

## BAB II

### KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

#### A. Tinjauan Pustaka

Penelitian tentang pemungutan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai atas jasa pengelolaan Apartemen telah dilakukan sebelumnya<sup>49</sup>. Penelitian tersebut lebih memfokuskan pada pembahasan aspek jasa pengelolaan gedung dalam apartemen itu sendiri. Penelitian tersebut juga membahas aspek pajak berupa pengenaan jasa administrasi dari pengelolaan gedung. Skripsi tersebut memberi masukan bagaimana upaya untuk mengoptimalkan manfaat diskon dari sisi pajak.

Kesamaan penulisan skripsi ini dengan penulisan sebelumnya adalah sama-sama membahas perlakuan Pajak Pertambahan Nilai dalam pengelolaan apartemen. Perbedaan penulisan terletak pada objek penelitian yang menekankan pada jasa sewa apartemen dan kebijakan pembebasannya. Penulis dalam penelitian ini akan membahas mengenai kebijakan pemberian kebebasan PPN untuk sewa ruangan apartemen untuk organisasi internasional dan kedutaan dalam PT. X, sebagai pengelola Apartemen XY.

---

<sup>49</sup> Ramadhan, Vega Ifta Nur, *Kebijakan Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas Penyerahan Jasa Pengelolaan Gedung (Studi Kasus pada apartemen X)*, skripsi Program Sarjana Administrasi Fiskal, FISIP UI : Depok, 2007

## **B. Landasan Teori**

### **B.1. Asas-asas Pemungutan Pajak**

Dalam pelaksanaan kebijakan perpajakan positif merupakan sebuah proses pemilihan perlakuan – perlakuan pajak dari berbagai alternatif yang tersedia, agar dapat dicapai sasaran yang hendak dituju dari sistem perpajakan yang akan disusun. Alternatif – alternatif tersebut dipilih dengan mempertimbangkan agar sistem perpajakan tersebut tetap tertumpu diatas azas – azas perpajakan yang sudah ditentukan.

Pada dasarnya terdapat tiga asas pemungutan pajak, yaitu *revenue productivity*, *equity* dan *ease of administration*. Tiga asas tersebut merupakan penerapan dalam setiap sistem perpajakan. Asas *revenue productivity* menggunakan pajak sebagai penghimpun dana dari masyarakat. *Equity* menjadikan dasar keadilan dalam pemungutan pajak. Asas *ease of administration* menyatakan pengenaan pajak dilakukan berdasarkan kepastian hukum, kenyamanan wajib pajak, bersifat efisien. Selain itu, asas tersebut juga harus didukung oleh peraturan yang mudah dipahami serta tanpa menyebabkan distorsi.

#### **B.1.1 Konsep Ease of Administration**

Pemungutan pajak dimanapun dilakukan harus memperhatikan azas-azas atau prinsip-prinsip yang mendasari suatu sistem pemungutan pajak sebagaimana dikemukakan oleh **Mansury** yang menyatakan bahwa :

*“Dari pengalaman ternyata, bahwa apabila tidak setiap ketentuan rancangan undang-undang pada saat penyusunannya selalu diuji apakah sejalan tidaknya dengan tujuan dan azas yang harus dipegang*

*teguh, ketentuan tersebut mudah sekali mengatur sesuatu yang sebenarnya tidak sejalan dengan azas yang harus dipegang teguh.*<sup>50</sup>

Salah satu azas pemungutan pajak yaitu *ease of administration* atau kemudahan administrasi yang memiliki unsur-unsur seperti: *certainty*, *efficiency*, *convenience* dan *simplicity*.

**a. Azas Certainty**

Azas *certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat. Azas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa – siapa saja yang harus dikenakan pajak, apa – apa saja yang dijadikan sebagai obyek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Sommerfeld menegaskan bahwa untuk meningkatkan kepastian hukum, perlu disediakan petunjuk pemungutan pajak yang terperinci, *advanced rulings*, maupun interpretasi hukum yang lainnya<sup>51</sup>. Perundang – undangan perpajakan sebaiknya jangan terlalu sering berubah dan walaupun berubah, hendaknya perubahan tersebut dalam konteks reformasi perpajakan yang sistematis dan menyeluruh. Apabila jika seringnya perubahan tersebut menyangkut hal – hal yang esensial. Hal tersebut selain akan membingungkan wajib pajak, juga akan menyulitkan wajib pajak badan untuk membuat perencanaan bisnis strategis.

---

<sup>5</sup> R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, (Jakarta: Ind Hill-Co, 1996), hal. 4.

<sup>51</sup> Ray M, Sommerfeld, *An Introduction To Taxation*, (London: Harcourt Brace Javanovich Inc, 1982), hal 1-17.

**b. Azas Convenience**

Azas *convenience* (kemudahan / kenyamanan) menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang “menyenangkan”/ memudahkan wajib pajak, misalnya pada saat menerima gaji atau penghasilan lain seperti saat menerima bunga deposito. Sommerfeld juga mengkaitkan azas *convenience* dengan masalah kesederhanaan administrasi (*simplicity*).

*“Both taxpayers and tax administrators place great stock in administrative simplicity. And in practice this tax criterion is often controlling. Any tax that be easily assessed collected and administered seems to encounter the least opposition.”<sup>52</sup>*

Sommerfeld menambahkan bahwa ada beberapa ahli yang berpendapat bahwa wajib pajak mau membayar lebih banyak asalkan terpenuhi azas *convenience*. Dalam pandangan yang lebih ekstrim lagi, dalam membangun sistem pemungutan pajak yang ideal pada umumnya tidak didapat azas *convenience* ini.

