

BAB II

KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

Penelitian telah dilakukan sebelumnya oleh beberapa penulis mengenai aspek perpajakan pada usaha jasa konstruksi. Penelitian berupa skripsi yang ditulis oleh R. Ulfah. C (Sarjana FISIP UI, 2005) dengan judul Analisis Asas Keadilan dan Kemudahan Administrasi dalam Pengenaan Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi. Pokok permasalahan dalam skripsi ini adalah kesesuaian pengenaan pajak penghasilan yang bersifat final dan tidak final dengan asas keadilan dan kemudahan administrasi. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui kesesuaian pajak penghasilan tersebut terhadap asas keadilan dan kemudahan administrasi. Penelitian ini bersifat deskriptif analisis dan menggunakan pendekatan kualitatif dengan teknik pengumpulan datanya berupa studi lapangan (*field research*) melalui wawancara mendalam (*in depth interview*) dan studi kepustakaan (*library research*).¹² Dalam skripsi pembahasan dilakukan hanya pada aspek pajak penghasilan dari usaha jasa konstruksi saja, meskipun dalam prakteknya perusahaan jasa konstruksi tidak hanya dalam pajak penghasilan semata. Dalam skripsi ini peneliti membahas secara global usaha jasa konstruksi.¹³

Dari hasil penelitian tersebut, penulis belum menemukan penelitian mengenai Usaha Jasa Konstruksi yang mengambil fokus utama terhadap aspek

¹² R. Ulfah. C, *Analisis Azas Keadilan dan Kemudahan Administrasi dalam Pengenaan Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi*, Depok: Sarjana FISIP UI, 2005, hal. 8-15.

¹³ *Ibid.*, hal 17.

perpajakan *Engineering Procurement Construction (EPC) project* dalam sebuah *project* usaha jasa konstruksi. Permasalahan pokok penelitian kali ini adalah tentang perbedaan dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan dasar pengenaan PPN atas *Engineering Procurement Construction (EPC) project* tersebut. Oleh karena itu, penelitian ini diharapkan dapat menambah pengetahuan perpajakan khususnya di bidang usaha jasa konstruksi.

Tabel II.1
Matriks Tinjauan Pustaka

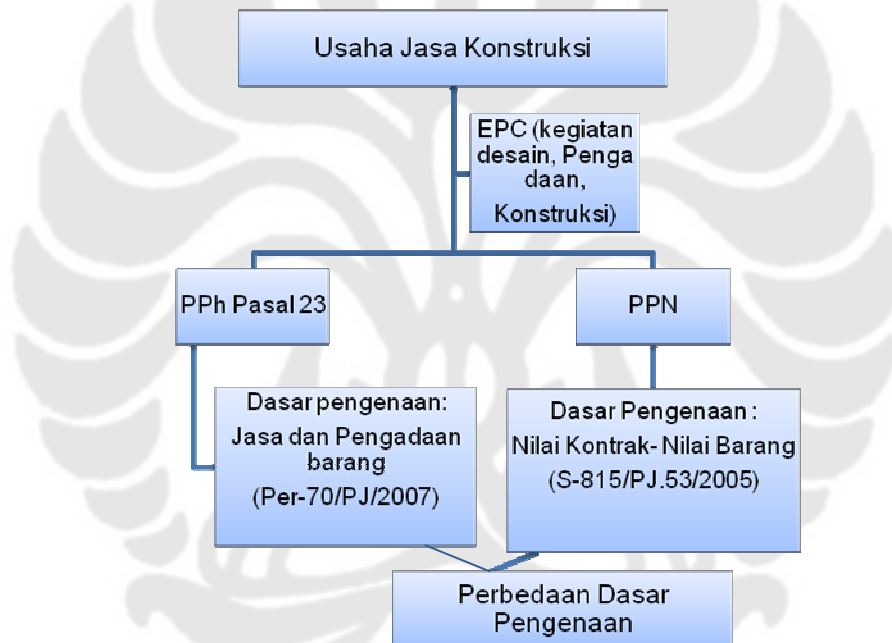
Keterangan	R. Ulfah. C	Peneliti
Judul	Analisis Asas Keadilan dan Kemudahan Administrasi dalam Pengenaan Pajak Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi	Analisis Perbedaan Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 dan Dasar Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Atas <i>Engineering Procurement Construction (EPC) Project</i>
Pokok Permasalahan	Bagaimana kesesuaian pengenaan pajak penghasilan yang bersifat final dan tidak final dengan asas keadilan dan kemudahan administrasi	Permasalahan dalam perbedaan dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan dasar pengenaan PPN atas EPC <i>Contract</i> serta ketepatan dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC <i>Contract</i> ditinjau dari konsep umum pemotongan pajak
Metode Penelitian	Metode yang dipergunakan studi lapangan melalui wawancara mendalam dan studi kepustakaan	Metode yang dipergunakan studi lapangan melalui wawancara mendalam dan studi kepustakaan
Fokus Penelitian	Pembahasan pada aspek pajak penghasilan dari usaha jasa konstruksi, baik final dan non final.	Pembahasan atas perbedaan dasar pengenaan PPh pasal 23 dan PPN pada EPC <i>project</i>

Sumber: olahan hasil penelitian

B. Kerangka Pemikiran

Dalam hal ini penulis membuat suatu kerangka pemikiran dengan menghubungkan permasalahan diatas dengan konsep – konsep yang terkait. Untuk lebih memperjelas perbedaan dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN atas EPC *Contract* dan tinjauan dasar pengenaan PPh Pasal 23 tersebut dari konsep umum pemotongan pajak, peneliti menuangkan dalam gambar.

Gambar II.1
Kerangka Pemikiran



Sumber: olahan hasil penelitian

B.1 Bentuk-bentuk Kontrak Jasa Konstruksi

Kontrak merupakan suatu bentuk perikatan atau dapat juga dikatakan sebagai perjanjian. Sebagai bahan perbandingan untuk membantu memahami perbedaan dua istilah tersebut, peneliti mengutip pendapat Prof. Subekti dalam

bukunya Hukum Perjanjian mengenai perbedaan pengertian dari perikatan dengan perjanjian. Beliau memberikan definisi dari perikatan sebagai berikut:

“Suatu perikatan adalah suatu perhubungan hukum antara dua orang atau dua pihak, berdasarkan mana pihak yang satu berhak menuntut sesuatu hal dari pihak lain, dan pihak yang lain berkewajiban untuk memenuhi tuntutan itu.”¹⁴

Pada perikatan masing-masing pihak mempunyai hak hukum untuk menuntut pelaksanaan prestasi dari masing-masing pihak yang telah terikat. Selanjutnya perjanjian didefinisikan sebagai berikut:

