

BAB II

KERANGKA TEORI DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

A.1 Penelitian Sebelumnya

Skripsi “Kepastian Hukum Dan Netralitas Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Jasa *Freight forwarding*” (Studi Kasus Pada PT. X), Program Sarjana Reguler, Jurusan Ilmu Administrasi Fiskal, FISIP-UI, Depok.

Penelitian pada skripsi ini membahas tentang perlakuan Pajak Pertambahan Nilai yang terjadi pada jenis usaha *freight forwarding*, khususnya yang merupakan unsur *reimbursable items* sebagai pembentuk jasa *freight forwarding* dalam tagihan atas penyerahan jasa *freight forwarding*, dan perlakuan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan jasa *freight forwarding* ditinjau dari azas kepastian hukum dan netralitas pajak.

Tesis “Perlakuan Pajak Pertambahan Nilai Atas Nilai Tambah *Freight* Pada Perusahaan Jasa International *Freight Forwarding* Ditinjau Dari Kepastian Hukum, Keadilan dan Netralitas Pajak”, Program Pascasarjana, Jurusan Ilmu Administrasi, Kekhususan Administrasi dan Kebijakan Perpajakan FISIP UI.

Penelitian ini adalah untuk mengkaji adanya hubungan secara konsepsional antara nilai tambah *freight* (selisih *freight*) yang merupakan tambahan biaya yang dibebankan oleh perusahaan jasa pengurusan transportasi kepada pengusaha eksportir dengan objek PPN dan apakah secara normative implementasi kebijakan pemungutan PPN yang terkandung dalam *freight* tersebut telah sesuai dengan hukum positif ditinjau dari sudut kajian kepastian hukum, keadilan, dan netralitas pajak.

Tabel II.1
Perbedaan penelitian dengan penelitian-penelitian sebelumnya

		PPN	Objek Penelitian : Kebijakan dalam kepastian hukum pengaturan pemotongan PPh Pasal 23 atas jasa <i>freight forwarding</i>
	Penelitian I	Penelitian II	Penelitian Peneliti
Perbedaan Lainnya	Kepastian Hukum Dan Kebijakan Perilaku Pengenaan PPN atas Nilai Jasa <i>freight forwarding</i> (Studi Kasus Pada PT. X	Objek Penelitian : Pertambahan Nilai Kesubukani di Tambah Pengenaan PPN Perusahaai Jasa Internasional <i>freight forwarding</i> Ditinjau Dari Kepastian Hukum, Keadilan dan Netralitas Pajak	Perlakuan Pemotongan PPh Pasal 23 Atas Transaksi Yang Dilakukan <i>Freight forwarding</i> : (Suatu Tinjauan Untuk Meningkatkan Kepastian Hukum Tentang Karakterisasi Pemajakan dan Pemotongan PPh)
Pokok Permasalahan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Transaksi2 apa saja yang terjadi pada usaha <i>freight forwarding</i>, khususnya pada PT. X. yang merupakan unsur <i>reimbursable items</i> sebagai pembentuk jasa <i>freight forwarding</i> dalam tagihan atas penyerahan jasa <i>freight forwarding</i>? 2. Bagaimana perlakuan PPN atas penyerahan jasa <i>freight forwarding</i> pada PT. X? 3. Bagaimana perlakuan PPN atas penyerahan jasa <i>freight forwarding</i> ditinjau dari azas kepastian hukum ? 4. Bagaimana perlakuan PPN atas penyerahan jasa <i>freight forwarding</i> ditinjau dari azas netralitas pajak? 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Apakah nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) yang merupakan tambahan biaya yang dibebankan oleh perusahaan jasa pengurusan transportasi/int'l <i>freight forwarding</i> kepada pengusaha eksportir atau <i>shipper</i> tersebut adalah merupakan obyek PPN yang menimbulkan utang Pajak Pertambahan Nilai. 2. Apakah terdapat pengaruh fungsi/kedudukan perusahaan <i>freight forwarder</i> terhadap perlakuan nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) sebagai obyek PPN : <ol style="list-style-type: none"> a. bila bertindak sebagai agen dari perusahaan angkutan udara internasional b. atau dalam kedudukannya sebagai <i>Principal</i>. 3. Apakah perlakuan pajak atas nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) tersebut telah memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak. 4. Apakah perlakuan pajak atas nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) tersebut telah mencerminkan azas keadilan sesuai <i>ability to pay principle</i>. 5. Apakah perlakuan pajak atas nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) mempengaruhi sifat netralitas daripada PPN itu sendiri terhadap kegiatan usaha. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bagaimana perlakuan Pajak Penghasilan khususnya pemotongan Pajak Penghasilan pasal 23 atas jasa <i>freight forwarding</i> ditinjau dari azas kepastian hukum? 2. Bagaimana pemajakan atas jasa <i>freight forwarding</i>, khususnya ditinjau dari prinsip <i>substance over form</i>?
Pendekatan Penelitian	Kualitatif	Kualitatif	Kuantitatif deskriptif
Keterkaitan Kedua Penelitian	Penelitian diatas bertujuan untuk mengetahui tentang jasa <i>freight forwarding</i>	Penelitian diatas bertujuan mengkaji adanya hubungan secara konsepsional antara nilai tambah <i>freight</i> (selisih <i>freight</i>) dengan objek	

	Penelitian I	Penelitian II	Penelitian Peneliti
	Sebagai objek pajak	PPN	
Perbedaan Lainnya	Objek Penelitian: Kebijakan dalam pengenaan PPN atas jasa <i>freight forwarding</i>	Objek Penelitian : Kebijakan dalam Pengenaan PPN atas nilai tambah jasa <i>freight forwarding</i>	Objek Penelitian : Kebijakan dalam kepastian hukum pengenaan pemotongan PPh Pasal 23 atas rangkain jasa <i>freight forwarding</i>

Sumber : diolah lebih lanjut oleh peneliti

A.2 Pengertian Pajak

Sebelum membahas tentang perpajakan Indonesia, perlu kiranya terlebih dahulu memahami definisi pajak itu sendiri. Definisi pajak yang banyak menjadi landasan pemikiran adalah definisi menurut P.J.A Adriani.

Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terhutang 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.¹⁴

Sedangkan menurut Rosdiana pajak itu adalah pungutan yang dapat dipaksakan, yang menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan oleh otoritas publik, terhutang oleh wajib pajak kepada pemerintah, untuk digunakan sebagai pembiayaan pelaksanaan fungsi-fungsi pemerintah, dengan tidak mendapat manfaat langsung yang dapat dirasakan oleh Wajib Pajak.¹⁵

A.3 Azas-azas pemungutan pajak

Pemungut pajak ditujukan untuk mengumpulkan penerimaan pajak yang memadai pengeluaran negara. Dalam melakukan pemungutan pajak, negara harus memegang teguh azas-azas dalam sistem pemungutan pajak. Azas-azas tersebut sangat berguna bagi pemilihan alternatif-alternatif yang berkenaan dengan pemungutan pajak yang akan dilakukan. Apabila suatu sistem Pajak Penghasilan

¹⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Op. Cit*, halaman 2

¹⁵ Haula Rosdiana, *Pengantar Perpajakan Konsep, Teori dan Aplikasi Jilid 1*, Yayasan Pendidikan dan Pengkajian, 2003 halaman 6

dimaksudkan untuk mencapai tujuan tertentu, maka dalam pemungutannya harus berpegang teguh kepada azas tertentu pula. Beberapa para ahli mengemukakan asas-asas perpajakan untuk mendukung sistem perpajakan yang baik. Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* mengemukakan ajaran mengenai asas pemungutan pajak yang terkenal dengan "*The Four Maxims*", ada empat asas, yaitu : Azas *Equality*, Azas *Certainty*, Azas *Convenience*, Azas *Efficiency*. Mansury mengutip pendapat Adam Smith yang menyarankan agar pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada 4 (empat) azas, yaitu : *Equality*, *Certainty*, *Convenience*, dan *Economy*.¹⁶ Disamping itu masih terdapat beberapa azas lain dalam pemungutan pajak.

Beberapa penjabaran asas-asas pemungutan pajak yang akan dibahas penulis terkait permasalahan seputar pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding*, yaitu :

1) *Azas Equality*

Asas *Equality* (keadilan) mengatakan bahwa pajak itu harus dikenakan secara adil dan merata, pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara harus sesuai dengan kemampuan dan penghasilan Wajib Pajak. Negara tidak boleh bertindak diskriminatif terhadap Wajib Pajak.

2) *Azas Certainty* (asas kepastian hukum):

Asas *Certainty* menyatakan bahwa pemungutan pajak harus ada kepastian yang jelas baik bagi pembuat kebijakan maupun masyarakat pada umumnya dan Wajib Pajak pada khususnya. Semua pungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang perpajakan yang berlaku, dan bagi yang melanggar akan dapat dikenai sanksi hukum. Asas kepastian tidak hanya menyangkut mengenai subyek pajak, objek pajak, pengenaan besarnya pajak yang terutang, tetapi dalam hal prosedur pemenuhan kewajibannya serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Adanya ketidakpastian dari produk hukum yang dibuat otoritas publik, dapat

¹⁶ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002, hal 12

menimbulkan multitafsir antara Wajib Pajak dan fiskus. Karena adanya perbedaan pemahaman atas suatu peraturan perpajakan, dapat mengakibatkan kerugian pada negara dan juga mengganggu *cash flow* dari sisi keuangan Wajib Pajak.

Dalam asas ini ditekankan pentingnya kepastian mengenai pemungutan pajak, yaitu kepastian mengenai hukum yang mengaturnya, kepastian mengenai subjek pajak, kepastian mengenai objek pajak, dan kepastian tatacara pemungutannya. Kepastian ini menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu untuk menjalankan kewajiban membayar pajak, karena segala sesuatunya sudah jelas. Seperti halnya dengan *maxim* pertama, maka dalam *maxim* kedua pada era berikutnya memberikan inspirasi bagi lahirnya asas yuridis.

Yang dimaksud dengan kepastian dalam asas *certainty* adalah menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu untuk menjalankan kewajiban pajak, karena segala sesuatunya sudah jelas.¹⁷ Kepastian hukum mutlak diperlukan, apalagi yang berkaitan dengan pemungutan pajak yang diselenggarakan oleh negara. Karena peraturan-peraturan yang ada dibawah Undang-Undang hanya dibuat secara sepihak dan belum tentu mendapat pengesahan dari wakil-wakil rakyat di DPR. Hal tersebut jika diterjemahkan lebih jauh, ditujukan agar pelaksanaan perpajakan tidak dilakukan secara sewenang-wenang atau hanya atas kemauan penguasa belaka untuk kepentingan diluar kepentingan kenegaraan, melainkan agar pelaksanaannya dapat ditaati oleh kedua belah pihak, fiskus dan Wajib Pajak untuk kepentingan negara dan masyarakat.¹⁸

Menurut Mansury, azas kepastian itu adalah sangat penting, sebab tanpa kepastian, keadilan yang telah dirancang ke dalam sistem perpajakan yang bersangkutan sulit untuk bisa dicapai. Kalau azas kepastian tersebut dihubungkan dengan empat pertanyaan, maka akan menjadi sebagai berikut :

- Harus pasti, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak.
- Harus pasti, apa yang menjadi dasar dikenakannya pajak

¹⁷ Rimsky K. Judisseno, *Pajak & Strategi Bisnis : Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Penerbit PT. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2005, hal 11

¹⁸ *Ibid*, halaman 269-271

- Harus pasti, berapa jumlah pajak yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak.
- Harus pasti, berapa jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar.¹⁹

3) *Asas Convenience*

Asas Convenience menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan atau memudahkan Wajib Pajak, misalnya pada waktu menerima penghasilan, menerima hadiah, atau pada saat pembayaran diterima. Teknik pemungutan ini dilakukan dengan cara *withholding*, selaras dengan konsep *pay as you earn*, dengan tetap memperhatikan asas-asas pemungutan pajak yang lain.²⁰ Pembayaran pajak harus sedapat mungkin tidak memberatkan Wajib Pajak.