**c. Azas Efficiency**

Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin. Dengan kata lain, pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of compliance* nya rendah.

---

<sup>52</sup> *Ibid.*

*Compliance Cost* tidak selalu biaya yang *tangible* yang dapat dinilai dengan uang, tetapi juga dengan biaya yang *intangible*. Dari sisi wajib pajak, *compliance cost* adalah biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Dapat dibedakan menjadi tiga kelompok yaitu sebagai berikut:

- a. *Direct Money Cost*, yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan / ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban – kewajiban dan hak – hak perpajakan.
- b. *Time Cost*, yaitu biaya berupa waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban – kewajiban dan hak – hak perpajakan.
- c. *Psychic Cost*, yaitu biaya psikis / psikologi, antara lain berupa stres dan atau ketidaktenangan, keagamaan, kegelisahan, ketidakpastian yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban – kewajiban dan hak – hak perpajakan, misalnya stres yang terjadi saat pemeriksaan pajak, saat pengajuan keberatan dan atau banding.<sup>53</sup>

Dalam menghitung *cost of taxation* (biaya pajak) yang dipikul oleh wajib pajak, hendaknya digunakan paradigma yang lebih luas dan komperative, yang bukan hanya memerhatikan atau menghitung *tax burden* dari *marginal tax rate* atau *effective tax rate*<sup>54</sup>.

**d. Azas Simplicity**

Brown dan Jackson mengemukakan bahwa: “*Taxes should be sufficiently simple so that those affected can be understand them*”<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Haula, Rosdiana dan Rasin, Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, (Jakarta: PT. Rajagrafindo Persada, 2005), hal 137.

<sup>54</sup> *Ibid*, hal 139

<sup>55</sup> C. V, Brown dan Jackson. P. M. *Public Sector Economics*. 1982, (Brazil Blackwell), seperti yang dikutip Haula, Rosdiana dan Rasin Tarigan, hal 140

Peraturan perpajakan harus sederhana agar lebih pasti, jelas dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak.

## **B.2. Konsep Pajak Pertambahan Nilai**

### **B.2.1 Definisi Pajak Pertambahan Nilai**

Pajak Pertambahan Nilai (*Value Added Tax*) pada dasarnya merupakan salah satu bentuk pajak atas konsumsi yang dipungut berdasarkan nilai tambah yang timbul pada seluruh kegiatan produksi dan distribusi. Pengertian konsep nilai tambah dikemukakan oleh Sukardji dalam bukunya yang menyebutkan bahwa :

“Nilai tambah (*added value*) adalah penjumlahan unsur-unsur biaya dan laba dalam rangka proses produksi atau distribusi barang atau jasa. Jadi, nilai tambah tidak semata-mata dihasilkan dari perubahan bentuk atau sifat suatu barang dalam kegiatan produksi.”<sup>56</sup>

### **B.2.2. Karakteristik PPN**

*Legal character* dari PPN secara umum dapat digambarkan sebagai berikut, seperti yang dikemukakan oleh Terra, yaitu :

#### **1. General tax**

PPN merupakan pajak atas konsumsi secara umum. Pengertian secara umum ini untuk membedakan PPN dengan pajak atas konsumsi secara khusus, yaitu cukai.” *A sales tax should intended to tax all private expenditure. One result of*

---

<sup>56</sup> Untung Sukardi, *Pokok-pokok Pajak Pertambahan Nilai Indonesia*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2003), hal. 10.

*this view is that a sales tax should not discriminate between goods and services, as they both represent consumption*<sup>57</sup>.

PPN merupakan pajak yang bersifat umum karena ditujukan untuk semua pengeluaran masyarakat secara keseluruhan, tanpa membedakan pengeluaran tersebut berupa barang atau jasa, yang terpenting pengeluaran tersebut adalah untuk konsumsi.

## 2. *Indirect tax*

PPN merupakan salah satu pajak tidak langsung (*indirect tax*). Pajak tidak langsung dapat diartikan sebagai pajak yang tidak dibebankan secara langsung kepada satu pihak, tetapi dapat dialihkan kepada pihak lain. Peralihan pajak ini berbentuk *shifting forward*, yaitu peralihan pajak ke saluran distribusi, selanjutnya sampai dengan konsumen yang menjadi sasaran akhir pajak. Peralihan semacam inilah yang membedakan *indirect tax* dengan *direct tax*. Pajak tidak langsung ditanggung oleh konsumen, tetapi yang memungut, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terutang adalah Pengusaha Kena Pajak.<sup>58</sup>

Pada pajak langsung akan berlangsung *shifting backward*, di mana pajak akan ditanggung oleh produsen dan tidak akan mempengaruhi harga jual konsumen. Tetapi pajak tidak langsung akan dilakukan *shifting forward*, dimana pajak akan dialihkan pada konsumen. "*An indirect tax can be passed on to another person or group. A business may recover the cost of the taxes it pays by charging higher prices to customers*".<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Ben Terra, *Sales Taxation*, (Boston : Kluwer Law and Taxation, 1988), hal.5.

<sup>58</sup> Haula Rosdiana, *Op. Cit.*, hal. 69.

<sup>59</sup> Ben Terra, *Op. Cit.*, hal.12.