“Suatu perjanjian adalah suatu peristiwa dimana seseorang berjanji kepada seorang lain atau dimana dua orang itu saling berjanji untuk melaksanakan sesuatu hal.”¹⁵

Istilah kontrak lebih merupakan istilah yang digunakan dalam perikatan-perikatan bisnis disamping MoU dan Lol, yang pemakaiannya bersifat khusus untuk perikatan bisnis. Kontrak yang dibuat dalam hubungan bisnis memiliki sifat yang tidak berbeda dengan perjanjian, yaitu ikatan yang memiliki akibat hukum. Oleh karena kontrak merupakan kesepakatan para pihak yang mempunyai konsekuensi hukum yang mengikat, maka pengertiannya sama dengan perjanjian sekalipun istilah kontrak belum tentu sebuah perjanjian karena perjanjian tidak eksklusif sebagai istilah suatu perikatan dalam bisnis.¹⁶

Dalam sebuah kontrak ada dua pihak atau lebih yang melakukan perjanjian tersebut. Hal-hal yang diatur dalam kontak menjadi undang-undang atau kekuatannya sama dengan kekuatan undang-undang bagi para pihak.¹⁷

¹⁴ Subekti, *Hukum Perjanjian*, Intermasa, Jakarta, 1990, hal 1.

¹⁵ *Ibid.*, hal 1.

¹⁶ http://www.lexregis.com/?menu=legal_article&id_la=11, oleh : Agustinus Dawarja, S.H. & Aksioma Lase. 24 November 2007

¹⁷ Munir fuady, *Kontrak Pemborongan Mega Proyek*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 1998, hal 5.

Kontrak atau dalam istilah hukum dagang disebut kontrak baku, ialah formulir yang sudah dicetak rapih dengan tempat-tempat kosong, yang harus diisi oleh pihak-pihak dalam perjanjian, agar menjadi suatu kontrak yang sempurna. Kontrak baku ini disusun oleh para ahli yang berkepentingan, sebagai suatu aturan yang berlaku bagi suatu jenis perdagangan tertentu.¹⁸ Usaha jasa konstruksi merupakan salah satu jenis perdagangan jasa yang tidak terlepas dari bentuk perikatan tersebut. Namun usaha jasa konstruksi memiliki perbedaan kontrak dengan penyelenggara jasa lainnya, perbedaan itu terletak pada dua hal sebagai berikut :

1. Prestasi

Dalam kontrak penyelenggaraan jasa prestasi dari penyelenggaraan jasa adalah memberikan jasa tertentu tetapi tidak “membangun” atau “melakukan” sesuatu secara fisik. Sementara itu dalam kontrak konstruksi prestasi yang diberikan adalah “membangun” atau “melakukan” sesuatu secara fisik.

2. Fee yang dibayar oleh pemberi kerja

Dalam suatu kontrak menyelenggarakan jasa tertentu, maka *fee* yang diberikan kepada penyelenggara jasa tersebut dalam suatu “tarif” tertentu, sementara dalam suatu kontrak konstruksi, *fee* yang diberikan kepada pemborong tidak dengan tarif tertentu atau sejumlah hasil tertentu yang lebih bersifat negosiatif.¹⁹

Kelengkapan dan kejelasan isi dokumen kontrak konstruksi sangatlah berpengaruh untuk meminimalisasikan dan mencegah permasalahan-permasalahan yang kerap timbul dalam pelaksanaan proyek konstruksi. Ada

¹⁸ H.M.Purwosutjipto, *Pengertian Pokok Hukum Dagang Indonesia 4*, Djambatan, Jakarta, 1988, hal 8.

¹⁹ Munir fuady, *Op. Cit.*, hal 14.

beberapa istilah yang dipergunakan dalam kontak usaha jasa konstruksi, salah satunya adalah kontrak pemborongan.

Dalam KUH Perdata vide Pasal 1601b memberi arti kepada kontrak pemborongan (KUH Perdata memakai istilah perjanjian “Pemborong Kerja”) sebagai suatu perjanjian dengan mana pihak pertama, yaitu kontraktor, mengikat dirinya untuk menyelesaikan suatu pekerjaan untuk pihak lain, yaitu *bouwheer* (pihak pemborong), dengan harga yang telah ditentukan.²⁰

Selanjutnya, kontrak konstruksi dapat dibedakan dari berbagai bentuk yang didasarkan pada beberapa aspek. Salah satunya adalah dari aspek pembagian tugas antara para pihak yang berkontrak.

1. Bentuk Kontrak Konvensional

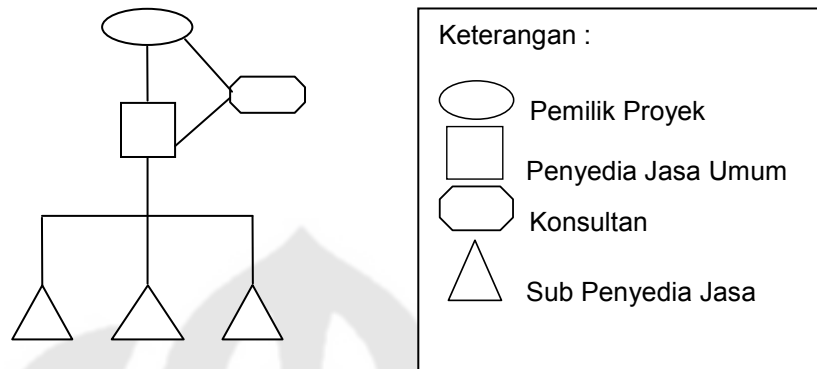
Dalam bentuk kontrak ini, tidak banyak pihak terlibat. Umumnya yang ada hanyalah pengguna jasa dan penyedia jasa (*plus supplier*). Sementara fungsi-fungsi lainnya dilakukan sendiri oleh penyedia jasa.²¹ Artinya antara pengguna jasa dan penyedia jasa hanya ada 1 (satu) kontrak kerja konstruksi di mana penyedia jasa lazim disebut penyedia jasa utama, para penyedia jasa lain yang mengerjakan bagian-bagian tertentu dari pekerjaan adalah para Sub penyedia jasa yang dipekerjakan oleh penyedia jasa utama, maka dalam bentuk kontrak ini terdapat lebih dari 1 (satu) Kontrak Konstruksi.²² Menurut Robert D. Gilbreath dalam buku *Managing Construction Contracts*, sebagaimana dikutip oleh Nazarkhan Yasin, kontrak konstruksi di gambarkan sebagai berikut :

²⁰ *Ibid.*, hal 12.