4) *Asas Economy*

Biaya pemungutan pajak bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Demikian pula halnya dengan beban yang dipikul Wajib Pajak hendaknya juga sekecil mungkin. Jadi sistem yang dipilih untuk mengumpulkan pajak sejumlah yang diperlukan untuk membiayai kegiatan pemerintah hendaknya adalah sistem yang membebani masyarakat secara keseluruhan sekecil mungkin. Pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan ekonomisnya. Pajak harus memberikan manfaat yang lebih besar kepada masyarakat dari pada beban yang dipikul oleh masyarakat.²¹

A.4 Sistem Pemungutan Pajak *Withholding*

Pemungutan pajak telah menjadi salah satu instrumen yang dipakai oleh pemerintah untuk membiayai berbagai pengeluaran. Menurut Hyman, pemungutan pajak merupakan salah satu alat pembiayaan pemerintah. Instrumen ini dapat menunjang segala penyediaan barang dan atau jasa yang disediakan oleh

¹⁹ R. Mansury, 1996. *Op. Cit*, hal. 5

²⁰ Haula Rosdiana, *Op. Cit*, halaman 30

²¹ R. Mansury, *Op. cit*, hal 13

pemerintah.²² Sistem pemungutan pajak yang secara umum dianut oleh suatu negara terdiri dari dua jenis yaitu *Self Assessment System* dan *Official Assessment System*.²³ Agar terjadi peningkatan arus dana pajak ke kas negara, maka sistem perpajakan suatu negara selain menganut *Self Assessment System* atau *Official Assessment System* ataupun kedua-duanya, juga dilengkapi dengan *Withholding Tax System*.²⁴ *Withholding Tax System* adalah suatu sistem perpajakan untuk memotong atau memungut suatu jumlah tertentu (atau suatu prosentase tertentu) dari pembayaran atau transaksi yang dilakukannya untuk diteruskan ke kas negara dalam jangka waktu tertentu.

A.5 Pengertian Penghasilan

A.5.1 Pengertian Penghasilan menurut Konsep Akuntansi

Terdapat tiga konsep dasar penghasilan yang dikenal dalam dunia akuntansi, seperti dikutip oleh Schroeder, Clark dan Cathey dalam buku *Financial Accounting Theory and Analysis* antara lain adalah :

- *Psychic include which refers to the satisfaction of human wants.*
- *Real Income, which refers to increases in economic wealth*
- *Money Income which refers to increases in the monetary valuation of resources.*²⁵

Dapat diartikan bahwa dalam dunia akuntansi pada umumnya, dikenal tiga bentuk penghasilan, yakni : Penghasilan Psikis, dimana yang dimaksud dengan penghasilan ini adalah terpenuhinya keinginan dari seseorang, kemudian Penghasilan Riil, yakni penghasilan yang menunjukkan peningkatan kekayaan ekonomis seseorang, serta Penghasilan Uang, yakni yang berkaitan dengan kenaikan nilai keuangan dari sumberdaya yang dimiliki.

Penghasilan menurut akuntansi seperti terdapat dalam buku *Accounting Principles* adalah : *Revenue are the gross increase in owners equity resulting from*

²² David N. Hyman, *Public Finance : A Contemporary Application of Theory to Practice*, Ohio : South Western, 2002, hal. 19

²³ Safri Nurmantu, *Dasar Dasar Perpajakan*, Jilid 1, IND-HILL-Co Jakarta, 1994 hal. 27

²⁴ *Ibid*, hal. 28

²⁵ Richard G Schroeder, Myrtle W Clark, Jack M Cathey, *Financial Accounting Theory and Analysis*, Tax Reading and Cases, Seventh Edition, John Willey & Sons Inc. USA : 2001, Page 63

*bussiness activities entered into the purposes of earning incomes.*²⁶ Dalam pengertian disebut dapat diartikan bahwa yang dimaksud dengan penghasilan adalah penambahan kotor terhadap kepemilikan modal yang dihasilkan dari kegiatan usaha (bisnis) dalam kaitannya dengan peningkatan pendapatan.

I Wolk dan G Tearney, dalam bukunya *Accounting Theory : A Conceptual & Institutional Approach*, mengatakan bahwa :

“ *...revenue should be identified with the period during which the major economic activities necessary to the creation and disposition of goods and services has can be accomplished.*”²⁷

Dalam artian bahwa penghasilan juga dapat diidentifikasi sebagai periode dimana aktifitas perekonomian utama yang diperlukan dalam pembuatan dan pemindahan barang dan jasa dapat dilaksanakan.

Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa.²⁸

Penghasilan berarti suatu penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas, penghasilan meliputi pendapatan (*revenues*) dan keuntungan (*gains*). Pengertian penghasilan dapat menjangkau keuntungan yang belum direalisasi dan penghasilan dapat menambah atau menimbulkan berbagai jenis aktiva, atau mengurangi dan menyelesaikan kewajiban.²⁹

A.5.2 Konsep Penghasilan menurut Pajak Penghasilan

Konsep pertambahan mendefinisikan penghasilan secara luas dan komprehensif tanpa memperhatikan sumber dan cara perolehan penghasilan. Penghasilan didefinisikan sebagai tambahan kemampuan ekonomis yang diterima

²⁶ Jimmy J Weygant, Donald E Kieso, Paul D Kimmel, *Accounting Principles*, USA: John Willey & Son Inc., 2002, Page 13

²⁷ Harry I Wolk, Michael G Tearney, *Accounting Theory : A Conceptual & Institutional Approach, Fifth Edition*, USA : South Western College Publishing, 2001, Page 393

²⁸ Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat, 2002 hlm: 23.1.