*Shifting forward* dilakukan oleh produsen untuk mengembalikan biaya pajak yang dikeluarkan. Pengalihan pajak dilakukan dengan cara menambah harga yang harus dibayarkan oleh konsumen. Tetapi asumsi bahwa beban pajak tidak langsung akan selalu dialihkan kepada konsumen (*shifting forward*) dan beban pajak langsung akan selalu ditanggung produsen (*shifting backward*) dipatahkan. Pendapat tersebut ditolak oleh konsensus yang dilakukan para ahli ekonomi dalam pertemuan di Paris pada tahun 1964, bahwa : “*in practice indirect tax are not fully shifted forward in product prices possibly because the fall in factor prices, tax evasion, or other causes*”.<sup>60</sup>

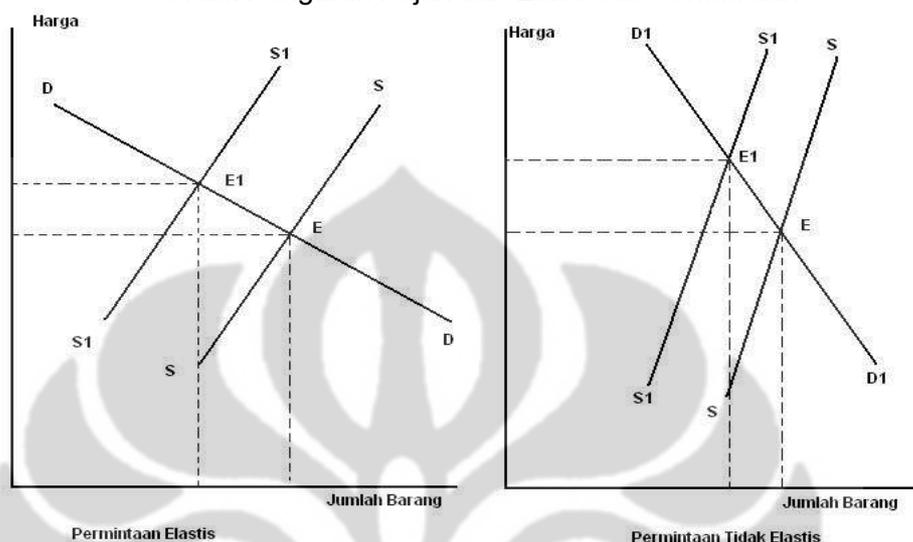
Pada pelaksanaannya, pajak tidak langsung tidak sepenuhnya dibebankan pada konsumen (*shifting forward*) dengan mengakumulasikan ke harga barang. Hal ini dipengaruhi oleh faktor harga, penghindaran pajak dan faktor-faktor lainnya. Jadi beban pajak langsung dapat saja tetap ditanggung produsen.

---

<sup>60</sup> *Ibid.*

## GRAFIK II.1

Grafik Pengaruh Pajak dan Elastisitas Permintaan



(Sumber : Sadono Sukirno, *Pengantar Teori Mikroekonomi, edisi dua.* ( Jakarta : PT. RajaGrafindo Persada), hal 141-142 )

Sifat PPN yang merupakan pajak berdasarkan persentase harga jual akan menggeser kurva penawaran ke atas ketika perusahaan ingin mengkompensasikan pajak dengan meningkatkan harga. Hal itu dikarenakan PPN adalah persentase dari harga jual barang, maka penawaran akan bergeser sesuai dengan harga barang.

Berdasarkan kurva diatas dijelaskan oleh Sadono Sukirno :<sup>61</sup>

- a. Semakin elastis kurva permintaan semakin sedikit beban pajak yang akan ditanggung oleh para pembeli. Apabila kurva permintaan adalah elastis sempurna, seluruh pajak penjualan dibayar oleh penjual. Apabila kurva permintaan tidak elastis sempurna, seluruh pajak penjualan ditanggung pembeli.
- b. Semakin elastis kurva permintaan, semakin banyak penurunan jumlah harga barang yang diperjualbelikan sebagai akibat dari pemungutan pajak penjualan oleh pemerintah.

<sup>61</sup> Sadono Sukirno, *Pengantar Teori Mikroekonomi, edisi dua.* ( Jakarta : PT. RajaGrafindo Persada), hal 141-142.

### 3. *On Consumption*

PPN merupakan pajak atas konsumsi. Konsumsi yang dimaksudkan adalah pengeluaran yang dilakukan. Sebagai pajak atas konsumsi maka PPN juga dikenakan terhadap penyerahan dalam negeri dan juga impor. Tetapi pengenaan PPN atas impor juga berbenturan dengan prinsip kewenangan pemungutan pajak.

### 4. *Non Cumulative*

PPN merupakan pajak yang tidak bersifat kumulatif karena dikenakan atas nilai tambah. Hal ini menjadi kelebihan PPN dibandingkan dengan pajak penjualan. Tidak bersifat kumulatifnya PPN dikarenakan adanya sistem pengkreditan, sehingga pajak di mata rantai sebelumnya tidak dikalkulasikan ke dalam harga jual.

Terdapat pendapat lain dalam karakteristik Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia dijelaskan oleh Untung Sukardji : <sup>62</sup>

- 1) Pajak Pertambahan Nilai merupakan Pajak Tidak Langsung  
Konsekuensi yuridis yang diberikan adalah adanya perbedaan kedudukan antara pemikul beban pajak (destinataris pajak) dengan penanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara. Secara nyata, pemikul beban pajak berkedudukan sebagai pembeli Barang Kena Pajak atau penerima Jasa Kena Pajak. Sedangkan penanggung jawab pembayaran pajak ke kas negara adalah Pengusaha Kena Pajak yang bertindak selaku penjual Barang Kena Pajak atau pengusaha Jasa Kena Pajak.
- 2) Pajak Pertambahan Nilai merupakan Pajak Objektif  
Timbulnya kewajiban untuk membayar Pajak Pertambahan Nilai ditentukan oleh adanya objek pajak. Kondisi subjektif subjek pajak tidak ikut menentukan.
- 3) Pajak Pertambahan Nilai bersifat *Multi Stage Tax*  
Pajak Pertambahan Nilai dikenakan pada setiap mata rantai jalur produksi maupun jalur distribusi, tidak terkecuali.
- 4) Pajak Pertambahan Nilai merupakan Pajak atas Konsumsi Umum Dalam Negeri

---

<sup>62</sup> Untung Sukardji, *Pajak Pertambahan Nilai Edisi Revisi 2003*, (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2003), hal. 19-25.