²¹ Munir fuady, *Op. Cit.*, hal 44.

²² Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi diIndonesia*, Gramedia, Jakarta, 2006, hal 51.

Gambar II.2
Bentuk Kontrak Konvensional



Sumber: Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi di Indonesia*

2. Bentuk Kontrak Spesialis

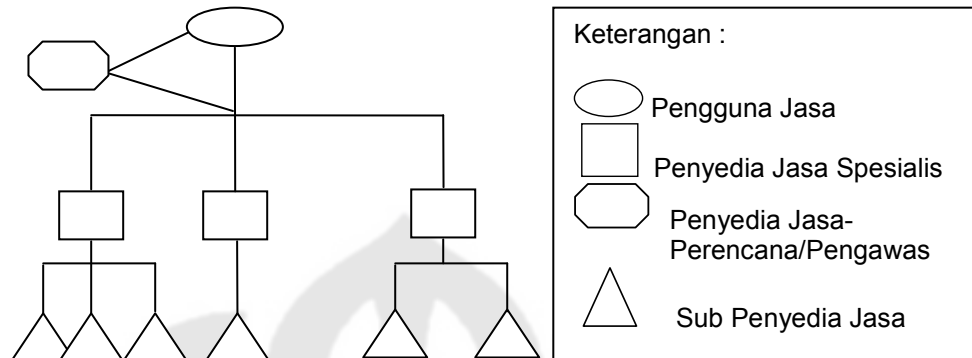
Bentuk kontrak ini dinamakan dengan *Few Primes*, selanjutnya menjelaskan bentuk kontrak ini :

*"The few-primes approach is not as distinct as other described in this chapter. It can also best be thought of as representing the "middle ground" between the extremes of design-build and force account. It occurs when the owner awards more contracts for construction than are used for the general contractor approach—that is, more than one-yet fewer than those encountered by owner under a multiple-prime strategy. A typical few-primes situation is where separate prime contracts (as opposed to subcontracts) are awarded between the owner and, say, five contractors is along product or discipline lines, such as civil, mechanical, and electrical."*²³

Jadi dalam bentuk kontrak spesialis, terdapat penyedia jasa spesialis yang dihadirkan oleh penyedia jasa perencana/ pengawas, untuk membantu penyelesaian sebuah proyek. Gilbreath menggambarkan hubungan ini sebagai berikut:

²³ *Ibid.*, hal 68.

Gambar II.3
Bentuk Kontrak Spesialis

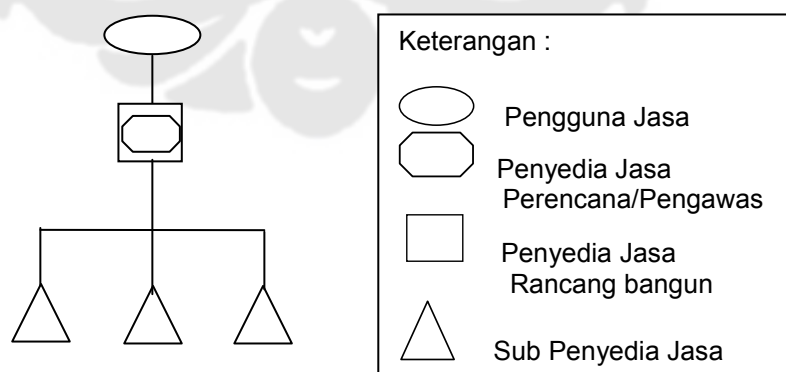


Sumber: Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi di Indonesia*

3. Bentuk Kontrak Rancang Bangun (*Design Construct/Build, Turnkey*)

Dalam suatu kontrak rancang bangun, penyedia jasa memiliki tugas membuat suatu perencanaan proyek yang lengkap dan sekaligus melaksanakannya dalam suatu kontrak konstruksi.²⁴ Dengan kata lain, penyedia jasa bertanggung jawab juga melakukan pekerjaan-pekerjaan (sebagian atau seluruh) yang berhubungan dengan *design*.²⁵ Kontrak ini digambarkan adalah sebagai berikut:

Gambar II.4
Bentuk Kontrak Rancang Bangun (*Design Construct/Build, Turnkey*)



Sumber: Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi di Indonesia*

²⁴ *Ibid.*, hal 70.

²⁵ Munir fuady, *Op. Cit.*, hal 46.

4. Bentuk Kontrak *Engineering Procurement & Construction* (EPC)

Kontrak ini sesungguhnya adalah juga bentuk kontrak rancang bangun. Dalam kontrak rancang bangun dimaksudkan untuk pembangunan pekerjaan-pekerjaan konstruksi sipil/bangunan gedung sedangkan kontrak EPC dimaksudkan untuk pembangunan pekerjaan-pekerjaan dalam industri minyak, gas bumi, dan petrokimia. Dalam kontrak EPC yang dinilai bukan hanya selesainya pekerjaan melainkan unjuk kerja (*performance*) dari pekerjaan tersebut. Sebagai contoh : pembangunan sebuah pabrik pupuk urea . Dalam hal ini penyedia jasa hanya mendapat Pokok-pokok Acuan Tugas (*Term of Reference-TOR*) dari pabrik yang diminta, sehingga mulai dari perencanaan/design (*engineering*) dilanjutkan dengan penentuan proses dan peralatannya (*procurement*) sampai dengan pemasangan/pengerjaannya (*construction*) menjadi tanggung jawab penyedia jasa. Pekerjaan akan dinilai apakah unjuk kerjanya sesuai dengan TOR yang telah ditentukan.²⁶

5. Bentuk Kontrak BOT

Bentuk kontrak ini merupakan pola kerja sama antara pemilik tanah/lahan dan investor yang akan menjadikan lahan tersebut menjadi satu fasilitas untuk perdagangan, hotel, resort atau jalan tol, dan lain-lain. Terlihat di sini kegiatan yang dilakukan oleh investor dimulai dari membangun fasilitas sebagaimana yang dikehendaki pemilik lahan/tanah. Inilah yang diartikan dengan B (*build*). Setelah pembangunan selesai, investor diberi hak untuk mengelola dan memungut hasil dari fasilitas tersebut selama kurun waktu tertentu. Inilah yang diartikan O (*operate*). Setelah masa pengoperasian/konsesi

²⁶ Nazarkhan Yasin, *Op. Cit.*, hal 74-75.