²⁹ Gunadi, *Akuntansi Pajak Sesuai Dengan Undang-Undang Pajak Baru*, Jakarta : PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, 1997

atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak. Dalam pengertian tersebut terdapat empat unsur: (1) pengakuan (*income recognition*), (2) cakupan geografis (*geographical source of income*), (3) pemanfaatan) dan (4) sifat pengertian. Pengakuan penghasilan dapat secara akrual (pada saat diperoleh) atau kas (pada saat diterima). Sementara itu, sesuai dengan sumber geografisnya, terutama untuk Wajib Pajak dalam negeri, penghasilan kena pajak meliputi cakupan global (*global, mondial, atau universal income taxation*). Unsur pemanfaatan, selain mempertegas pengertian penghasilan (termasuk penambahan kekayaan). Selanjutnya, sebagai pengertian yang komprehensif dan luas (*broad base*), nama dan bentuk dari penghasilan kurang begitu relevan (hakikat lebih penting daripada bentuk formal atau *the substance over form*).³⁰ Karena pajak penghasilan termasuk pajak langsung, maka bila pajak langsung diterapkan maka ada tiga alternatif objek pajak, yaitu penghasilan (*income*), kekayaan (*wealth*), atau pengeluaran konsumsi (*consumption expenditure*). Pajak langsung atas pengeluaran konsumsi di sini bukan berupa Pajak Penjualan atau Pajak Pertambahan Nilai. Pajak langsung atas pengeluaran konsumsi yang didefinisikan oleh Nicholas Kaldor sebagai *expenditure tax* adalah seluruh pengeluaran konsumsi seorang Wajib Pajak dan keluarganya, yang dikenakan setahun sekali.³¹

Selanjutnya bila diuraikan konsep penghasilan berdasarkan konsep pajak penghasilan, maka akan terlihat unsur-unsur yang terkandung dalam pengertian penghasilan yang dimaksud, yaitu:

- a. Tambahan kemampuan ekonomis;

Bahwa yang termasuk penghasilan itu setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang didapat oleh Wajib Pajak dalam tahun pajak yang berkenaan.

- b. yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak;

³⁰ Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1997, hlm. 14-15.

³¹ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jilid 2, Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara, 1996, hlm: 18-19.

Unsur kedua membatasi pengenaan pajak hanya kepada tambahan kemampuan ekonomis yang telah menjadi realisasi. Pengertian realisasi dalam hal ini mengambil alih konsep akuntansi, yaitu penghasilan yang telah dapat dibukukan, baik dengan memakai “*cash basis*” maupun dengan yang memakai “*accrual basis*”. Dalam hal ini tambahan kemampuan yang dihitung sebagai penghasilan bukan hanya karena adanya kenaikan harga pasar, melainkan harga itu sudah menjadi realisasi.

- c. baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia; menunjukkan bahwa penghasilan yang dikenakan pajak itu meliputi penghasilan yang didapat di manapun juga, baik yang berasal dari sumber-sumber di Indonesia maupun dari sumber-sumber di luar Indonesia (*world wide income*).
- d. yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak; merupakan cara menghitung atau mengukur besarnya penghasilan yang dikenakan pajak itu, yaitu sebagai hasil penjumlahan seluruh pengeluaran untuk kebutuhan konsumsi dan sisanya ditabung menjadi kekayaan Wajib Pajak, termasuk dipakai membeli harta sebagai investasi.
- e. dengan nama dan dalam bentuk apapun juga. bahwa dalam penentuan ada tidaknya penghasilan yang dikenakan pajak dan kalau ada berapa besarnya penghasilan itu, maka yang menentukan bukan nama yang diberikan oleh Wajib Pajak dan juga bukan bergantung kepada bentuk yuridis yang dipakai oleh Wajib Pajak, melainkan yang paling menentukan adalah hakekat ekonomis sebenarnya (*the substance over form principle*).³²

A.6 Konsep *The substance Over Form*

Macdonald dalam tulisannya tentang pentingnya mengedepankan sustansi dari sebuah transaksi akuntansi. Harus dilihat asal dan tujuan dilakukannya sebuah transaksi. Konsep Macdonald tersebut adalah sebagai berikut :

³² R. Mansury, *Op. Cit*, hlm: 77-80.

Both taxation and accounting are concerned with economic transactions; both have had to face the argument that within their respective domains transactions should be analysed according to their 'economic substance' rather than their legal form.

The argument over substance or form in tax law has arisen in two distinct ways: the first in construing the nature of a transaction, the second in deciding how a transaction should have the tax rules applied to it. Each approach involves different propositions. The first, referred to here as the legal proposition, argues that in ascertaining the character of a transaction regard is to be had to what is in fact done rather than to the label or nomenclature given to what is done. The second, the equitable proposition, suggests that in taxing a transaction regard is to be had to the economic effect of what has been done and tax levied by analogy to the tax treatment of similar economic effects realised through different transactions.³³

Akuntansi dan Pajak sangat bereratan dengan transaksi ekonomi. Keduanya saling berkaitan dan berhubungan menurut subsatansi ekonomi daripada kelengkapan dokumen. Argumentasi dalam *substance over form* dalam peraturan pajak timbul dalam dua cara, pertama, membentuk transaksi asal, kedua, memutuskan bagaimana transaksi seharusnya diterima oleh peraturan pajak. Setiap pendekatan membawa usul/ilmu yang berbeda. Perdebatan dalam menentukan/menetapkan karakter dari transaksi adalah dengan memperhatikan apa yang telah digunakan pada istilah yang telah diberikan. Kedua, persamaan asal usul/ilmu pasti, mengusulkan bahwa dalam perpajakan memperhatikan apa yang terjadi dalam pengaruh ekonomi dan pengenaan pajak oleh perlakuan pajak melalui transaksi yang berbeda-beda.