Pajak Pertambahan Nilai hanya dikenakan atas konsumsi Barang Kena Pajak dan atau Jasa Kena Pajak yang dilakukan di dalam negeri. Komoditas impor juga akan dikenakan Pajak Pertambahan Nilai dengan persentase yang sama dengan produk domestik.

- 5) Pajak Pertambahan Nilai Bersifat Netral  
Karakter netralitas Pajak Pertambahan Nilai dibentuk oleh dua faktor, yaitu :
- a. Pajak Pertambahan Nilai dikenakan untuk konsumsi barang dan atau jasa.
  - b. Pemungutan Pajak Pertambahan Nilai menganut prinsip tempat tujuan (*destination principle*).  
Prinsip tersebut mengandung arti bahwa Pajak Pertambahan Nilai dipungut di tempat barang atau jasa dikonsumsi.

### **B.2.3. Prinsip Kewenangan Pemungutan Pajak**

Terdapat dua prinsip dalam menentukan kewenangan pemungutan pajak, yaitu prinsip asal tempat barang (*Origin Principle*) dan prinsip tujuan barang (*Destination Principle*)<sup>63</sup>

1) Prinsip Asal Barang (*Origin Principle*)

Berdasarkan prinsip ini maka PPN dibebankan di tempat asal barang atau jasa yang akan dikonsumsi. Hal ini seperti yang dikatakan oleh Peffekoven, yaitu :  
*“The term destination principle is used when the only taxes imposed on the goods are those that apply in the country of destination.”*<sup>64</sup>

2) Prinsip Tujuan Barang (*Destination Principle*)

Berdasarkan prinsip ini PPN dibebaskan di tempat barang dan atau jasa dikonsumsi. *“The term origin principle is used when the only taxes levied are those valid in the country of origin.”*<sup>65</sup>

---

<sup>63</sup> *Ibid.*, hal. 24-25.

<sup>64</sup> R. Peffekoven, *Reading On VAT in Europe*, (PTTC, 1969), hal.282.

<sup>65</sup> *Ibid.*, hal. 283.

#### B.2.4. Metode Penghitungan Pajak Terutang

Berikut adalah penjelasan dari metode *substruction* yang lebih banyak diterapkan dalam penghitungan PPN

##### *The Subtractive – Indirect (The Invoice or Credit)*

Pajak terhutang diperoleh dengan cara mengurangi selisih pajak keluaran yang didapat saat melakukan penjualan barang dengan pajak masukan yang telah dibayarkan saat pembelian barang. Untuk mengetahui berapa jumlah pajak yang didapat saat melakukan penjualan maupun jumlah pajak yang dibayarkan saat pembelian barang, harus ada dokumen pembuktian yang berupa invoice atau faktur pajak, sehingga invoice atau faktur pajak memiliki peran yang sangat penting dalam aplikasi metode *The Subtractive – Indirect*.

Contoh cara penghitungan *The Subtractive – Indirect*.

Penjualan adalah sebesar 20.000 dan pembelian adalah sebesar 18.000, maka VAT yang terutang adalah:

$$\text{penjualan} = 20.000$$

$$\text{pajak keluaran} = 20.000 \times 10\% = 2.000$$

$$\text{pembelian} = 18.000$$

$$\text{pajak masukan} = 18.000 \times 10\% = 1.800$$

maka VAT yang disetor ke kas negara adalah

$$2.000 - 1.800 = 200$$

Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai menganut subtractive indirect atau credit method dengan mengandalkan faktur pajak, yaitu dengan mengurangi pajak masukan dengan pajak keluaran berdasarkan faktur pajak/ tax invoice, karena bentuk ini yang paling banyak mempunyai keunggulan.

#### **B.2.5. Mekanisme Kredit Pajak**

Pajak Masukan (PM) merupakan pajak yang didapat dari pembelian Barang Kena Pajak dan atau penerimaan dari Jasa Kena Pajak dari vendor/supplier yang nantinya dapat dikreditkan dengan Pajak Keluaran (PK). Pajak Keluaran ini juga merupakan pajak yang didapat dari penjualan Barang Kena Pajak dan atau pemberian Jasa Kena Pajak kepada customer/client. Sehingga PKP dapat menghitung lebih besar mana antara PK dan PM, apabila PK lebih besar daripada PM maka PKP harus membayar PPN yang kurang bayar tersebut. Dan apabila PK lebih kecil daripada PM maka atas kelebihan pembayaran PPN, PKP dapat menkompensasikannya atau merestitusinya sesuai dengan cash flow perusahaannya. Sementara beban pajak yang tidak dapat dialihkan, baik dalam bentuk forward shifting maupun backward shifting, akan ditanggung oleh produsen.

