Salah satunya digunakan untuk menentukan perkiraan penghasilan netto dan jenis jasa lain dari berbagai jenis usaha yang akan diotong PPh Pasal 23 jasa lain. Jadi apabila setelah DJP mengeluarkan keputusan tentang penentuan jenis jasa lain dan perkiraan penghasilan neto Wajib Pajak mengajukan komplain, maka database tersebut bisa menjadi counter kepada Wajib Pajak.

4. Apakah penetapan PPh pasal 23 atas jasa lain yang berlaku sekarang ini telah mencerminkan keadaan dan kemampuan Wajib Pajak yang sesungguhnya, mengingat dasar perhitungan PPh pasal 23 adalah dengan menggunakan perkiraan penghasilan netto ?

*Jawab : Mencerminkan keadaan Wajib Pajak yang sebenarnya adalah sesuatu yang ingin diharapkan , agar dapat mencerminkan keadaan sebenarnya sebelum DJP mengeluarkan peraturan, DJP harus mengadakan hearing epada Asosiasi dan pihak-ihak terkait, disamping itu perlu adanya bank data yang akurat sebagai dasar pengambilan keputusan.*

5. Apakah Pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa lain tersebut sudah mendekati penghitungan PPh terutang akhir tahun ?

*Jawab : kembali seperti pertanyaan no empat. Bila suatu Penetapan objek pph pasal 23 jasa lain baik mengenai jenisnya maupun perkiraan penghasilan nettonya sudah menggunakan database yang akurat dan telah dihearing sebelumnya ke asosiasi atau kepada withholding agent. Tentunya sedapat mungkin dapat mendekati PPh terutang akhir tahun.*

6. Apakah penetapan perkiraan penghasilan netto PPh pasal 23 jasa lain sudah memenuhi asas keadilan dalam memungut pajak? (Keadilan dari 2 sisi, Pemotong dan yang dipotong) ?

*Jawab : Objek PPh Pasal 23 jasa lain. Keadilan disini berkaitan dengan cost administration, jadi diusahakan sekecil mungkin administratif burden yang dipikul Wajib Pajak sebagai pemotong pajak, maupun dari pihak yang dipotong pajak.*

7. Apakah STP dan ketetapan pajak yang diterbitkan apabila Wajib Pajak tidak atau kurang dalam memotong dan melaporkan PPh pasal 23 telah sesuai dengan konsep *final liability* ?

*Jawab : Arahnya adalah untuk mendisiplinkan withholding tax agent agar comply terhadap kewajibannya. Alau kalu ditinjau dari sisi keadilan hal ini dirasa tidak adil. Karena di saat Withholding tax agent ini lalai, dia akan dikenakan STP atau diterbitkan ketetapan pajak. Tapi di saat Withholding tax agent ini berhasil mencollect pajak iatidak mendapatkan imbalan.*

8. Apakah STP dan ketetapan pajak PPh pasal 23 harus diterbitkan mengingat Wajib Pajak baru terutang pajak pada akhir tahun ?

*Jawab : Tujuannya adalah untuk lebih mendisiplinkan withholding tax agent untuk mematuhi kewajiban perpajakannya. Kalau bicara keadilan adalah tidak adil.*

9. Apakah pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 harus dilakukan mengingat kewajiban perpajakan Wajib Pajak baru terutang pada akhir tahun ?

*Jawab : Dalam tahun berjalan , due datenya sudah jelas. Jadi memang harus tetap dilakukan. Agar tetap tercapai keadilan, seandainya bila Wajib Pajak diperkirakan akan Lebih Bayar, maka sebaiknya proses permohonan Wajib Pajak untuk minta Surat Keterangan Bebas, maka proses approvelnya harus dipermudah. Agar kewajiban perpajakan di akhir tahun menjadi tepat (tidak Lebih Bayar)*

10. Apakah sistem pemotongan dan penyetoran PPh pasal 23 beserta ketetapan pajak maupun STP-nya yang berlaku sekarang ini telah sesuai dengan teori administrasi pajak yang ada ?

*Jawab : Beberapa literatur ada teori agency. Disebutkan bahwa bila withholding tax agent lalai, maka diterbitkan ketetapan pajak atau STP, tetapi seharusnya bila Withholding tax agent patuh sudah seharusnya mendapatkan imbalan. Karena sebagai withholding tax agent ia telah mengeluarkan cost untuk kepentingan negara Kalau yang bersalah kena penalty, seharusnya mendapatkan reward. Jadi kedepannya ini perlu dipikirkan; karena makin lama jenis objek PPh Pasa;l 23 jasa lain , makin banyak, jadi cost responsibilitynya juga makin besar. Karena sebenarnya itu merupakan sebagian tugas fiskus yang dilimpahkan kepada Wiholding Tax Agent.*

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

- Nama : Nur Khasan
- Alamat : BSD Sektor XII Blok F5/7, Serpong, Tangerang  
15318.
- Tempat,Tanggal Lahir : Demak, 27 Maret 1973
- Agama : Islam
- Status : Menikah
- Riwayat Pendidikan : 1. SDN 1 Buko, Wedung, Demak lulus tahun 1986  
2. SMPN Wedung, Demak, lulus tahun 1989  
3. SMAN 1 Jepara, lulus tahun 1992  
4. Sekolah Tinggi Akuntansi Negara Program  
Diploma III, Spesialisasi Perpajakan lulus tahun  
1995  
5. STIE Indonesia (STEI) Jakarta , Program S1  
ekonomi jurusan Akuntansi, lulus tahun 2001
- Riwayat Pekerjaan : 1. 1995 – 2002 : Kantor Pelayanan Pajak jakarta  
Jatinegara.  
2. 2002 – 2005 : Kantor Pelayanan Pajak Jakarta  
Setiabudi Satu.  
3. 2005 – 2007 : Kantor Pelayanan Pajak Jakarta  
Kebayoran Baru Satu  
4. 2007-Sekarang : Kantor Pelayanan Pajak  
Pratama Jakarta Kebayoran Dua.