A.7 Konsep dan Definisi *Freight Forwarding*

Menurut Ronosentono, pengertian *freight forwarding* adalah pelaksana pengiriman barang, dengan melalui suatu penyelesaian dokumen di pelabuhan bongkar/muat, dengan menggunakan alat angkutan dari atau beberapa tempat pengiriman menuju satu atau beberapa tempat tujuannya.³⁴

³³ Graeme MacDonald, *The Modern Law Review*, Vol. 54, No. 6, Law and Accountancy, Blackwell Publishing, 1991, hlmn 830-847

³⁴ Ronosentono, HM Noch Idris, *Pengetahuan Dasar Tatalaksana Freight forwarding Edisi II*, Penerbit CV Infomedika, 2006 halaman 45

Sedangkan yang dimaksud dengan *freight forwarder* menurut *The United States Government's Interstate Commerce Commission* adalah :

*Any company which holds itself out to the general public to provide and arrange transportation of property, for compensation, of which assemble and consolidate shipments of such property and performance of breakbulk and distributing and operation with respect to such consolidation shipment and assumes responsibility for the transportation of such property from point of destination and utilizes for the whole or any part of the transportation of shipments, the services, of a Carrier or Carriers, by sea, land or air or any combination thereof.*³⁵

Dari definisi di atas, beberapa unsur untuk dapat terbentuknya *forwarder* telah jelas, yaitu bahwa pada definisi ini terdapat subyeknya yaitu *company or any company*, kemudian obyeknya adalah *property* atau barang milik orang lain. Perkataan barang milik orang lain ini penting, karena memang *forwarder* itu tidak memiliki barang yang diangkutnya atau yang dikirimnya tersebut. Disini berarti bahwa *forwarder* pada dasarnya tidak menawarkan jasa untuk mengangkut, tetapi menawarkan jasa pengiriman barang milik si pengirim barang.

Amir MS memberikan pengertian ringkas mengenai pengertian jasa *freight forwarding* sebagai jasa :

*“To make sure that an export shipment arrives at its destination as quickly as possible in the best possible condition and with a minimum of problem for the exporters”*³⁶

Mengenai definisi *forwarder*, FIATA (*Federation Internationale des Association de Transitaires es Assimilies*) selaku Asosiasi *Forwarder* di dunia memiliki sendiri definisi apa yang dimaksud dengan *freight forwarder* dalam buku yang berjudul *FIATA's Publication Services*, yaitu :

*“In most countries the Freight Forwarder is define as someone who, by order and in the interest of the customers procures the transportation of goods, not being himself a carrier”*³⁷

³⁵ *Ibid*, halaman 45

³⁶ Amir MS, *Ekspor Impor : Teori & Penerapannya*, Jakarta: PPM, 2003, hal. 120

³⁷ *Ibid*, halaman 50

Dalam buku tersebut, juga menyebutkan pula bahwa *forwarder* adalah juga sebagai perantara dibuktikan dengan definisi sebagai berikut :

The Freight Forwarder is therefore a person, acting as an intermediary, between people who want goods moved (shipper) and people who have the means to move these goods (carrier).

Dari kedua definisi tersebut, maka dapat kita ambil suatu rumusan mengenai *Freight Forwarder* itu adalah sebagai berikut :

1. Bahwa *freight forwarder* bekerja hanya atas dasar “perintah” dari mereka yang menginginkan agar barangnya dikirim ke tempat lain.
2. Untuk menggerakkan barang muatan tersebut *forwarder* tidak harus memiliki sarana angkutannya.
3. *Forwarder* bertindak sebagai perantara antara si pengirim, pengangkut dan penerima barang.

Secara umum dapat disebutkan bahwa pada dasarnya *forwarder* adalah sebagai agen atau perantara antara mereka yang menginginkan barang dagangannya untuk dikirim dan pemilik sarana transportasi yang akan dipergunakan untuk melaksanakan pergerakan barang dari satu tempat ke tempat lainnya. Lingkup kerja *forwarder* itu adalah mengatur segala sesuatunya, sehingga seluruh komoditi yang diserahkan kepadanya oleh para pemilik barang dapat dilaksanakan dengan sebaik-baiknya, sesuai dengan instruksi yang diterima dari setiap para pemakai jasa *freight forwarding*.³⁸

Beberapa jenis pelayanan berupa jasa yang dapat atau biasanya ditawarkan oleh *forwarder* kepada pemakai jasanya tersebut antara lain sebagai berikut :

- a) Angkutan darat, baik itu kereta api atau truck atau angkutan sungai
- b) Biaya-biaya pengurusan pengapalan dan pengiriman
- c) Uang tambang atau ongks/biaya angkutan samudera
- d) Bea masuk, pajak-pajak atau pengeluaran-pengeluaran sejenis yang terkait setiap kali kedatangan barang dari luar negeri (*duty and taxes as per entry*)
- e) Komisi perantara (*brokerage fee*)

³⁸ *Ibid*, halaman 125

- f) Biaya komunikasi (*communication expenses*) seperti telepon, fax, telefax, dan sebagainya.
- g) Biaya-biaya diterminal (*terminal fee*), seperti halnya pada terminal peti kemas dan sejenisnya.
- h) Biaya-biaya dan pengeluaran-pengeluaran pengiriman lanjutan (*on/re-forwarding fee*), umpamanya dari pelabuhan samudera dilanjutkan pengirimannya dengan kereta api dan lain sebagainya.
- i) Pengurusan dan penyelesaian dokumen serta distribusi barang muatan (*documentation and cargo distribution handling fee*)
- j) Biaya polis dan pengurusan asuransi (*police insurance and arrangement fee*)
- k) Biaya-biaya dan pengeluaran local (*domestic freight and expenses*)
- l) Biaya-biaya penarikan dan penyerahan wesel (*draft fee*) serta biaya-biaya bank lainnya
- m) Biaya penumpukan barang muatan digudang (*storage fee*)
- n) Biaya-biaya di dalam pelabuhan (*dock charges*)
- o) Biaya-biaya lain yang terkait.³⁹

Komponen-komponen pengeluaran tersebut oleh *forwarder*, seluruh biaya dan pengeluaran akan ditagih kembali kepada pemakai jasa *freight forwarding*.