### B.3. Fasilitas PPN

Menurut Soemitro, pemberian fasilitas berdasarkan asas timbal balik merupakan bentuk pelaksanaan perjanjian unilateral untuk mencegah pajak berganda yang dilaksanakan dalam bentuk<sup>66</sup>:

- a. *Metode Exemption*  
lalah negara tempat tinggal atau negara domisili wajib pajak yang mempunyai wewenang mengenakan pajak tak terbatas atas *world wide income* atas atau kekayaan. Negara itu mengundurkan diri dari pengenaan pajak atas pendapatan/ kekayaan yang diperoleh/ berada diluar negeri, atau dengan lain perkataan pendapatan/ kekayaan yang diperoleh atau berada diluar negeri tidak dikenakan pajak oleh negara domisili.
- b. *Tax Credit*  
Merupakan pemberian pengurangan pajak apabila pendapatan wajib yang diperoleh diluarnegeri dikenakan pajak baik di dalam negeri maupun diluar negeri. Pengurangan ini akan selalu diberikan sepanjang jumlah pajak yang dikenakan di negara sumber tidak melebihi jumlah pajak yang dikenakan dinegara domisili, atau pun dengan kata lain perkataan *tax credit* hanya akan diberikan maksimum sampai jumlah pajak yang dikenakan dinegara tempat tinggal.
- c. *Reduce rate* atau *privileged tax rate*  
lalah penerapan tarif yang diturunkan atau diringankan terhadap pendapatan yang diterapkan dinegara domisili maupun di negara sumber. Cara ini dilaksanakan dengan tarif tetap atau tarif yang berubah (*variable*) yang khusus. Tarif tetap khusus dapat berupa suatu jumlah persentase tertentu untuk keadaan tertentu, baik yang disesuaikan dengan tarif luar negeri atau tidak, atau dapat juga diterapkan untuk seluruh pendapatan asing.
- d. *Tax Deduction*  
Pajak dibayar diluar negeri tidak dikurangkan dari pajak yang dikenakan dinegara domisili, melainkan pajak dianggap sebagai biaya yang dapat dikurangkan sebagai beban dari pendapatan yang akan dikenakan dinegara domisili.

---

<sup>66</sup> Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH, HUKUM Pajak Internasional Indonesia, Perkembangan dan Pengaruhnya, (Bandung : PT. Eresco, 1986), hal. 98 – 125.

### **B.3.1. Pembebasan PPN**

Pembebasan PPN dapat diberikan untuk orang, barang atau untuk suatu transaksi. Pembebasan ini diberikan untuk tujuan sosial, ekonomi, maupun untuk tujuan lainnya. Tetapi pembebasan pajak, PPN khususnya merupakan pembebasan pajak atas penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak<sup>67</sup>.

### **B.3.2. Karakteristik Pembebasan PPN**

a. Tidak sepenuhnya dibebaskan dari PPN

Pembebasan pajak bukan berarti tidak sama sekali membayar pajak. Berdasarkan karakteristik pembebasan pajak, hal yang mendasar adalah fasilitas ini tidak memberikan pembebasan seluruhnya. Dikarenakan pembebasan PPN berarti pembebasan atas seluruh barang, termasuk barang modal.

b. Mendapatkan kemudahan administrasi

Pengusaha yang menghasilkan barang atau jasa yang dibebaskan PPN mendapat kemudahan administrasi. Dimana produsen yang mendapat fasilitas ini tidak perlu berhadapan dengan fiskus. Dalam artian, produsen tidak perlu membuat catatan atas PPN, tetapi harus untuk PPh. Disini produsen diberlakukan sebagai konsumen akhir.

Penerapan pembebasan dapat terlaksana untuk tiga hal. Pertama, pembebasan PPN untuk meningkatkan progresivitas PPN. Kedua, barang dan jasa yang bersifat *meritorius* maka barang dan jasa tersebut layak untuk dibebaskan. Ketiga, untuk beberapa barang dan jasa yang terlalu sulit untuk dikenakan pajak dan secara administrasi tidak perlu.<sup>68</sup>

---

<sup>67</sup> Muhammad Rusjdi, *PPN & PPnBM Pajak Pertambahan Nilai Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah Edisi Ketiga*. (Jakarta : PT. Indeks, 2006), hal. 55.

<sup>68</sup> *Ibid.*, hal.56.

### **B.3.3. Barang dan Jasa yang dibebaskan PPN**

Keterbatasan fasilitas PPN dan ditujukan untuk penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak tertentu. *European Community* menyetujui pembebasan PPN sangat dibatasi, yaitu :

*“exports, postal services, the provision of health and education and goods related to such services, charities, cultural services, betting and gaming, the supply of land, financial services, and leasing or renting immovable property.”*<sup>69</sup>

Fasilitas pembebasan PPN juga diberikan terhadap barang atau jasa yang termasuk kategori *merit goods*. *Merit goods* merupakan barang yang dibutuhkan oleh masyarakat dan berbeda dengan kepentingan individu. Barang yang mempunyai sifat *merit goods* seharusnya tidak dikenakan pajak, sehingga diberikan fasilitas pembebasan PPN.

*“It has been argued that some goods are so “meritorious” that they should not be taxed.”*<sup>70</sup>

## **B.4. Hukum Internasional**

### **B.4.1. Definisi Hukum International**

Hukum internasional dapat diartikan sebagai himpunan dari peraturan-peraturan dan ketentuan-ketentuan yang mengikat serta mengatur hubungan antara negara-negara dan subjek-subjek hukum lainnya dalam kehidupan masyarakat internasional. Dalam perkembangannya hukum internasional bukan hanya mengatur hubungan antar negara tetapi juga subjek-subjek hukum lainnya seperti organisasi-

---

<sup>69</sup> *Ibid.*

<sup>70</sup> Richard A. Musgrave dan Peggy . Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*.(New York : McGraw Hill Company, 1989), hal.78.

organisasi internasional, kelompok-kelompok supranasional, dan gerakan-gerakan pembebasan nasional.