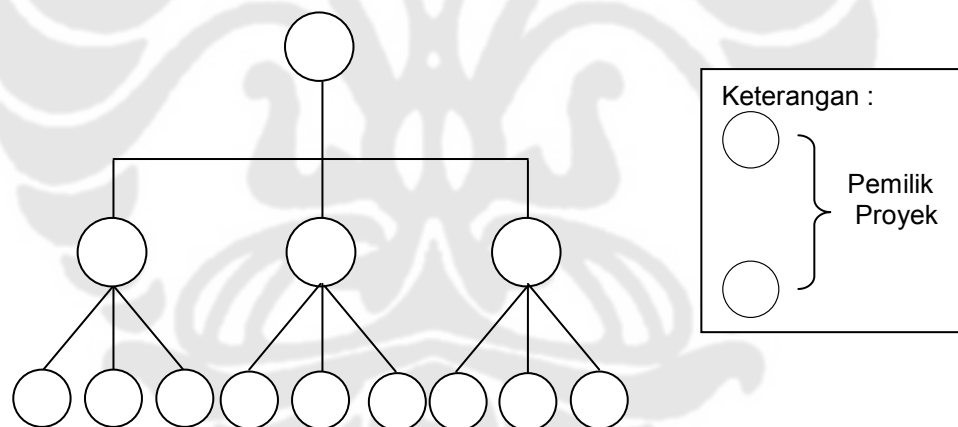
selesai, fasilitas tadi dilembalikan kepada pengguna jasa. Inilah arti T (*transfer*).²⁷

6. Bentuk Swakelola (*Force Account*)

Dalam hal ini pemilik proyek yang melibatkan diri dan bertanggung jawab secara langsung dalam pelaksanaan proyek tersebut. Pemilik proyek merencanakan dan atau membangun seluruh proyek, menggunakan pegawai dan peralatan sendiri. Selain itu pemilik proyek mempunyai pegawai yang ditugaskan mengerjakan proyek. Akan tetapi dengan pihak-pihak lain, pemilik proyek membentuk fungsi-fungsi pengelolaan, pengawasan atau pemantauan.²⁸

Bentuk kontrak ini di gambarkan sebagai berikut :

Bagan II.5
Bentuk Swakelola (*Force Account*)



Sumber.: Nazarkhan Yasin, *Mengenal Kontrak Konstruksi di Indonesia*

B.2. Konsep Pajak Penghasilan

Dalam melakukan pembangunan, sebuah Negara memerlukan biaya untuk menyelenggarakan berbagai kehidupan disegala bidang. Untuk memenuhi

²⁷ *Ibid.*, hal 75-76.

²⁸ *Ibid.*, hal 78.

biaya-biaya tersebut, pemerintah memiliki sumber-sumber penghasilan. Sumber-sumber penghasilan ini umumnya terdiri dari:

1. Perusahaan-perusahaan Negara, baik yang bersifat monopoli maupun perusahaan yang tidak bersifat monopoli seperti pertambangan dan perkebunan.
2. Barang-barang milik pemerintah atau yang dikuasai pemerintah, dalam hubungan ini disebutkan tanah-tanah yang dikuasai pemerintah yang diusahakan untuk mendapatkan penghasilan; saham-saham yang dipegang Negara, dan sebagainya.
3. Denda-denda dan perampasan-perampasan untuk kepentingan umum.
4. Hak-hak waris atas harta peninggalan terlantar.
5. Hibah-hibah wasiat dan hibahan lainnya.
6. Ketiga macam iuran : pajak, retribusi dan sumbangan.²⁹

Dari beberapa sumber penghasilan tersebut, tidak dapat dipungkiri bahwa pajak merupakan tulang punggung pembangunan Indonesia. Pajak merupakan perpindahan sumber daya dari privat ke public, sebagaimana dikemukakan oleh Sommerfeld, Anderson, dan Brock:

“any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the 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 nation’s economic and social objectives”

Wajib pajak mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Jika wajib pajak lalai dalam melaksanakan kewajibannya, *fiskus* mempunyai kewenangan untuk memaksa agar wajib pajak melaksanakan kewajibannya.

Definisi pajak menurut P.J.A Adriani Pajak adalah :

“Iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib pajak membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”³⁰

²⁹ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, 2003, hal 9.

³⁰ *Ibid.*, hal 2.

Pajak digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Penerimaan pajak akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara dan untuk membiayai pemerintahan. Sedangkan pengertian pajak menurut Rochmat Soemitro:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”³¹

Pajak bukan merupakan hukuman atau denda, sebab pajak bukan merupakan kesalahan dan kesengajaan atau ketidakpatuhan terhadap kewajiban hukum.

Dalam hukum pajak terdapat pembagian jenis-jenis pajak yang dibagi berdasarkan sifat-sifat tertentu atau ciri-ciri tertentu pada setiap pajak sebagai berikut :

- a. Pembagian berdasarkan golongannya terdapat Pajak Langsung dan Pajak Tidak Langsung,
- b. Pembagian berdasarkan lembaga pemungutnya (kewenangan memungut) terdapat Pajak Pusat dan Pajak Daerah,
- c. Pembagian menurut sifatnya terdapat Pajak Subjektif dan Pajak Objektif.³²

Pajak penghasilan merupakan salah satu jenis pajak yang dikelola dan dipungut oleh pemerintah pusat, yang secara operasional hal ini dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan. Pajak Penghasilan yang dikenal dengan singkatan PPh merupakan pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu

³¹ Mardiasmo, *Perpajakan*, Andi Yogyakarta, Yogyakarta, 2001, hal 1.

³² S.Munawir, *Perpajakan*, Liberty, Yogyakarta, 1999, hal 19.

tahun pajak³³. PPh termasuk dalam kategori sebagai pajak subjektif, artinya pajak dikenakan karena adanya subyeknya telah memenuhi kriteria yang telah ditetapkan dalam peraturan perpajakan.³⁴

Subyek Pajak pada dasarnya adalah sesuatu yang menurut Undang-Undang pajak dapat diberi hak dan kewajiban perpajakan. Untuk benar-benar menjadi Wajib Pajak harus memenuhi syarat subjektif dan obyektif. Yaitu apabila orang atau badan yang telah memenuhi syarat-syarat subjektif belum tentu merupakan Wajib Pajak, orang atau badan tersebut harus memenuhi syarat obyektif untuk menjadi Wajib Pajak yaitu menerima atau memperoleh penghasilan yang menjadi Obyek Pajak.³⁵

Objek dari PPh itu sendiri adalah penghasilan. Definisi mengenai penghasilan, bahwa yang menjadi Obyek Pajak itu adalah tambahan kemampuan ekonomis yang telah direalisasikan.³⁶ Penghasilan (*income*) berarti suatu penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal (PSAK Nomor 23 Buku SAK 1994).