B. Konstruksi Model Teoritis

Metode Penelitian merupakan keseluruhan proses berpikir yang dimulai dari menemukan permasalahan, kemudian peneliti menjabarkannya dalam suatu kerangka tertentu, serta mengumpulkan data bagi pengujian empiris untuk mendapatkan penjelasan dalam penarikan kesimpulan atas gejala sosial yang diteliti.⁴⁰

Menurut Husein dalam bukunya, konsep adalah sejumlah ciri yang berkaitan dengan suatu objek, diciptakan dengan menggolongkan dan mengelompokkan objek-objek tertentu yang mempunyai ciri yang sama.⁴¹ Sedangkan variabel dipakai sebagai sinonim untuk suatu hal yang diriset.⁴²

³⁹ *Ibid*, halaman 163-165

⁴⁰ Iqbal Hasan. Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya. (Jakarta: Ghalia Ind, 2002). Hal 21.

⁴¹ Husein Umar, *Metode Riset Ilmu Administrasi. Ilmu Administrasi Negara, Ilmu Administrasi Pembangunan, dan Ilmu Administrasi Niaga*, (Jakarta: Sun Printing, 2004), hal. 41

⁴² *Ibid*. hal. 41

Menurut Husien dalam bukunya, variabel di dalam penelitian adalah merupakan suatu atribut dari sekelompok objek yang diteliti yang mempunyai variasi antara satu dengan yang lain dalam kelompok tersebut.⁴³

Husein membagi variabel atas lima, yaitu

1. Variabel Independen, yaitu variabel yang menjadi sebab terjadinya/ terpengaruhnya variabel dependen
2. Variabel Dependen, yaitu variabel yang nilainya dipengaruhi oleh variabel independen
3. Variabel Moderator, yaitu variabel yang memperkuat atau memperlemah hubungan antara variabel independen dan dependen
4. Variabel *Intervening*, seperti variabel moderator, tetapi nilainya tidak dapat diukur, seperti kecewa, gembira, sakit hati
5. Variabel Kontrol, yaitu variabel yang dikendalikan peneliti.⁴⁴

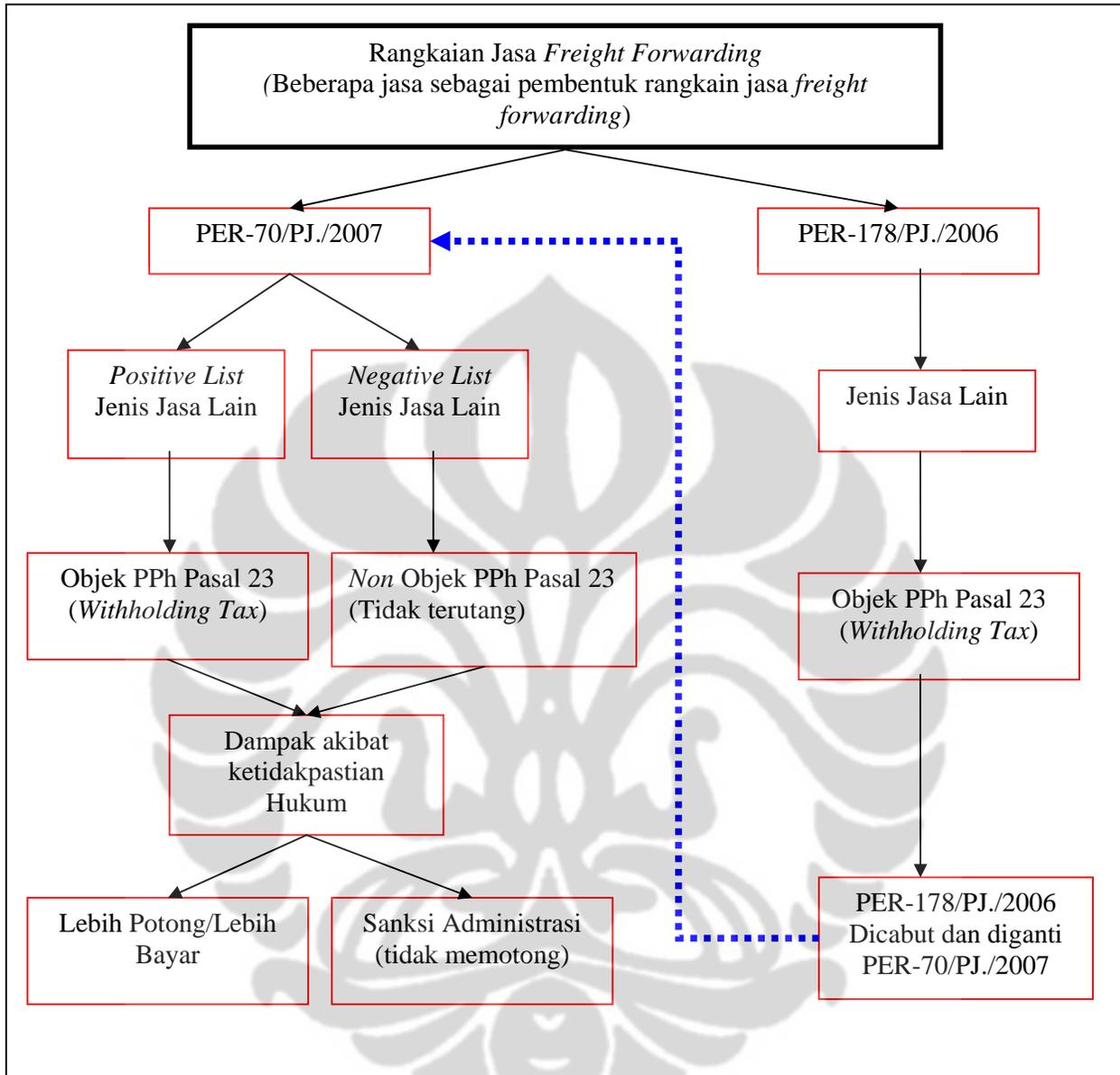
Konsep utama penelitian ini adalah kepastian hukum. Sedangkan variabel yang ada di dalamnya berupa kepastian hukum pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa yang dilakukan *freight forwarding*. Penelitian ini juga membahas tentang konsep lain yaitu konsep *substance over form* atas penghasilan yang diterima oleh perusahaan *freight forwardings*, dimana variabelnya mencangkup bentuk penghasilan yang diterima atas jasa *freight forwarding*.