Dalam sistem hukum internasional tidak ada kekuasaan tertinggi yang dapat memaksa keputusan-keputusannya kepada negara-negara, tidak ada badan legislatif internasional yang membuat ketentuan-ketentuan hukum yang mengikat langsung negara anggota, dan tidak ada anggota bersenjata yang memberikan sanksi. Negara-negara mematuhi hukum internasional karena kepatuhan tersebut mengatur hubungan antara satu dengan yang lainnya dan untuk melindungi kepentingan sendiri. Negara-negara tersebut patuh karena merupakan kepentingan mereka untuk berbuat demikian<sup>71</sup>.

#### **B.4.2. Sumber Hukum Internasional**

Teori yang diperkenalkan oleh Connel sebagaimana dikutip oleh Syahmin<sup>72</sup>:

a. *Exterritoriality Theory*

Menurut teori ini seorang pejabat diplomatik dianggap tidak berada di negara penerima melainkan berada dalam negara pengirim, meskipun kenyataannya ia berada di wilayah negara penerima.

b. *Representative Character Theory.*

Dalam hukum internasional dikenal adagium yang berbunyi "*Par im perem habet imperium*" maksudnya suatu nega berdaulat tidak dapat melaksanakan yurisdiksinya terhadap negara berdaulat lainnya. Jika seorang agen

---

<sup>71</sup> Boer Mauna. *Hukum Internasional : Pengertian Peran dan Fungsi Dalam Era Dinamika Global.* (Bandung : Penerbit PT. Alumni, 2001), hal.3.

<sup>72</sup> Syahmin AK. *Hukum Diplomatik.* Suatu Pengantar. (CV.Armico: Bandung, 1988).

diplomasi dianggap bersifat simbol, maka setiap tindakannya merupakan tindakan negara yang diwakilinya.

c. *Functional Necessity Theory*

Teori ini mendasarkan pemberian kekebalan dan keistimewaan kepada wakil-wakil diplomatik atas fungsi dari wakil - wakil diplomatik agar supaya wakil diplomatik yang bersangkutan dapat menjalankan fungsinya dengan baik.

**B.4.3. Asas Timbal Balik**

Hubungan internasional antara negara melaksanakan asas timbal balik yang menekankan prinsip keadilan dalam pelaksanaannya

*In international relations and treaties, the principle of reciprocity states that favours, benefits, or penalties that are granted by one state to the citizens or legal entities of another, should be returned in kind.<sup>73</sup>*

**B.4.4. Kebebasan Diplomatik**

Kebebasan diplomatik menurut Komisi Hukum Internasional telah menganut teori fungsional, dimana dikatakan bahwa :

Dasar kekebalan dan keistimewaan seorang diplomatik adalah seorang diplomatik harus dan perlu diberi kesempatan seluas-luasnya untuk melakukan tugas-tugasnya dengan sempurna. Segala yang mempengaruhi secara buruk harus dicegah.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> Keohane, Robert O, *Reciprocity in International Relations, in International Organization*, Vol.40, No.1, 1986, hal.68

<sup>74</sup> Ko Swan Sik. *Hukum Internasional, Hak-Hak Istimewa dan Kekebalan*, disusun oleh AS. Budiman. Senat FH. UI, hal. 97.

#### **B.4.5. Keistimewaan bagi pejabat diplomatik**

Keistimewaan-keistimewaan diplomatik (*diplomatic privileges*) yang diberikan kepada pejabat diplomatik, pada prinsipnya merupakan hak-hak yang diberikan atas dasar *reciprositas* dan tidak diatur secara tegas dalam Hukum Internasional. Ketentuan-ketentuan tentang pemberian keistimewaan diplomatik itu biasanya diatur dalam undang-undang dan peraturan-peraturan nasional dari negara penerima yang disesuaikan dengan kebiasaan-kebiasaan internasional. Boleh dikatakan bahwa secara universal keistimewaan-keistimewaan diplomatik ini bersumber pada kebiasaan internasional dan meliputi antara lain<sup>75</sup>:

- a. Pembebasan pajak-pajak
- b. Pembebasan dari bea cukai dan bagasi.
- c. Pembebasan dari kewajiban-kewajiban keamanan sosial.
- d. Pembebasan dari pelayanan pribadi dan umum
- e. Pembebasan dari kewarganegaraan

#### **B.4.6. Pembebasan Pajak-pajak Bagi Pejabat Diplomatik**

Pembebasan pajak bagi pejabat diplomatik diatur dalam konferensi Wina 1961, dikatakan bahwa seorang pejabat akan dibebaskan dari semua pajak pribadi baik regional, nasional kecuali:<sup>76</sup>

- a. Pajak tidak langsung, sehingga tak berlaku pada pembelian barang ditoko umum yang pajak penjualannya telah diperhitungkan didalamnya.

---

<sup>75</sup> Edy Suryono, *Perkembangan Hukum Diplomatik*, (CV. Mandar Maju : Bandung, 1992), hal. 64.

<sup>76</sup> Pasal 34 Konferensi Wina 1961.

- b. Pajak atas barang-barang yang tidak bergerak yang terletak di dalam daerah negara penerima, misalnya rumah, tanah, kecuali yang dikuasai oleh pejabat-pejabat diplomatik tersebut atas nama negara pengirim untuk keperluan dan maksud yang resmi dari misi perwakilan.
- c. Pajak untuk jasa-jasa pelayanan yang diberikan.
- d. Registrasi, pembayaran pengafilan, hipotek, pajak perangko sehubungan dengan barang-barang bergerak.

Secara detail peraturan-peraturan pembebasan pajak-pajak tersebut maupun cara-cara prosedur untuk memperolehnya berlainan satu negara dengan negara lainnya, walaupun ada kesamaan pada prinsipnya.