Penghasilan meliputi pendapatan (*revenue*) dan keuntungan (*gains*). Ekonom Amerika R.M .Haig (1921) menyatakan bahwa: *the money value of the net accretion to one's economic power between two point of time*.³⁷ Penghasilan

³³ Gunadi, *Perpajakan buku 2*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI ,Jakarta, 1999, hal 3.

³⁴ Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salambe Empat, Jakarta, 2002, hal 47.

³⁵ John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriadi, *Kapita Selektia Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2006, hal. 1-2.

³⁶ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 3*, Jakarta, PT Bina Rena Pariwara, 1996, hal. 62.

³⁷ Ray M.Sommerfeld, *An Introduction To Taxation*, London, Harcourt Brace Javanovich Inc,1982, hal 4/1.

merupakan nilai uang dari pertambahan kemampuan ekonomis seseorang di antara dua titik waktu. Selain itu penghasilan juga dapat di artikan sebagai :

*“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 term of money.”*³⁸

Dalam hal ini penghasilan merupakan jumlah uang yang diterima atas usaha yang dilakukan orang perorangan, badan, dan bentuk usaha lainnya yang dapat digunakan untuk aktivitas ekonomi seperti mengkonsumsi dan/atau menimbun serta menambah kekayaan.³⁹

Besarnya Pajak Penghasilan akhirnya ditentukan oleh jumlah penghasilan kena pajak dikalikan dengan suatu tarif. Secara teoritis terdapat 4 (empat) macam tarif pajak, yaitu:

1. Tarif proporsional, tarif pajak yang persentasenya tetap dan tidak bergantung pada besarnya dasar pengenaan pajak.
2. Tarif Progresif, tarif pajak yang persentasenya meningkat, sesuai besarnya dasar pengenaan pajak.
3. Tarif Degresif, tarif pajak yang persentasenya menurun, sesuai meningkatnya dasar pengenaan pajak.
4. Tarif Tetap, jumlah atau angkanya tetap, tidak bergantung besarnya dasar pengenaan pajak.⁴⁰

B.3. Konsep Umum Pemotongan Pajak Penghasilan

Dilihat dari Sistem pelaksanaan pemungutan pajak, dikenal beberapa sistem pemungutan pajak, yaitu :

- a. *Official Assessment system*, dalam sistem ini wewenang pemungutan pajak ada pada fiskus. Fiskus berhak menentukan besarnya utang pajak orang pribadi maupun badan dengan mengeluarkan surat ketetapan pajak, yang merupakan bukti timbulnya suatu utang pajak .
- b. *Semi Self Assessment System*, adalah suatu sistem pemungutan pajak di mana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh seseorang berada pada kedua belah pihak, yaitu wajib pajak (WP) dan fiskus.

³⁸ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind Hill Co, Jakarta, 1996, hal 62.

³⁹ Rimsky K.Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis*, Gramedia ,Jakarta, 1999, hal 24.

⁴⁰ Kesit Bambang Prakosa, *Pajak dan Retribusi Daerah*, Yogyakarta, UII Press, 2003, hal.

- c. *Full Self Assessment System*, adalah sistem pembayaran pajak yang berlaku saat ini dilandasi oleh sistem pemungutan di mana WP boleh menghitung dan melaporkan sendiri pajak yang harus disetorkan. Jadi penekanannya adalah WP harus aktif menghitung dan melaporkan jumlah pajak terutang tanpa campur tangan fiskus.
- d. *Withholding System*, adalah suatu sistem pemungutan pajak di mana wewenang untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh seseorang berada pada pihak ketiga dan bukan oleh fiskus maupun oleh WP itu sendiri.⁴¹

Ditinjau dari segi pemotongan pajak pada saat penerima penghasilan, *withholding tax system* adalah sistem pemotongan pajak pada sumbernya yang disebut sebagai *levying tax at source*. Artinya wajib pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan langsung dipotong pajaknya oleh pemberi penghasilan (*tax withholder*).⁴² Pada sistem ini yang diberdayakan adalah pihak ketiga yang bertindak sebagai pemotong dan yang membayarkan pajak terutang.

Adapun tujuan pemotongan PPh tersebut adalah untuk memperlancar masuknya dana ke kas Negara tanpa intervensi fiskus. Sistem ini menghemat biaya administrasi pemungutan (*administrative cost*) dan bagi wajib pajak yang dipotong pajaknya secara tidak langsung telah memenuhi sebagian kewajiban perpajakannya.

Mengenai objek pajak penghasilan yang dapat dijadikan objek potong, Yudkin berpendapat :

“Any payment from one person to another can be made, by law, the subject of withholding. The usual practice, however is to designate those payment which may be income, such as salaries and wages, dividends, interest, lottery prizes and gambling payoffs, royalties, professional fees, rents and certain business and agricultural gross receipts. Some of these are likely to represent net income only, from which business expense must be deducted in order to arrive at net income.”⁴³

⁴¹ Rimsky K. Judisseno, *Op. Cit.*, hal 24.

⁴² Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, Jakarta, Granit, 2003, hal 110.

⁴³ Leon Yudkin, *A Legal Structure for Effective Income Tax Administration*, Cambridge, International Tax Program, Harvard law school, 1971, hal 34.

Setiap pembayaran dari pihak pertama kepada pihak yang lain dapat ditetapkan sebagai objek *Withholding taxes*. Jenis pembayaran yang biasa ditetapkan sebagai objek, adalah atas pembayaran –pembayaran yang dapat diduga bahwa itu adalah penghasilan, seperti upah dan gaji, deviden, bunga, hadiah undian, *royalty*, *professional fee*, sewa, usaha yang pasti, dan penerimaan bruto dari pertanian. Beberapa penghasilan tersebut menggambarkan penghasilan bersih yang diterima oleh penerima penghasilan. Selanjutnya beberapa yang lain menggambarkan penghasilan bruto, dimana biaya usaha harus dikurangkan untuk mendapatkan penghasilan bersih.

Dalam penghitungan *Withholding tax*, tarif yang ditetapkan adalah tarif tetap (*flat rate*), seperti yang dikemukakan oleh Burns dan Krever bahwa:

“Withholding on payments to self- employed persons is generally at a flat rate applied against the gross amount of the payment. Because the rate is applied against gross income, some amount of deductions is notionally taken into account in determining the rate. This is important because taxpayers in the industries to which such withholding applies are likely to claim substantial deductions for the cost of input. If the rate of withholding on gross receipts is too high, then the withholding tax may ultimately exceed the taxpayer’s chargeable income for the year of assessment, causing serious cash flow problems for tax payers. ”⁴⁴

Tarif *Withholding Tax* adalah tetap, karena tarif ditetapkan terhadap penghasilan bruto. Jika tarif terlalu tinggi maka *Withholding Tax* akan melampaui jumlah penghasilan kena pajak. Hal ini akan mempersulit pembayar pajak itu sendiri atau pihak pemotong dan akan menyebabkan persoalan dalam hal *cash flow*.