Atas variabel-variabel ini mempunyai hubungan baik resiprokal maupun asimetris. Ini terdapat pada variabel perencanaan pajak dengan investasi luar negeri. Kedua variabel ini saling mempengaruhi satu sama lainnya. Sedangkan variabel lainnya, yaitu variabel-variabel bebas memiliki hubungan asimetris dimana satu variabel mempengaruhi variabel lainnya tanpa adanya timbal balik. Gambaran atas hubungan variabel ini ada pada model analisis penelitian.

⁴³ Husein Umar, *Metode Penelitian untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*, (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2003), 48

⁴⁴ *Ibid.*

C. Model Analisis



Sumber : diolah lebih lanjut oleh peneliti

Gambar II.1
Model analisis

D. Hipotesis

Hipotesis adalah suatu perumusan sementara mengenai suatu hal yang dibuat untuk menjelaskan hal itu dan juga dapat menuntun/mengarahkan penyelidikan selanjutnya.⁴⁵

Hipotesis kerja menurut peneliti dalam penelitian ini adalah kebijakan yang diambil pemerintah dalam perlakuan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa yang dilakukan *freight forwarding* menimbulkan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak, khususnya bagi *freight forwarder* dan pengguna jasa *freight forwarding* sebagai pihak ketiga pemotong pajak PPh 23. Ketidakpastian ini menimbulkan keragu-raguan yang bisa menimbulkan multitafsir bagi Wajib Pajak akibat tidak jelasnya perangkat hukum yang ada. Kena atau tidaknya jasa *freight forwarding* sebagai objek pemotongan PPh 23 memberi dampak bagi Wajib Pajak atas ketidakjelasan ini, yang berakibat sanksi administrasi kurang bayar atau tidak memotong, atau lebih bayar akibat kelebihan potong yang dapat kapan saja diperiksa oleh fiskus atas kelebihan pembayaran tersebut. Peneliti juga akan mengambil kesimpulan sebagai hasil pembahasan penelitian.

⁴⁵ *Ibid*, 104.

E. Operasionalisasi Konsep

Tabel II.2
Operasionalisasi Konsep Penelitian

Konsep	Indikator	Teknik Pengumpulan Data
Kepastian hukum dalam pemungutan Pajak	a. Kepastian tentang subjek pajak dalam pengenaan PPh Pasal 23 atas jasa yang dilakukan <i>freight forwarding</i> b. Kepastian tentang objek pajak PPh Pasal 23 atas rangkaian jasa yang dilakukan <i>freight forwarding</i> c. Kepastian tentang pengenaan tarif atas objek pajak yang dikenakan PPh Pasal 23 atas jasa yang dilakukan <i>freight forwarding</i> d. Kepastian tentang transaksi <i>reimbursement</i> yang dilakukan oleh <i>freight forwarding</i> dalam rangka pengenaan PPh Pasal 23 e. Kepastian sanksi yang diterima apabila tidak memotong PPh Pasal 23	a. Studi Kepustakaan b. Wawancara mendalam
<i>Substance Over Form</i>	a. Substansi dan karakterisasi dalam hal penyimpanan barang di gudang yang dilakukan oleh <i>freight forwarder</i> b. Bentuk formalitas dokumen yang dilakukan oleh <i>freight forwarder</i> dalam transaksi <i>reimbursement</i>	a. Studi Kepustakaan b. Wawancara mendalam

Sumber : diolah lebih lanjut oleh peneliti

F. Metode Penelitian

1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan adalah pendekatan kuantitatif. Menurut M Muslich dalam bukunya, model kuantitatif adalah model keputusan yang mempergunakan angka. Angka mempunyai peranan yang sangat penting dalam pembuatan, penggunaan dan pemecahan model kuantitatif.⁴⁶

Pendekatan kuantitatif merupakan pendekatan pengambilan keputusan manajerial yang didasarkan atas penggunaan metode-metode ilmiah dengan menggunakan analisis kuantitatif untuk membantu manajer atau pengambil keputusan dalam membuat keputusan atau kebijakan.⁴⁷ Peneliti memilih metode ini karena ingin mencari kepastian pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa *freight forwarding* yang ditinjau dari PER-70/PJ./2007. Penelitian kuantitatif lebih mendasarkan pada data yang dapat dihitung untuk menghasilkan penaksiran kuantitatif yang kokoh.⁴⁸

2. Tipe penelitian

Penelitian dalam skripsi ini memiliki tujuan dan manfaat tertentu serta dilakukan dalam suatu dimensi waktu.

1. Penelitian berdasarkan tujuan

Berdasarkan tujuan, penelitian ini tergolong dalam penelitian deskriptif. Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini berdasarkan tujuan penelitiannya adalah penelitian deskriptif. Menurut Travers (1978), metode deskriptif bertujuan untuk menggambarkan sifat sesuatu yang tengah berlangsung pada saat riset dilakukan dan untuk memeriksa sebab-sebab dari suatu gejala tertentu.⁴⁹ Menurut Faisal, penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk eksplorasi dan klarifikasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan sosial

⁴⁶ M. Muslich, *Metode Kuantitatif*, (Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1993), hal. 4.

⁴⁷ Ferdinand D. Saragih, Umanto Eko P., dan B. Yulianto Nugroho, *Teknik Kuantitatif untuk Bisnis dan Ekonomi*, (Depok: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI, 2007), 1.

⁴⁸ Husein Umar, *Op. Cit.*, 36

⁴⁹ *Ibid*, hal 29.

dengan jalan mendeskriptifkan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah dan unit yang diteliti.⁵⁰

Tujuan dari penelitian deskripsi :

- a. Menghasilkan gambaran yang akurat tentang sebuah kelompok
- b. Menggambarkan mekanisme sebuah proses atau hubungan
- c. Memberikan gambaran, baik yang berbentuk verbal maupun numerical
- d. Menyajikan informasi dasar
- e. Menciptakan seperangkat kategori atau pengklasifikasian
- f. Menjelaskan tahapan-tahapan atau seperangkat tatanan
- g. Menyimpan informasi yang tadinya bersifat kontradiktif mengenai subyek penelitian.