### **C. Kerangka Pemikiran**

Kerangka pemikiran adalah penjelasan ilmiah tentang konsep-konsep kunci yang akan digunakan dalam penelitian, termasuk kemungkinan berbagai keterkaitan antara satu konsep dengan konsep lain<sup>77</sup>. Implisit dari definisi ini adalah kenyataan bahwa kerangka teoritik sebenarnya adalah dugaan sederhana yang disodorkan seorang peneliti terhadap pertanyaan utama yang terdapat di dalam fokus<sup>78</sup>.

Kerangka pemikiran pada penulisan ini berawal dari fasilitas khusus berupa fasilitas dibebaskan dari pengenaan pajak yang mendapat perlakuan khusus yang diatur dalam pasal 16B Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah. Sewa apartemen yang dibebaskan atas PPN bagi organisasi internasional dan kedutaan asing meninjau atas pembebasan.

---

<sup>77</sup> Prasetya Irawan, Penelitian Kualitatif & Kuantitatif Untuk Ilmu Ilmu Sosial, (Depok: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI, 2006), hal. 38

<sup>78</sup> Ibid.,hal. 38

Pembebasan atas jasa sewa ruangan apartemen bagi organisasi internasional dan kedutaan asing sebagai bentuk fasilitas pembebasan PPN menekankan pada hak istimewa/ kekebalan diplomatik berdasarkan asas timbalbalik. Dalam perpajakan, dasar pijakan merupakan asas-asas perpajakan, yaitu *revenue productivity*, *equity/ equality* dan *ease of administrastion*. Ketiga asas ini merupakan dasar sistem perpajakan yang harus dijaga keseimbangannya.

Pajak Masukan dan Pajak Keluaran atas PPN yang dibebaskan, yang tidak dapat dikreditkan akan menimbulkan pembebanan biaya pajak terhadap harga jual. Karena hakikatnya pengkreditan pajak adalah mirip *tax againts tax* (bisa menyerap semua pajak yang dibayarkan). Pilihan pembebanan pada harga jual atau mengurangi keuntungan merupakan cara dalam pembebanan kredit pajak.

#### **D. Metode Penelitian**

Pencarian kebenaran yang obyektif melalui metode ilmiah adalah dengan penelitian, karena sebuah metode penelitian didukung dengan fakta sebagai bukti tentang adanya sesuatu. Sehubungan dengan itu, Sutrisno Hadi berpendapat bahwa pada dasarnya penelitian diartikan sebagai usaha untuk menemukan, mengembangkan dan menguji kebenaran suatu pengetahuan, usaha mana dilakukan dengan menggunakan metode ilmiah.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Sutrisno Hadi, *Metodologi Research*, Jilid I, (Yogyakarta: Fakultas Psikologi UGM, 1983), h.al 4

#### D.1. Pendekatan Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan metode pendekatan kualitatif. Pemilihan tipe ini digunakan atas pertimbangan bahwa penulis berusaha untuk menyajikan gambaran yang lengkap mengenai permasalahan yang dibahas dan hubungan-hubungan yang terdapat dalam penelitian, mengingat data-data terlebih dahulu diolah. Sebagaimana pendapat Charles Ragin (1994) yang dikutip oleh Neuman: "*Qualitative methods, by contrast, are best understood as data enhancers. When data are enhanced, it is possible to see key aspect of cases more clearly.*" Selain itu penulis menggunakan jenis metode ini dikarenakan pada penelitian ini dikarenakan beberapa hal :

1. Kedudukan teori dalam penelitian

Dalam penelitian kualitatif, proses penelitian dilakukan secara induktif, yaitu teori tidak menjadi pembimbing sentral bagi peneliti dalam merancang penelitian dan menafsirkan data penelitian, teori justru merupakan produk akhir yang dibangun melalui suatu penelitian. Dalam penelitian ini, teori bukan merupakan bahan pengujian melainkan hasil akhir penelitian.

Salah satu ciri penelitian kualitatif adalah menekankan pada kajian kasus, dalam upaya memahami gejala secara utuh (*holistic approach*)<sup>80</sup>. Dalam penelitian ini, kajian akan dibahas melalui studi kasus untuk memahami jalannya pengenaan PPN atas penyerahan jasa sewa apartemen.

---

<sup>80</sup> *Ibid.*

1. Salah satu ciri dalam penelitian kualitatif, sebagaimana disebutkan oleh Ronny Kountur, dalam bukunya *Metode Penelitian Untuk Penulisan Skripsi dan Tesis* adalah datanya yang bersifat kualitatif dan bukan statistik seperti pada penelitian kuantitatif. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan data kualitatif berupa rekaman wawancara, walaupun dalam membahas kajian ini, peneliti akan mencantumkan data berupa angka-angka, namun angka tersebut menjelaskan sesuatu, bukan data kuantitatif yang diukur dengan menggunakan statistik dalam pengujiannya.

## **D.2. Jenis/Tipe Penelitian**

Metodologi penelitian yang penulis gunakan bersifat deskriptif. Metode deskriptif dapat diartikan sebagai prosedur pemecahan masalah dengan menggambarkan/melukiskan keadaan subjek/objek penelitian berdasarkan fakta-fakta yang tampak atau sebagaimana adanya, metode ini tidak terbatas sampai pada pengumpulan dan menyusun data, tetapi meliputi juga analisa dan interpretasi tentang arti data itu.<sup>81</sup> Oleh karena itu jenis penelitian kualitatif mendeskripsikan sebuah fenomena dengan mempelajari perilaku subyek penelitiannya melalui hasil pemikiran dan pembicaraannya.<sup>82</sup> Dalam hal ini penulis berusaha mempelajari pelaksanaan pembebasan PPN bagi perwakilan negara asing/ organisasi internasional dan pejabatnya atas penyerahan sewa kontrak apartemen.