R. Mansury mengutip Thomas G.Vitez tentang kelebihan dan kekurangan *Withholding Tax System*, yaitu :

⁴⁴ Lee Burns and Richard Krever, *Taxation of Income from Business and Investment*, dalam *Tax Law Design and Drafting*, Edited by Victor Thuronyi, Washinton DC, International Monetary Fund, 1998, Vol 2, hal 670.

- “1. It can be used to improve voluntary compliance because the payer must report the income on which the tax has been withheld other-wise, he will be identified by the payer’s report.
2. The tax due is automatically collected from under reporters and non filers,
3. This method promotes tax equity, because even if the payer under reports his income or does not file a tax return, he has already paid the tax he owes.
4. It mitigate or eliminates collection problems from the tax department; and
5. It is a convenient way for the taxpayer to pay his tax.”

The main disadvantages of withholding :

- “1. That it could create hardship to certain taxpayers because of its over-withholding effect.
2. And it will bring costs to collection agents who must administer the tax payers.”⁴⁵

Vitez memaparkan bahwa, *withholding tax system* dapat menjadi tolak ukur kepatuhan pembayar pajak dan dapat mengurangi masalah pemungutan pajak itu sendiri. Sistem ini juga memiliki kelemahan, timbulnya kelebihan bayar akibat adanya pemotongan pajak terhadap WP yang memiliki penghasilan rendah, beban – beban dan kerumitan mekanisme pemotongan .

B. 4 Konsep Pajak Pertambahan Nilai

B. 4. 1 Definisi Pajak Pertambahan Nilai

Definisi pertambahan nilai perlu diketahui secara khusus, karena dasar pengenaan pajak ini adalah *value added* atau pertambahan nilai. Tait dalam bukunya *Value Added Tax: International Practice and Problems* (1988) mendefinisikan *value added* sebagai berikut:

“Value added is the value that a producer (whether a manufacture, distributor, advertising agent, hairdresser, farmer, race horse trainer or circus owner) adds to his raw material or purchases (other than labor) before selling the new or improved product or service. That is, the inputs (the raw materials, transport, rent

⁴⁵R.Mansury, *Op. Cit.*, hal 188.

*advertising and so on) are brought, people are paid wages to work on these inputs and, when the final good and service is sold, some profit is left. So value added can be looked at from the additive side (wages plus profits) or from the substantives side (output minus inputs)*⁴⁶

Jadi *value added* (pertambahan nilai) dapat dilihat dari dua sisi, yaitu dari sisi pertambahan nilai (upah dan keuntungan), serta dari sisi selisih *output* dikurangi *input*.⁴⁷

Sedangkan Smith, Dan Throop and James B Webber, and Carol M Cerf, mendefinisikan *Value Added Tax*, sebagaimana dikutip oleh Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, yaitu :

*“The vat is a tax on the value added by a firm to its products in the course of its operation. Value added can be viewed either as the difference between a firm’s, sales and its purchases during an accounting period or as the sum of its wages, profits, rent, interest, and other payment not subject to the tax during that period.”*⁴⁸

Setiap kenaikan harga akan menggambarkan pertambahan nilai pada tahap produksi atau distribusi, sehingga dasar pajak yang dikenakan terhadap kenaikan tersebut adalah identik dengan pajak yang dikenakan terhadap nilai akhir dari produk tersebut.⁴⁹

B. 4. 2 Metode Penghitungan Pajak Pertambahan Nilai

Dalam menghitung PPN, terdapat beberapa metode yang digunakan. Menurut Tait, terdapat 4 (empat) metode penghitungan PPN. Dasar dari metode tersebut adalah konsep *value added*, yaitu :

“if we wish to levy a tax rate (t) on this value added, there are four basic forms that can produce an identical result:

1. *t (wages + profits): the additive-direct or accounts method;*

⁴⁶ Alan A Tait, *Value Added Tax : International Practice and Problems*, Washington DC International Monetary Fund, 1988, hal 4.

⁴⁷ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2005, hal 215.

⁴⁸ *Ibid.*, hal 215.

⁴⁹ *Ibid.*, hal 216.

2. *t (wages) + t (profits): the additive-indirect, so called because value added itself is not calculated but only the tax liability on the components of value added;*
3. *t (output – input): the subtractive-direct (also an accounts) method, sometimes called the business transfer tax; and*
4. *t (output) – t (input): the subtractive-indirect (the invoice or credit) method and the original EC model.”⁵⁰*

Metode penghitungan yang pertama dan kedua (the additive direct dan indirect method) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah sisi pertambahan nilai adalah sisi pertambahan nilai (upah dan keuntungan), sedangkan metode yang ketiga dan keempat (*the subtractive direct and indirect*) digunakan jika perspektif yang dipakai adalah perspektif selisih *output* dikurangi *input*.

Berdasarkan penjelasan di atas, terdapat penghitungan dasar untuk menentukan besarnya PPN, yaitu :

1. *The Additive Direct Method*

Dalam metode ini, besarnya PPN dihitung langsung dari penambahan nilai.

$$\text{PPN} = \text{Tarif X (upah + keuntungan)}$$

2. *The Indirect Method*

Dalam metode ini, besarnya PPN dihitung bukan dari penambahan nilainya tetapi dari komponen pertambahan nilai.

$$\text{PPN} = (\text{Tarif X Upah}) + (\text{Tarif X Keuntungan})$$

3. *The Subtractive Direct*

Dalam metode ini, besarnya PPN dihitung dengan cara mengurangi harga penjualan dengan harga pembelian dan langsung dikalikan tarif.

$$\text{PPN} = \text{Tarif X (Output – Input)}$$

⁵⁰ Alan A. Tait, *Op. Cit.*, hal 4.