2. Penelitian berdasarkan manfaat

Berdasarkan manfaatnya, penelitian ini digolongkan ke dalam penelitian murni (*pure research*). Penelitian murni merupakan penelitian yang melibatkan dan mengembangkan pertanyaan-pertanyaan yang terkait dengan teori. Penelitian ini tidak selalu dapat langsung memberi manfaat.

*“Pure reseach involves developing testing and theories and hypoteses that are intellectually interesting to the investigator and might thus have social application in the future.... Pure research deals with questions that are intellectually challenging to the researcher but may or may not have practical applications at the present time or in the future. Thus such work often involves testing hypoteses containing very abstract and specialized concepts.”*⁵¹

Penelitian ini termasuk ke dalam penelitian murni karena digunakan untuk tujuan akademis dan menggunakan serta mengembangkan teori pajak penghasilan.

3. Penelitian berdasarkan dimensi waktu

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini digolongkan ke dalam penelitian *cross sectional*. Penelitian ini dilakukan hanya pada jangka waktu tertentu.

⁵⁰ Sanafiah Faisal, *Format-Format Penelitian Sosial*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 1999), hal. 20.

⁵¹ Kenneth D. Bailey, *Methods of Social Research*, 1994. USA : The Free Press, hlmn. 24-25

*“A cross-sectional study is one that studies a cross-section of the population at a single point in time.”*⁵²

Penelitian ini termasuk ke dalam penelitian *cross-sectional* karena dilakukan dalam jangka waktu yang terbatas.

3. Teknik Pengumpulan Data

Sumber data dan informasi yang dikumpulkan dalam penelitian ini adalah :

a. Data Primer

Data primer diperoleh oleh peneliti langsung dari responden atau melalui penelitian lapangan (*field research*) dengan wawancara yang berhubungan dengan masalah penelitian. Terkait dengan wawancara, Neuman mengungkapkan beberapa karakteristik informan yang baik.

“The ideal informant has four characteristics :

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. Interviewing may take many hours, and some members are simply not available for extensive interviewing.*
4. *Nonanalytic individuals make better informants. A nonanalytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense this is in contrast to the analytic member, who preanalyzes the setting, using categories from the media or education. Even members educated in the social sciences can learn to respond in a nonanalytic manner, but only if they set aside their education and use the member perspective.”*⁵³

Terkait dengan pengumpulan data melalui wawancara, maka dalam penelitian ini peneliti mendapatkan informasi yang terkait dengan tema skripsi dari narasumber.

⁵² *Ibid*, hlmn. 36

⁵³ Neuman, W. Lawrence, *Social Research Methods : Qualitative and Quantitative Approaches*, 2003. USA : Pearson Education, hlmn. 394-395

b. Data Sekunder

Data sekunder diperoleh melalui kajian-kajian literatur atau hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya. Studi literatur yang dilakukan dalam penelitian ini adalah dengan membaca ketentuan dan peraturan pajak yang terkait serta berbagai buku dan artikel mengenai Pajak Penghasilan pada umumnya dan pemotongan serta karakterisasi objek Pajak Penghasilan Pasal 23 pada khususnya. Selain itu, peneliti juga mencari tahu mengenai lingkup jenis usaha *freight forwarding* secara umum dengan membaca buku dan artikel terkait.

4. Informan

Populasi yang akan diambil oleh peneliti adalah pihak kompeten dan berkepentingan atas permasalahan yang diteliti. Dari populasi tersebut, diambil beberapa narasumber sebagai pihak yang dianggap mewakili populasi, yaitu :

1. Pemerintah : yaitu pihak-pihak yang membuat kebijakan khususnya yang berhubungan dengan pembahasan 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 Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 mengenai perlakuan pemotongan PPh Pasal 23. Narasumber diwakili oleh Bapak Hapid Abdul Gofur dari Direktorat Jenderal Pajak, jabatan Kepala Seksi Peraturan Perpajakan II Bagian Pemotongan dan Pemungutan Direktorat Jenderal Pajak
2. Ahli perpajakan : diwakili oleh Bapak Gunadi.
3. Konsultan Pajak : konsultan pajak perusahaan *freight forwarding* yang mempunyai pengetahuan cukup besar dalam perpindahan barang. Konsultan Pajak dalam penelitian ini diwakili oleh Bapak Ruston Tambunan.
4. Perusahaan Jasa *freight forwarding* : perusahaan *freight forwarding* yang mempunyai pengalaman dalam hal perpindahan barang. Diwakili oleh

Bapak A. I Wayan Raimantera dari PT. X, jabatan sebagai Manager Keuangan.

5. Teknik Analisis Data

Dalam kaitannya untuk menentukan kepastian hukum mengenai perlakuan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa yang dilakukan oleh *freight forwarding*, maka peneliti menggunakan teknik pengambilan keputusan untuk mengetahui keputusan terbaik yang akan diambil dengan melihat probabilitas resiko yang akan diperoleh.⁵⁴

Probabilitas yang akan didapat berdasarkan pendekatan objektif, dimana nilai atas suatu peristiwa dapat diestimasi. Dimana peneliti akan mendapatkan kepastian hukum atas pengenaan pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 23 atas jasa yang dilakukan *freight forwarding*.

6. Batasan Penelitian

Adapun dalam menjawab permasalahan penelitian ini, peneliti membatasi fokus pembahasan, yaitu di dalam seluruh rangkaian jasa *freight forwarding* yang dilakukan oleh *freight forwarder* sangat beragam. Ada kegiatan sewa menyewa, investasi, dan sebagainya. Pembahasan penelitian ini dipersempit hanya pada jasa objek pengenaan PPh pasal 23 yang banyak diperdebatkan apakah termasuk *positive list* yang merupakan objek pengenaan PPh Pasal 23 atau *negative list* yang tidak dikenakan PPh Pasal 23.

⁵⁴ Ferdinand D. Saragih, Umanto Eko P., dan B. Yulianto Nugroho, *Op. Cit.*, 152.