---

<sup>81</sup> Hadari Nawawi, *Metode Penelitian Bidang Sosial*, (Yogyakarta : Gadjah Mada University Press, 1985), hal.63.

<sup>82</sup> Robert Bogdan & Steven Taylor, *Introducing to Qualitative methods: Phenomenological*, (Newyork: A Willey Interscience Publication, 1975), hal 27

### **D.3. Metode Pengumpulan Data**

Untuk pengumpulan data dalam penelitian ini, peneliti menggunakan dua metode, yaitu:

- i. Studi kepustakaan

Studi kepustakaan dilakukan peneliti dengan membaca dan mengumpulkan data mulai dari Undang-Undang Perpajakan, Peraturan Pemerintah, Surat Edaran, Buku-buku, *Paper* atau makalah, majalah, surat kabar, bahan seminar dan tulisan-tulisan yang relevan dengan permasalahan yang diangkat dalam penulisan skripsi ini. Studi kepustakaan bertujuan untuk membantu peneliti dalam mengumpulkan data utama dan membentuk kerangka pemikiran yang dapat menentukan arah dan tujuan penulisan.

- ii. Studi lapangan

Studi lapangan dilakukan dengan cara melakukan kunjungan berupa studi kasus pada suatu perusahaan yaitu PT X selaku pengelola manajemen apartemen XY. Peneliti akan melakukan wawancara dengan pihak pajak PT X dalam rangka mendapat informasi berkaitan dengan pembahasan skripsi.

### **D.4. Hipotesa Kerja**

Dihadapkan pada kenyataan ketatnya persaingan dalam kegiatan bisnis di bidang apartemen, para pelaku berusaha menekan harga sewa unit apartemen atau memberikan fasilitas-fasilitas bagi para penghuninya. Untuk permintaan, potensi pasar atas tingkat hunian sewa apartemen cenderung memiliki segmentasi

tersendiri. Pasar sewa apartemen sendiri lebih mengacu pada warga negara asing, sebagai individu, organisasi internasional atau kedutaan asing.

Kebijakan pemerintah yang membebaskan jasa sewa ruang apartemen atas organisasi internasional dan kedutaan asing atas dasar timbalbalik membuat perhatian atas pembebasan PPN tersebut.

Dalam pemungutan pajak terdapat asas-asas atau prinsip yang harus diperhatikan dalam sistem perpajakan. Dasar dasar pijakan penentu sasaran-sasaran reformasi tersebut merupakan asas-asas perpajakan, yaitu *revenue productivity, equity/ equality* dan *ease of administrastion*. Ketiga asas ini merupakan dasar sistem perpajakan yang harus dijaga keseimbangannya. Asas-asas perpajakan tersebut juga seharusnya menjadi tinjauan dalam penetapan pemberian fasilitas pembebasan Pajak Pertambahan Nilai atas penyerahan jasa sewa ruangan. Fasilitas perpajakan yang diberikan tidak semata-mata hanya memperhatikan hal keseimbangan timbal balik keuntungan yang diperoleh kedua negara.

Perumusan Pajak Masukkan yang tidak dapat dikreditkan (*Disallowed Input Tax*) merupakan pengaruh dari pembebasan pajak itu sendiri. Pihak pengelola tidak dapat menaikkan harga sewa apartemen begitu saja. Sebagai akibatnya, profit yang akan terpengaruh. Sehingga bisa dikatakan kebijakan pembebasan itu dalam pelaksanaan dibebankan pada pemungut, dalam hal ini pengusaha apartemen. Tentunya ini memberikan dampak tersendiri bagi pihak pengelola apartemen.

#### **D.5. Narasumber/ informan**

Narasumber atau informan dalam penelitian ini dapat digolongkan sebagai *key informant*, yang sengaja dipilih oleh peneliti. Pemilihan informan adalah dengan memilih informan yang memiliki ciri-ciri tertentu yang dapat memperkaya data penelitian. Dalam penyusunannya, penelitian ini menghadirkan beberapa pihak sebagai informan, pihak-pihak ini dipilih dengan pertimbangan dapat memberikan data yang dibutuhkan sehingga hasil penelitian dapat diambil dengan akurat. Wawancara yang peneliti lakukan adalah dengan informan-informan sebagai berikut;

1. PT.X, pengelola XY Apartemen, yaitu Ibu Tjia Irawati, *Accounting Supervisor* PT. X
2. Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kebayoran Baru Tiga, *Account Representative* , Bpk. Ahmad Mawan.
3. Organisasi Internasional "Y". *General Affair Manager*, Ibu. Rahayu Maulandari.
4. Direktorat Jenderal Pajak, Direktorat Pajak Pertambahan Nilai, Ibu Sida Widadari.

#### **D.6. Site Penelitian**

Untuk mendapatkan data penelitian, penulis melakukan penelitian lapangan. Penelitian ini dilakukan dalam suatu *field site*, yakni konteks tempat terjadinya suatu fenomena atau aktivitas. Site yang dipilih untuk melakukan penelitian adalah PT. X selaku pengelola apartemen XY. Alasan pemilihan PT. X adalah karena mayoritas

*tenant* apartemen ini adalah warga negara asing, baik individu atau dalam organisasi internasional dan kedutaan asing.

#### **D.7. Keterbatasan Penelitian**

Hambatan yang dihadapi adalah ketika melakukan proses pengumpulan data, dimana penulis menggunakan metode *field research* untuk mengumpulkan data. Pihak PT. X sebagai site penelitian hanya memberikan informasi yang terbatas. Informan kurang membuka diri kepada penulis untuk memberikan data-data mengenai hal-hal yang berkaitan dengan laporan keuangan perusahaan tersebut.