4. *The Subtractive Indirect*

Dalam metode ini, besarnya PPN dihitung dengan cara mengurangi selisih pajak yang dipungut pada waktu penjualan dengan pajak yang dipungut pada waktu pembelian. Jadi dalam metode ini, yang dikurangkan adalah pajaknya. *indirect* menjelaskan penghitungan penambahan nilainya terjadi secara tidak langsung, yaitu dengan mengurangi nilai faktur pembelian terhadap nilai faktur penjualan secara berkesinambungan dari suatu periode ke periode berikutnya. Selain itu dikenal juga dengan nama *credit method* karena didalamnya terdapat mekanisme pengkreditan pajak.

$$\text{PPN} = (\text{Tarif} \times \text{Output}) - (\text{Tarif} \times \text{Input})$$

Dari keempat cara penghitungan PPN di atas, metode yang paling praktis adalah *The Subtractive – Indirect Method* atau *Invoice Method* atau *Credit Method* yang diterapkan dalam mekanisme PPN di Indonesia. *Invoice Method* merupakan metode penghitungan PPN yang didasarkan pada Faktur Pajak, agar pengurangan pajak yang dipungut atas penjualan dengan pajak yang dibayar atas pembelian dapat dilakukan dengan tepat, maka dalam metode pengkreditan dituntut adanya alat bukti yang dinamakan faktur pajak (*Tax Invoice*). Faktur pajak merupakan bukti pungutan pajak dan bukan bukti pembayaran yang dibuat pada setiap transaksi penjualan sekalipun belum terjadi pembayaran, namun demikian dapat dianggap sebagai pembayaran pajak pada setiap transaksi pembelian⁵¹.

⁵¹ Rochmat Soemitro, *Pajak Pertambahan Nilai*, Edisi Revisi, cetakan ke tiga, PT Eresco, Bandung 1990, hal 46

B.4.3 Konsep Jasa

Jasa atau *service* adalah aktivitas atau manfaat yang ditawarkan oleh suatu pihak kepada pihak lain yang pada dasarnya tidak terwujud dan tidak menghasilkan kepemilikan apa pun. Hal tersebut sesuai dengan konsep yang diberikan oleh Tait sebagai berikut, “*Basically, it is simple to remember that any item that is not good is a supply of services, so that nothing escapes.*”⁵² Teori Tait tersebut dengan sangat jelas dimengerti bahwa segala sesuatu yang bukan barang, maka dapat dikatakan sebagai jasa. Selanjutnya pengertian penyerahan jasa menurut David Williams adalah:

“ A supply of services is often defined as any supply within the scope of value added tax that is not a supply of goods or a supply of land”⁵³

Penyerahan jasa bukan termasuk penyerahan barang, tetapi keduanya termasuk subyek PPN. Pemisahan antara jasa dan barang karena adanya perbedaan, Jasa merupakan sesuatu yang dapat didefinisikan secara terpisah, tidak berwujud, dan ditawarkan untuk memenuhi kebutuhan di mana jasa dapat dihasilkan dengan menggunakan benda-benda berwujud atau tidak.⁵⁴

C. Hipotesis

Hipotesis dalam penelitian ini adalah bahwa terdapat permasalahan dalam perbedaan antara dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan dasar pengenaan PPN atas EPC *contract*. Permasalahan terjadi baik di antara pengusaha EPC dan pemilik proyek, maupun antara pengusaha EPC dengan pihak pemeriksa

⁵² Alan A. Tait, *Op.Cit*, 1988, hlm. 387.

⁵³David Williams, *Value Added Tax*, dalam *Tax Law Design and Drafting*, Edited by Victor Thuronyi, Washinton DC, International Monetary Fund, 1996, Vol 1, hal 670.

⁵⁴ Philip Kotler and Paul N. Bloom. *Teknik & Strategi Memasarkan Jasa Profesional*, Alih bahasa: Wilhelmus W dari *Marketing Professional Services*, Jakarta: 1987, hlm. 152.

pajak. Dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC *contract* belum tepat ditinjau dari konsep umum pemotongan pajak, karena mengikutsertakan unsure pengadaan barang dalam pengenaannya. Namun, dalam dasar pengenaan PPN sudah tepat jika ditinjau dari konsep jasa, karena dalam penganannya tidak melibatkan pengadaan barang.

D. Operasional Konsep

Sebagai konsep, peneliti menggunakan konsep pajak yang dikemukakan oleh Rocmat Soemitro dan konsep PPN yang dikemukakan oleh Alan tait, dimana variabelnya adalah konsep umum pemotongan pajak dan konsep jasa. Selanjutnya dari variable tersebut diturunkan menjadi beberapa indikator untuk melihat ketepatan dasar pengenaan PPh pasal 23 dan PPN atas EPC *project*.

.Tabel II. 2

Operasional Konsep

Konsep	Variabel	Indikator
Pajak	Konsep Pemotongan Pajak (<i>Withholding Tax</i>)	1. Penghasilan kontraktor dari EPC <i>project</i> . 2. Pemotongan PPh Pasal 23 oleh pemilik proyek.
Pajak Pertambahan Nilai	Konsep Jasa	1. Penyerahan Jasa oleh kontraktor EPC <i>project</i> 2. Pemungutan PPN atas jasa pada EPC <i>project</i>

Sumber: Olahan hasil penelitian

E. Metode Penelitian

Metode Penelitian adalah tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan.⁵⁵ Dalam hal ini, metode penelitian yang dijabarkan antara lain: jenis penelitian, pendekatan penelitian dan teknik pengumpulan data.

E .1 Pendekatan Penelitian

Untuk mendapatkan jawaban yang sesuai dengan tujuan penelitian, maka penulis menggunakan pendekatan kuantitatif untuk menjawab pokok penelitian. Secara singkat, menurut Neuman terdapat beberapa ciri- ciri penelitian kuantitatif, yaitu: penelitian dimulai dengan pengujian hipotesis; konsep dijabarkan dalam bentuk variable yang jelas; pengukuran telah dibuat secara sistematis sebelum data dikumpulkan dan ada standarisasinya; data berbentuk angka yang berasal dari pengukuran; teori yang digunakan umumnya berupa sebab akibat dan deduktif; analisa dilakukan dengan statistik, table, diagram dan didiskusikan bagaimana hubungannya dengan hipotesis.⁵⁶

Penelitian menggunakan pendekatan kuantitatif karena ingin mengetahui mengapa ada perbedaan antara dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN atas Jasa Konstruksi pada EPC, dan untuk mengetahui ketepatan dasar pengenaan PPh Pasal 23 atas EPC *Contract* ditinjau dari konsep umum pemotongan pajak dan untuk mengetahui ketepatan dasar pengenaan PPN atas EPC *Contract* ditinjau dari konsep jasa.

⁵⁵ Iqbal Hasan, *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*, Jakarta, Ghalia Ind, 2002, hal 21.

⁵⁶ W. L Neuman, *Social Research Methods :Qualitative and Quantitative Approaches*, 5th edition, Boston , Allyn and Bacon ,2003, hal 145.

E. 2 Jenis Penelitian atau Tipe Penelitian

Jenis penelitian dapat diketahui dengan melihat tujuan dari penelitian tersebut. Berdasarkan tujuan penelitian, maka tipe penelitian yang akan digunakan oleh penulis adalah penelitian deskriptif analitis. Penelitian deskriptif (*descriptive research*) adalah jenis penelitian yang memberikan gambaran atau uraian atau suatu keadaan sejelas mungkin tanpa ada perlakuan terhadap obyek yang diteliti.⁵⁷

Secara singkat, penelitian deskriptif dapat dikatakan sebagai penelitian yang bertujuan untuk mendeskripsikan secara sistematis fenomena sosial tertentu. Selain itu penelitian ini juga bertujuan untuk menggambarkan keadaan subyek atau obyek penelitian pada saat sekarang berdasarkan fakta-fakta yang tampak atau sebagaimana adanya.⁵⁸

Penelitian deskriptif dapat diartikan sebagai prosedur pemecahan masalah yang diteliti dengan menggambarkan atau melukiskan keadaan subyek atau obyek penelitian pada saat sekarang ini berdasarkan fakta-fakta yang tampak atau sebagaimana adanya.⁵⁹

E.3 Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data merupakan teknik yang bertujuan untuk mendapatkan atau mengumpulkan data (informasi) yang dapat menjelaskan dan atau menjawab permasalahan penelitian yang bersangkutan. Menurut Patton, data kualitatif terbagi menjadi tiga bentuk, yaitu : *Interviews* (wawancara), *Observasi*

⁵⁷ Ronny Kountur, D.M.S., *Metode Penelitian Untuk Penulisan Skripsi dan Tesis*, Jakarta, PPM, 2005, hal 105.

⁵⁸ Hadari Nawawi, *Metode Penelitian Bidang Sosial*, Yogyakarta, Gajah Mada University Press, 2003, hal 63.

⁵⁹ Soejono dan H. Abdurrahman, *Metode Penelitian: Suatu pemikiran dan Penerapan*, Jakarta, Rineka Cipta, 1999, hal. 22.

(pengamatan), *document* (dokumen)⁶⁰. Untuk maksud dan tujuan penyusunan skripsi ini, penulis menggunakan beberapa teknik pengumpulan data, yaitu :

1. Studi kepustakaan (*Library Research*)

Dalam studi ini peneliti mempelajari dan mengumpulkan kepustakaan, yaitu buku-buku, jurnal, majalah, artikel dan karya ilmiah yang berhubungan dengan jasa konstruksi. Peraturan Undang-undang yaitu mulai dengan pasal-pasal Undang-undang Perpajakan, Peraturan Pemerintah, Keputusan Menteri, dan Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak sebagai peraturan pelaksana atas ketentuan-ketentuan Undang-Undang Perpajakan tersebut.

Hal ini dilakukan untuk memperoleh sebanyak mungkin pengetahuan, serta data sekunder yang dapat dijadikan dasar untuk menganalisa perbedaan antara dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan dasar pengenaan PPN atas EPC *Project*.

2. Pengumpulan data di lapangan (*Field Research*)

Pengumpulan data tersebut dilakukan dengan dua cara, pertama dengan observasi langsung ketempat penelitian untuk mendapatkan data primer dan dokumen-dokumen yang diperlukan yang berkaitan dengan penelitian. Kedua, melakukan wawancara mendalam. Wawancara dilakukan untuk memperoleh data-data yang diperlukan penulis. Wawancara adalah metode pengumpulan data dengan cara bertanya langsung dengan responden sehingga terdapat proses interaksi antara pewawancara dengan responden.⁶¹ Wawancara mendalam dilakukan guna mengumpulkan data primer dan informasi dengan menggunakan pedoman wawancara. Karena tujuan wawancara itu sendiri

⁶⁰ Michael Quinn Patton, *Qualitative Research & Evaluation Method*, USA.Sage Publication Inc,2002,hal 4.

⁶¹ Soeratno dan Lincoln Arsyad., *Metodologi Penelitian Untuk Ekonomi & Bisnis*, Yogyakarta,Unit Penerbit dan Percetakan Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, 1995, hal. 92.

adalah untuk memperoleh informasi faktual untuk menaksir dan menilai kepribadian individu, atau tujuan-tujuan konseling/penyuluhan dan lainnya.⁶²

E. 4. Narasumber atau Informan

Untuk mendapatkan data yang faktual tersebut, dibutuhkan wawancara kepada beberapa informan yang memiliki beberapa criteria tertentu, mengacu pada yang dikemukakan oleh Neuman dalam bukunya, yaitu :

- “1. The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant.*
- 2. The individual is currently involved in the field.*
- 3. The person can spend time with the researcher.*
- 4. Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.”⁶³*

Berdasarkan hal tersebut, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah :

1. Herman Kastadi
(*Tax Manager* PT.Rekayasa Industri)
2. Wahyu Pujidiahastuti
(*Tax Officer* PT. Adhi Karya)
3. Andini Saraswati
(*Administrator Verifikasi* PT. PGN Persero)
4. Ibnu Isom
(*Audit Manager* KAP Santoso)
5. Haryo Wibisono
(Wakil Direktur Eksekutive, Asosiasi Kontraktor Indonesia)
6. Titi M. Putranti
(Akademisi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia)
7. Dikdik Suardi
(*Tax Analyst* Direktorat Jenderal Pajak)

⁶² Michael Quinn Patton, *Op. Cit.*, hal 187.

⁶³ W. L Neuman, *Op. Cit.*, hal 394-395.

E.5. Penentuan *Site* Penelitian

Dalam proses penelitian ini penulis menetapkan *site* dalam penelitian ini adalah antara lain:

- a. PT. Rekayasa Industri dan PT. Adhi Karya
- b. PT Perusahaan Gas Negara (Persero)
- c. AKI (Asosiasi Kontraktor Indonesia)
- d. Direktorat Jenderal Pajak
- e. Kampus Universitas Indonesia, Depok

E.6. Pembatasan Penelitian dan Keterbatasan Penelitian

Penelitian dibatasi hanya fokus pada masalah perbedaan antara dasar pengenaan PPh Pasal 23 dan PPN. Dalam penelitian yang dilakukan peneliti menghadapi keterbatasan yang ditemui dilapangan, diantaranya adalah keterbatasan dalam mengumpulkan data yang terkait dengan masalah penelitian karena terdapat beberapa data-data yang bersifat rahasia bagi perusahaan yang bersangkutan.